

UNIVERSIDADE
AUTÓNOMA
DE LISBOA



DEPARTAMENTO DE DIREITO

MESTRADO EM DIREITO

ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA

"LUÍS DE CAMÕES"

**A LEGALIDADE DO CONTRATO FISCAL QUE CONCEDE
BENEFÍCIOS FISCAIS**

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Direito

Autor: Carolina Monho Bottino

Orientador: Professor Doutor Júlio César Nunes Tormenta

Número da candidata: 20160826

Março de 2021

Lisboa

Às minhas filhas, Isabel e Cecília, por entenderem minhas ausências nesses anos de estudo e o quanto ser uma profissional do Direito me faz uma mulher e uma mãe melhor.

AGRADECIMENTOS

Difícilmente uma obra pode ser concluída sem que haja o apoio de instituições e amigos, uma dissertação de Mestrado tampouco. Por conta disso, não posso deixar de registrar aqui meus sinceros agradecimentos àqueles que me apoiaram nesta jornada.

Primeiramente, agradeço à Universidade Autónoma de Lisboa, instituição que acolheu, não só a mim, mas a tantos brasileiros em busca de importante especialização com seu Corpo Docente brilhante e notório saber jurídico.

Em segundo lugar, agradeço ao incentivo e cobrança de meu chefe, amigo e grande jurista Ivan Tauil Rodrigues, que sempre me apoiou nesta jornada além mar.

Por fim, mas não menos importante, agradeço à toda minha família, em especial meus pais Carmen Lucia e Luiz Paulo, e minha irmã Marcela e meu cunhado Victor, que não só me apoiaram a seguir neste projeto, mas deram todo o apoio com as minhas meninas quando precisei tantas vezes me ausentar.

RESUMO

A morosidade do Poder Judiciário é um facto não só em Portugal, como no Brasil e em todo o mundo. Tal morosidade afeta diretamente a solução de conflitos, e traz, consequentemente, reflexos na economia dos países. A sociedade, cansada desta morosidade, criou novos mecanismos aptos a prevenir os conflitos e também a solucioná-los. Isso ocorreu, também, no âmbito do Direito Público e, em especial, do Direito Fiscal. Afinal, as relações jurídicas entre a Administração Pública e particulares têm sofrido constantes modificações ao longo das últimas décadas. Neste caminho, surge um destes fenômenos de prevenção de litígios e solucionador de conflitos: o contrato fiscal. A Administração Pública diante da latente e necessária necessidade de priorizar o cidadão, bem como diante dos diversos princípios e axiomas constitucionais aos quais está vinculada, buscou no consensualismo a saída imediata na busca célere de objetivos estatais. Os contratos fiscais são aqueles que criam, modificam ou extinguem as relações de direito fiscal, as quais podem ser as relações materiais (diretamente ligada à obrigação de pagar o imposto), ou formais (atividade administrativa de aplicação da lei, a fiscalização dos deveres fiscais, dentre outros). Para que um contrato seja classificado como contrato fiscal, não basta que seja firmado com o Fisco (Administração Pública). Os verdadeiros contratos fiscais são aqueles que constituem, modificam ou extinguem a relação jurídico-fiscal, e são neles que focamos o presente estudo, especialmente em uma espécie destes contratos e sua legalidade: os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais. Os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais são aqueles contratos que, em busca do crescimento económico, estabelecem benefícios fiscais que criam, modificam, alteram ou extinguem as relações jurídicos-fiscais (principais ou acessórias), e, para tanto, fixam obrigações tanto para a Administração Pública quanto para o particular contratante. Tais obrigações funcionam como lei para as partes, devendo ser observadas cuidadosamente, pois substituem as regras postas na legislação geral vigente. Diante deste cenário, analisamos a legalidade dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais à luz do princípio da legalidade, bem como à luz do Tratado da União Europeia e do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

Palavras-chave: 1. Direito Tributário. 2. Contrato fiscal. 3. Benefícios Fiscais. 4. Princípio da legalidade.

ABSTRACT

The lethargy of the justice system is a fact not only in Portugal, but also in Brazil and worldwide. Such delay directly affect the resolution of conflicts, and consequently have an impact on the countries' economy. The civil society, tired of this lengthy, created new mechanisms to prevent conflicts, as well as to solve them. This also occurred with Public Law and, in particular, with Tax Law. After all, the legal relations between the Public Administration and individuals have suffered many changes over the last few decades. In this vein, one of these phenomena for preventing litigation and conflicts arises: the tax contract. Faced with the latent and necessary obligation to prioritize the citizen, as well as on the various principles and constitutional axioms to which it is linked, the Public Administration found in the consensualism, intrinsic to the contracts, the immediate solution that enable the pursuit of the State's objectives swifter. Tax contracts are those that create, modify or extinguish tax law relationships, which can be material tax law relationships (directly linked to the obligation to pay tax), or formal tax law relationships (administrative activity of application enforcement of tax duties, etc.). Therefore, it is not enough that these contracts are signed with the Tax Authorities, or that one of the contracting parties is the Tax Authority, to classify them as tax contracts. The real tax contracts are those that constitute, modify or extinguish the legal-tax relationship, and this is the focus of the present study, in particular one kind of these contracts and the analysis of its legality: the tax contracts that grant tax benefits. The tax contracts that grant tax benefits are those contracts that, pursuing the economic growth, foresees tax benefits that creates, modifies, or terminate legal-tax relationships (principal or accessory), and for that, set forth duties to Tax Authorities, as well as to the taxpayer. Such duties act as law to the parties, being mandatory to carefully observe it, as it substitutes the rules foreseen in the law for the public in general. In view of this scenario, this study analyzes the legality of the tax contracts that grants tax benefits in view of the principle of legality, as well as the rules imposed by the European Union in its treaties.

Key Words: 1. Tax Law. 2. Tax Contracts. 3. Tax Benefits. 4. Legality Principle.

ÍNDICE

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	6
INTRODUÇÃO	7
1. Os Benefícios Fiscais à luz da legislação Portuguesa	12
2. O Contrato Fiscal.....	26
2.1. Os Falsos Contratos Fiscais.....	31
2.2. Os Verdadeiros Contratos Fiscais.....	36
3. Contratos Fiscais que concedem Benefícios Fiscais	47
4. Legalidade dos Contratos Fiscais que concedem Benefícios Fiscais.....	56
4.1. O Princípio da Legalidade	58
4.2. A União Europeia.....	69
CONCLUSÃO	73
REFERÊNCIAS	75
Legislação	75
Doutrina	78
Jurisprudência.....	86

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

APPT - acordos prévios sobre preços de transferência

CCB – Código Civil Brasileiro

CC – Código Civil Português

CFI – Código Fiscal do Investimento

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CRFB/88 - Constituição da República Federativa do Brasil, Constituição Brasileira

CRP – Constituição da República de Portugal, Constituição Portuguesa

CTN – Código Tributário Nacional Brasileiro

EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais

IRC - Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

LGT - Lei Geral Tributária

TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

EU – União Europeia

INTRODUÇÃO

A atividade estatal, com o advento do *Welfare State* no século XX, volta-se para o bem-estar comum, para a melhoria da qualidade de vida de seus cidadãos, e em especial após a duas grandes guerras mundiais e a grande depressão, verifica-se que os Estados passaram a assumir atividades que antes eram realizadas, ou estava exclusivamente, na esfera dos indivíduos¹. Ainda que outros modelos de Estado sejam adotados, facto é que ainda assim as políticas públicas atuais voltaram-se para o desenvolvimento não só económico, mas também social, a fim de melhorar, de uma forma geral, o "nível de qualidade de vida da população"².

A intervenção estatal é uma realidade dos tempos modernos neoliberais³. Os Estados comumente intervêm na economia como forma de garantir os planos e objetivos constitucionais, afinal há uma incapacidade da lei para tratar dos problemas prementes da sociedade⁴. Tal intervenção pode se dar por diversas formas, seja através de empresas públicas, mercados públicos, monopólios comerciais, como, inclusive, através de políticas públicas. Uma das modalidades de políticas públicas comumente implementadas como forma de intervenção estatal, são as políticas e regimes tributários, os denominados Auxílios de Estados.

Os Auxílios de Estado assumem formas diversas, e agem como verdadeiras políticas de fomento, dentre as quais são identificadas as políticas de incentivos para a captação de investimentos, para a captação de capital, e para a manutenção do capital e dos investimentos já existentes⁵. Os benefícios fiscais ou incentivos fiscais (nesta dissertação trazidos como sinónimos) são formas utilizadas pelos Estados nesta busca por investimentos e capital (ou sua manutenção) associados ao desenvolvimento e crescimento económico⁶, e possuem por objetivo final a persecução dos objetivos públicos delineados e definidos pelas políticas públicas de cada governo, à luz do disposto nas constituições⁷. Neste sentido, válido

¹ STRECH, Lenio, *apud* RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André – **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. p. 225.

² SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro - **Incentivos fiscais e desenvolvimento: Reflexões e proposições à luz do Direito e Economia**. p. 2; GOUVEIA, Jorge Bacelar – **Os Incentivos Fiscais Contratuais ao Investimento Estrangeiro no Direito Fiscal Português – Regime Jurídico e Implicações Constitucionais**.

³ SANTOS, António Carlos dos – **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. p. 27.

⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André – **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. p. 229.

⁵ SANTOS, António Carlos dos – **Op. Cit.** p. 28.

⁶ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro – **Op. Cit.** p. 3, deixa claro e delimita o desenvolvimento económico e o crescimento económico como "um aumento quantitativo do nível de riqueza da sociedade, normalmente caracterizado por uma variação positiva do Produto Interno Bruto (PIB), que nada mais é do que a elevação do produto agregado do país".

⁷ Artigo 1 do CFI.

destacar os dizeres de António Carlos dos Santos⁸, segundo o qual: "o condicionamento ou a modificação dos comportamentos dos agentes económicos ou das condições concretas do exercício da sua actividade no mercado, de modo a que tais agentes contribuam para a realização de interesses públicos considerados relevantes, as mais das vezes plasmados nas constituições dos Estados membros".

Por outro lado, a simples menção à palavra “contrato” nos remete imediatamente ao direito civil⁹, e consequentemente ao direito privado, sob a assertiva de que contrato é o acordo de vontades entre duas ou mais pessoas, sejam pessoas naturais (singulares) ou coletivas, com o objetivo de regular-lhes direitos (adquirir, resguardar, modificar, extinguir etc), estabelecer-lhes condições, e principalmente produzindo efeitos jurídicos.¹⁰

Apesar de historicamente consolidado no Direito Privado, o contrato, nas palavras de José Casalta Nabais¹¹: “constitui presentemente património comum de toda a ciência jurídica, não pertencendo assim exclusivamente ao direito privado ou ao direito público, e com o sentido amplo que o reconduz ao negócio jurídico bilateral: isto é, todo acordo de vontades que produz efeitos jurídicos.”

Assim, não podem (e não são) os contratos mecanismos exclusivos do Direito Privado. Identifica-se sua presença também no direito público, que é o caso do direito fiscal. A presença da figura contratual, não é uma figura exclusiva de direito privado, e está, indiscutivelmente, presente no direito público como será demonstrado no presente estudo.

O contrato passou a ser, por assim dizer, a ser “aceite” no direito público, e consequentemente a ser largamente utilizado como um instrumento na atuação dos Estados para efetivar suas intervenções no domínio económico e social, ou seja: para que o Estado possa valer-se dos Auxílios de Estado, que passou a ser mais efetivo e comumente utilizado em virtude do advento do Estado Social - aquele Estado tipicamente intervencionista, e o qual se caracteriza, nos dizeres de Sérgio André Rocha¹², "pela intervenção estatal nas relações privadas e no exercício de direitos individuais, assim como pelo desenvolvimento das prestações de previdência e seguridades sociais".

Neste ponto, importante ressaltar que esse modelo de Estado Social passou ao longo do tempo a ser mitigado, pois na forma original como se propôs, levou ao crescimento da dívida pública e correspondente déficit orçamentário. Perante a evidência de que a sua

⁸ SANTOS, António Carlos dos – **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. p. 28 – 29.

⁹ Artigo 421 e seguintes do CCB e artigo 405 e seguintes do CC.

¹⁰ Neste mesmo sentido está a aceção da palavra “contrato” no Dicionário da Língua Portuguesa, in DICIONÁRIO Michaelis.

¹¹ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 12.

¹² RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André – **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. p. 224.

mitigação foi necessária, e de facto ocorreu ao longo dos anos, sendo criado um modelo neoliberal que não desaparece com o Estado Social por inteiro, mas restringe sua atuação¹³.

Diante deste cenário temos a criação da figura do contrato fiscal, instituto que é o objeto do presente estudo. A presente dissertação objetiva trazer ao leitor uma apresentação da figura do contrato fiscal, o qual cria, modifica ou extingue relações de direito fiscal, e em seguida analisar se tais contratos, quando concedem benefícios fiscais, se violam (ou não) o princípio da legalidade e os tratados que fixam as regras para a constituição e desenvolvimento da EU.

Apesar de os contratos fiscais estarem regulados na legislação portuguesa¹⁴, tal instituto não recebe a atenção que julgo merecida pela doutrina lusitana (poucas referências bibliográficas relevantes), o que justifica a abordagem aqui proposta.

Assim, para que possamos estudar a legalidade dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais, precisamos iniciar o presente estudo com a apresentação do conceito de benefício fiscal e os princípios e axiomas que lhe são pertinentes. Isso porque os benefícios fiscais configuram, em última síntese, a derrogação de dois importantes princípios (ou axiomas) constitucionais: o princípio da igualdade e princípio da capacidade contributiva.

Tal abordagem justifica-se uma vez que os benefícios fiscais são verdadeiros mecanismos do Estado Português para efetivar sua política fiscal. O objetivo da política fiscal, em breve síntese, é a redistribuição do rendimento e da riqueza, o desenvolvimento económico e a estabilização económica ou da relação conjuntural¹⁵, tudo isso conforme previsto nos artigos 103 e 104 da CRP.¹⁶

¹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André – **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. p. 225.

¹⁴ Artigo 36 da LGT.

¹⁵ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – **Fiscalidade** – p. 365.

¹⁶ Artigo 103 e 104 da CRP, conforme abaixo:

“Artigo 103.

Sistema fiscal

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.
2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.
3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”

“Artigo 104.

Impostos

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.
2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.
3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.
4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.”

Em seguida, serão analisados especificamente os contratos fiscais propriamente ditos, identificando os elementos que nos permitem caracterizar o verdadeiro contrato fiscal. Ato contínuo, verificaremos as características, e elementos que formam os contratos fiscais.

Será analisado, em conjunto, o objeto dos contratos fiscais no âmbito dos benefícios fiscais, apresentando situações elencadas na legislação portuguesa que autorizam a celebração de contratos fiscais para fins de concessão de benefícios fiscais pelo Estado.

Por fim, diante dos conceitos introdutórios necessários para a análise do tema central, serão abordados os dois temas mais palpitantes, e objeto central do presente estudo no que se refere aos contratos fiscais: (i) a pretensa violação ao princípio da legalidade pelos contratos fiscais, abordando o conceito do princípio da legalidade e seus corolários; e (ii) a proibição contida no TUE, em seu artigo 87¹⁷, posteriormente substituído pelo art. 107, n.º 1 do TFUE¹⁸; isto é, a proibição aos Estados membros da EU de conceder auxílios ou provenientes de recursos estatais que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

Neste âmbito, serão analisados os Auxílios de Estado como meio de fiscalizar a intervenção estatal na economia, de forma a permitir o controle da atribuição de vantagens específicas (como o são os benefícios fiscais) atribuídas pelos poderes públicos a certas empresas ou a certos tipos de produções e a definição de uma política comunitária de viabilização das medidas estaduais que sejam conformes com os interesses da União.¹⁹

Diante deste cenário não se pretende esgotar o tema, mas ao menos analisar algumas questões relevantes e de grande indagação no âmbito do direito fiscal, e que estão direta e intimamente relacionadas ao Direito dos Contratos no ordenamento jurídico Português.

Atualmente vê-se que a disputa pelo capital e por investimentos deixou de estar limitada a nível nacional. Hoje tal disputa “subiu de patamar” encontrando-se a nível transnacional, onde nações (jurisdições) de distintos continentes disputam pela atenção de companhias e seus investimentos. Um exemplo disto são os investimentos na área de petróleo e gás. As companhias que atuam neste ramo são em sua grande maioria empresas multinacionais, que atuam concomitantemente em diversos países. Tais empresas, possuem um valor fixado anualmente para investimentos em seus orçamentos (*budgets*), e a administração geral da companhia (usualmente o *board of directors*) decide qual subsidiária,

¹⁷ Conforme TUE.

¹⁸ Conforme TFUE.

¹⁹ SANTOS, António Carlos dos – **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. p. 29.

dentre os diversos países onde a companhia atua, receberá os investimentos previsto em seus orçamentos. Para esta tomada de decisão são considerados diversos fatores, como a segurança jurídica de cada país, o custo de capital de cada um, inclusive os benefícios fiscais concedidos pelos Estados e a possibilidade de diálogo com a Administração Pública.

É nesse cenário que se apresentam os contratos fiscais que estabelecem benefícios fiscais, como mecanismos hábeis a estabelecer um diálogo com a Administração Pública, e auxiliar as empresas na tomada de decisão de onde investir seu capital, e a seu turno, auxiliar o Estado à efetivar sua política e fazer valer os seus objetivos constitucionais.

Isto posto, busca-se com a presente dissertação trazer à literatura Portuguesa alguma atenção ao tema tão essencial aos tempos atuais onde a globalização é um facto e uma realidade imutável.

1. Os Benefícios Fiscais à luz da legislação Portuguesa

A expressão "benefícios fiscais" é o gênero do qual existem diversas espécies, das quais podemos destacar: subvenção fiscal, incentivo fiscal, liberação fiscal, concessões fiscais, dentre muitos outros²⁰. Verdade é que todas estas espécies de benefícios fiscais, têm o intuito de identificar ganhos obtidos por particulares decorrentes da vontade do Estado (vontade pública) de abdicar de receitas próprias. Assim, abdica o Estado de receitas próprias em prol de determinados contribuintes. E por que estas receitas são abdicadas apenas relativamente à alguns contribuintes? Qual o tipo de vantagem que o Estado obtém ao abdicar de tais receitas?

Temos, assim, dois pontos nevrálgicos, a serem analisados. O primeiro: por que o Estado abdica de receitas? E o segundo: por que estas receitas são abdicadas apenas em prol de determinados contribuintes? A análise destes dois pontos permite ao operador do direito alcançar, efetivamente, o conceito de benefício fiscal.

Conceituar benefício fiscal é o primeiro passo a ser adotado, e a nosso ver essencial, para estabelecer os alicerces ²¹para a compreensão do tema central da presente dissertação. Assim, passamos à análise destes dois pontos, para em seguida construirmos, a partir deles, o conceito de benefício fiscal.

Inicialmente cabe identificar as razões pelas quais o Estado renuncia algumas de suas receitas. Relativamente no que diz respeito a este ponto não é necessário nos alongarmos muito, afinal, a renúncia a direitos (aqui incluídas as receitas) faz parte do projeto de cada Estado, faz parte de seus fins extrafiscais. Ou seja: cada Estado, cada governo, diante do seu projeto de Estado, seu projeto de nação, estabelece metas a serem alcançadas. Por muitas vezes, para se atingir estas metas, consideradas verdadeiro bem maior, torna-se necessário abdicar de receitas, um bem menor comparativamente às almejadas metas estatais. Assim atua o benefício fiscal como verdadeiro instrumento de política de incentivo (incentivo este que pode ser económico, social e cultural).²²

²⁰ No presente estudo utilizamos a expressão "benefícios fiscais", sem fazer qualquer tipo de distinção.

²¹ MOUSSALLEM, Tarék Moyses; FERREIRA, Stéfano Vieira Machado – **Notas para uma Definição do Conceito Científico-Jurídico de "Benefícios Fiscais"**; MURARO, Leonardo – **Benefícios Fiscais: Natureza, Características e sua aplicação na busca do desenvolvimento sustentável**.

²² Neste ponto, destacamos SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro - **Incentivos fiscais e desenvolvimento: Reflexões e proposições à luz do Direito e Economia**. p. 5, segundo o qual "todo incentivo fiscal possui um objetivo em particular, podendo ser ele o desenvolvimento económico (que seria um objetivo amplíssimo), o fomento de

O direito ao desenvolvimento contém o substrato para justificar a renúncia de receitas inserida no benefício fiscal²³. Tal direito encontra-se acolhido internacionalmente na Declaração Universal dos Direitos do Homem²⁴, segundo a qual: "todo ser humano tem direito a uma ordem social e internacional em que os direitos e liberdades estabelecidos na presente Declaração possam ser plenamente realizados." Assim, em nome do direito ao desenvolvimento pleno dos direitos e liberdades do homem, pode o Estado limitar alguns destes direitos e liberdades, desde que estejam em conformidade com a sua política de incentivo.

Vejamos um exemplo: consideremos que a meta de um determinado governo é o desenvolvimento de uma região daquele país que possui pouca densidade demográfica. Aquela área geográfica possui poucos habitantes e é fronteira com um país com o qual aquele Estado não possui boas relações diplomáticas. Existe certo receio de que aquela área seja objeto de imigração por nacionais do país fronteiro, pois a economia deste país vem enfrentando sérias dificuldades.

Assim, diante desta realidade fática, busca o Estado do nosso exemplo acima, incrementar a economia local para que com isso possa atrair moradores de todo o país para aquela região, desenvolvendo-a e aumentando a população da mesma. Com isso, não só alcança o desenvolvimento da região, mas atrai a população para aquele local mitigando o risco de imigração de seu território por nacionais do país fronteiro.

Verifica-se, neste exemplo, que o Estado ao buscar fomentar a região, renuncia a parte de suas receitas, pois entende que assim, atrairá (i) mais investidores àquela localidade considerada por muitos erma/sem interesse, e (ii) mais mão de obra qualificada, o que implicará no aumento direto da economia local e da população da região, gerando, assim, resultados positivos e compatíveis com a sua meta de governo.

No exemplo apresentado acima, podemos concluir que a renúncia a receitas é parte do plano estratégico do Estado, é parte de suas metas extrafiscais, e se justifica

certa atividade de interesse do Estado, o incentivo ao consumo de determinado bem, o uso racional da propriedade privada, a preservação do meio ambiente etc. Nesse sentido, quando se fala em incentivos fiscais para a redução das desigualdades sociais e regionais, o objeto está declarado. Em certa medida, não deixa também de ser um objeto amplo, inclusive devido à relação entre redução das desigualdades sociais e regionais com o desenvolvimento (...)."

²³ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira – **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. p. 42; MACHADO, Luiz Henrique Travassos – **Incentivos e Benefícios Fiscais: Diferenças no Estado de Direito Desenvolvimentista**.

²⁴ Artigo 28 da Declaração Universal dos Direitos do Homem.

propriamente nos próprios fins estatais. Assim, a renúncia de receitas é aceite, já que permitirá atingir um objetivo maior do Estado.²⁵

O segundo ponto a ser analisado de forma a nos permitir ter os alicerces para conceituarmos benefício fiscal está centrado na seguinte questão: por qual motivo estas receitas renunciadas pelo Estado são abdicadas apenas em prol (favor) de certos contribuintes? Por que apenas uma parte dos contribuintes pode beneficiar-se desta renúncia? Numa primeira análise, a concessão de benefícios ou amnistia a apenas um, ou poucos e determinados contribuintes, pode nos levar à conclusão de tratar-se de práticas que atentam ao princípio constitucional da igualdade.²⁶

Para entendermos este ponto precisamos ir um pouco além na nossa análise. Isso porque, para poder entender (e conceituar) o que são em verdade benefícios fiscais, e consequentemente os contratos que os concedem, torna-se imperiosa uma breve digressão neste momento acerca dos princípios e axiomas constitucionais que alicerçam as políticas governamentais.

Assim, torna-se necessário, por hora, entender à luz das Constituições Brasileira e Portuguesa o que são os princípios constitucionais (por estarem consignados nas respectivas Constituições ou arraigados nas mesmas) da igualdade (e consequentemente da igualdade fiscal, expressão específica do princípio geral da igualdade²⁷) e da capacidade contributiva. Entender tais princípios permitirá uma compreensão maior do problema proposto.

O princípio da igualdade, pertence ao rol dos direitos humanos²⁸, e em Portugal podemos verificar que tal princípio da igualdade encontra-se plasmado no artigo 13 da CRP.

Já no Brasil, tal princípio é corolário da própria CRFB/88, tanto que encontra-se presente já em seu preâmbulo²⁹. Adicionalmente, a ideia de igualdade consta entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, como se verifica no disposto no artigo 3, I, III e IV da CRFB/88. A ideia de igualdade encontra-se, ainda, consignada no *caput* do artigo 5 da CRFB/88 ao elencar os direitos e garantias fundamentais.

²⁵ O CFI deixa isso claro logo em seu artigo 1, ao definir o objeto do código fiscal do investimento.

²⁶ POLIZELLI, Victor Borges – **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**, p. 62.

²⁷ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Tributos**, p. 435; e NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima - **O dever fundamental de pagar o justo tributo**.

²⁸ MARTINEZ, Anna Luiza Buchalla - **A evolução do princípio da igualdade e sua aplicação sob a ótica material na Constituição Federal**.

²⁹ CRFB/88: "Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL."

O princípio da igualdade é um princípio histórico, oriundo desde os primórdios (está consignado na própria Bíblia e está associado a uma ideia de justiça), segundo o qual, do ponto de vista formal, todos são iguais perante a lei. Assim, diante da lei, todos (pessoas naturais ou pessoas coletivas) são iguais, sem que haja qualquer distinção.

Esta ideia de igualdade do ponto de vista formal é intrínseca ao Estado Liberal. Entretanto, com o advento da Segunda Guerra Mundial e o surgimento do Estado Social, o Estado Assistencialista, o princípio da igualdade ganha novo contorno, trazendo para o princípio da igualdade também seu aspecto material³⁰, "que legitima o tratamento diferenciado dos grupos socialmente vulneráveis (...)"³¹.

Assim, por princípio da igualdade deve-se entender pelo respeito a dois comandos: o da igualdade formal e o da igualdade material. O primeiro comando refere-se ao facto de que a lei deve tratar todos de forma igualitária; já do segundo comando infere-se que a lei pode (e deve) fazer distinções, desde que tal mecanismo vise igualar (ou minimizar) real desigualdade existente. Assim, no seu aspecto relativo à igualdade material, trata-se de um comando também imposto ao legislador, o qual não pode fazer discriminações ou igualizações sem a devida justificativa.³²

Sabe-se pois, que em um Estado Democrático de Direito (como o português e o brasileiro), a igualdade formal – isto é, a igualdade que garante a aplicação uniforme da lei – não se mostra mais suficiente, sendo necessário também que o próprio legislador mantenha coerência e integridade no tratamento do particular, somente permitindo legalmente distinções quando houver justificação legítima para tanto. Assim, diz-se que não é suficiente que a lei seja aplicada a todos, é preciso que ela seja também igual para todos (na medida de suas desigualdades)³³. O que é igual deve ser tratado como tal e o que é desigual deve ser tratado de forma desigual.

Evidentemente, quando se fala na necessidade de que a lei estabeleça tratamento igualitário para aqueles que se encontrem em situações equivalentes, se estabelece, indiretamente, uma relação de comparação entre as partes (des)igualadas. Nesse sentido, Humberto Ávila pontua que “a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade”³⁴.

³⁰ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Tributos**. p.437.

³¹ MARTINEZ, Anna Luiza Buchalla - **A evolução do princípio da igualdade e sua aplicação sob a ótica material na Constituição Federal**.

³² NABAIS, José Casalta – *Op. Cit.* p. 436.

³³ ÁVILA, Humberto Bergmann - **Teoria da Igualdade Tributária**. p. 77.

³⁴ *Idem – Ibidem*.

Observa-se, assim, que a relação de igualdade é composta por alguns elementos fundamentais, quais sejam, (i) uma comparação, (ii) entre duas ou mais partes, (iii) realizada a partir de um critério específico, que deve ser pensado com base em (iv) uma determinada finalidade. Nenhum critério poderá ser considerado legítimo ou ilegítimo por si só, sem que se analise a finalidade a que se propõe. O critério poderá sim ser ineficiente para a consecução da distinção buscada. Já a finalidade deve ter sua legitimidade analisada à luz dos princípios e valores consagrados no ordenamento jurídico de cada país.

Desenvolvendo ainda mais tal raciocínio, o eminente professor Celso Antonio Bandeira de Mello³⁵, elenca as principais hipóteses que podem resultar em violação à igualdade material. A primeira diz respeito ao próprio elemento tomado como fator de comparação, que não pode ser vedado em nosso ordenamento (por exemplo: credo, etnia e religião). A segunda consiste na análise da legitimidade do propósito que orienta o tratamento diferenciado (por exemplo com o propósito de incentivar pequenas e médias empresas foi instituído regime diferenciado e simplificado de tributação). A terceira refere-se à existência de vínculo lógico existente entre o fator de comparação e o propósito que justifica o tratamento diferenciado.

Assim, com efeito, o princípio da igualdade, nos dizeres do eminente professor, possui o intuito de celebrar "a impossibilidade de desequiparações fortuitas ou injustificadas."³⁶ Busca o legislador, ao estabelecer como parâmetro constitucional o princípio da igualdade, evitar que o sistema normativo conceba fórmulas que excluam, sem qualquer justificativa ou razão, determinados grupos de pessoas.

Neste ponto, mais uma vez, resumindo de forma clara e precisa o exposto, destacamos os ensinamentos de Celso Antonio Bandeira de Mello, segundo o qual: "Em síntese: "a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que se inserem na categoria diferenciada."³⁷

Neste ponto devemos compreender o que significa a igualdade fiscal. No que diz respeito à mesma como já destacado acima, trata-se de expressão específica do princípio da igualdade, cuja articulação constitucional surge com o Estado Social, pois foram nas

³⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de - **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. p. 21.

³⁶ *Idem* – **Op. Cit.** p. 18.

³⁷ *Idem* – **Op. Cit.** p. 39.

constituições liberais que começaram a surgir as primeiras limitações materiais ao legislador, quando impunha sua atuação sob o espectro do princípio da capacidade contributiva³⁸.

A igualdade fiscal, em seu primeiro aspecto, implica no facto de todos os cidadãos serem obrigados a pagar impostos (generalidade e universalidade), sem restrições ou exclusões³⁹. O segundo aspecto da igualdade fiscal está assentado na denominada uniformidade dos impostos, que compreende a própria capacidade contributiva, isto é a repartição dos impostos deve ser feita não somente de acordo com as circunstâncias económicas do contribuinte, mas também suas circunstâncias subjetivas e pessoais⁴⁰.

Assim, relativamente ao princípio da capacidade contributiva, pode-se, de maneira simplista, definir como sendo aquele imperativo que autoriza a legislação impor de modo mais oneroso a tributação àqueles que possuem maior riqueza, enquanto àqueles que detém de menos recursos é autorizado à legislação impor uma menor carga tributária. Assim, todos devem contribuir para a arrecadação de recursos para custear as despesas do Estado, porém na medida da sua possibilidade, tendo em vista o dever fundamental de pagar o justo tributo.

Tal princípio, nos dizeres de José Manuel M. Cardoso da Costa, "(...) traduz a ideia ou a concepção segundo a qual a incidência dos impostos deve ter como critério o património ou o rendimento dos contribuintes, segundo grau de intensidade da função desses factores."⁴¹. Neste ponto, importante destacar que o princípio da capacidade contributiva somente se aplica aos chamados "impostos fiscais" em Portugal, que são aqueles impostos cuja finalidade precípua é a obtenção de receitas para o Estado (no Brasil a aplicação deste princípio resume-se aos impostos, *stricto sensu*)⁴².

Assim, temos verdadeiro princípio que estabelece a igualdade de tributação, segundo o qual o que é essencialmente igual deve ser tributado igualmente, e o que é essencialmente desigual deve ser tributado desigualmente na medida dessa desigualdade. Logo, estão excluídos da incidência dos impostos aqueles sujeitos que não disponham da capacidade contributiva, e por ordem inversa, devem estar incluídos no campo da tributação

³⁸ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Tributos**. p. 437; HARADA, Kiyoshi – Princípios da igualdade e irretroatividade.

³⁹ Contudo, como bem destaca Nabais, esta generalidade e universalidade está adstrita as condições de tributabilidade ou impositividade dos contribuintes. NABAIS, José Casalta – **Op. Cit.** p. 438.

⁴⁰ *Idem* – **Op. Cit.** p. 442.

⁴¹ COSTA, José Manuel M. Cardoso da – **O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional**. p.1159.

⁴² Neste sentido, o princípio da capacidade contributiva não se aplicaria aos impostos extrafiscais, que são aqueles cobrados para simultaneamente obter receitas e atingir outras finalidades ou somente para a consecução de fins específicos.

os sujeitos detentores de capacidade contributiva, devendo aqueles com a mesma capacidade pagar os mesmos impostos, e aqueles com diferentes capacidades pagar diferentes impostos⁴³.

A CRP não prevê expressamente o princípio da capacidade contributiva. Na CRP de 1822, o primeiro texto constitucional de Portugal, o princípio da capacidade contributiva estava expressamente consignado⁴⁴. Apesar de tal supressão na CRP vigente, entendem alguns doutrinadores portugueses⁴⁵ que o princípio da capacidade contributiva encontra-se subjacente a todo o sistema fiscal lusitano, permeando a legislação fiscal como um todo, sendo, nos dizeres de Nabais⁴⁶, irrelevante não estar expressamente consignado na CRP, vez que trata-se de inequívoca fonte de conhecimento do direito, "e não um mero axioma ou postulado ético"⁴⁷.

Ainda no que diz respeito aos ensinamentos de Nabais relativamente à não consignação expressa do princípio da capacidade contributiva na atual CRP, importante destacar colocação pertinente de tal jurista⁴⁸: "a vigência do princípio da capacidade contributiva não carece dum preceito constitucional específico e direto, reconduzindo-se o seu fundamento jurídico ao sentido e alcance do princípio geral da igualdade decorrente das diversas concretizações constantes do texto constitucional e da sua adequada articulação com os preceitos e princípios constitucionais relativos aos impostos ou mesmo aos direitos fundamentais."

Assim, ainda que não expressamente consignado no texto constitucional português, não restam dúvidas de que o princípio da capacidade contributiva é preceito existente no direito fiscal lusitano⁴⁹. Isso porque, ainda segundo Nabais, a capacidade contributiva resta expressa, de facto, no princípio do sacrifício, isto é: expressa-se na renúncia

⁴³ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Tributos**. p. 442-443.

⁴⁴ Neste sentido, destaca-se o teor do artigo 228 da CRP de 1822, segundo o qual: "As Cortes repartirão a contribuição directa pelos distritos das Juntas de administração, conforme os rendimentos de cada um. O Administrador em Junta repartirá pelos concelhos do seu distrito a quota que lhe houver tocado; e a Câmara repartirá a que coube ao concelho por todos os moradores, na proporção dos rendimentos que eles e as pessoas, que residirem fora, ali tiverem."

⁴⁵ COSTA, José Manuel M. Cardoso da – **O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional**. p.1169 – 1172; NABAIS, José Casalta – *Op. Cit.* p. 445; e MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira – **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. p. 25.

⁴⁶ NABAIS, José Casalta *apud* COSTA, José Manuel M. Cardoso da – **O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional**. p.1169.

⁴⁷ NABAIS, José Casalta – *Op. Cit.* p. 446.

⁴⁸ *Idem* – *Op. Cit.* p. 449.

⁴⁹ J. G. Xavier de Bastos sustenta que a ausência no texto constitucional português de 1976 do princípio da capacidade contributiva não é meramente casual. Para tal autor esta ausência é propositada, e configura uma recusa do texto constitucional ao princípio da justiça tributária estrita, fazendo do sistema fiscal um instrumento mais vasto de justiça social e económica. Neste sentido, consultar COSTA, José Manuel M. Cardoso da – *Op. Cit.* p.1172 – 1173.

à satisfação das necessidades privadas para o pagamento dos impostos⁵⁰. Neste sentido, entende-se que o princípio da capacidade contributiva exige impostos proporcionais (e não progressivos), o que consubstancia o moderno princípio fundamental material da tributação socialmente justa⁵¹. Pode-se celebrar que o princípio da capacidade contributiva é a medida e pressuposta da tributação.

Já no Brasil o artigo 145, parágrafo 1 da CRFB/88 expressamente consigna o princípio da capacidade contributiva como aquele em que: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

Apesar de tal artigo conter a expressão "sempre que possível" ao início do parágrafo primeiro, como bem destaca Ivana Souto de Medeiros⁵², tal expressão não confere uma faculdade ao legislador para a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Não se trata, com toda a evidência, de uma opção legislativa ou de um poder discricionário conferido ao legislador, bem pelo contrário, de verdadeira imposição constitucional consubstanciada na nova hermenêutica constitucional. Isto porque, os princípios constitucionais, à luz desta nova hermenêutica, são meios de interpretação de todas as normas que compõe o sistema jurídico, autoaplicáveis que não podem ser interpretados e aplicados de forma estanque, devendo ser aplicados em consonância com todo o sistema vigente.

Isto posto, entendidos tais princípios, podemos retornar ao conceito de benefício fiscal, de forma a entender por qual motivo a renúncia de receitas pode ser aplicada apenas a uma parte dos contribuintes por força do próprio princípio da igualdade, bem como decorre de verdadeira derrogação ao princípio da capacidade contributiva. Consoante afirma Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins⁵³, o entendimento do princípio da capacidade contributiva e do princípio da igualdade permitem-nos compreender o conceito de benefício fiscal. Afinal, o benefício fiscal é a derrogação de tais princípios.

Na realidade, sabe-se que o contribuinte possui o dever de contribuir para com as despesas Estatais (é o chamado dever fundamental de pagar tributos), devendo tal contribuição estar permeada pelos limites de sua possibilidade (capacidade contributiva).

⁵⁰ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Tributos**. p. 452.

⁵¹ *Idem*– **Op. Cit.** p. 452-456.

⁵² MEDEIROS, Ivana Souto de - **Princípio da capacidade contributiva: Interpretação do artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988 à luz da Nova Hermenêutica Constitucional**.

⁵³ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira – **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. p. 16.

Entretanto, como podemos considerar legítimas algumas exceções a este poder-dever (de pagar tributos)? O que torna estas exceções, que são os próprios benefícios fiscais, legítimos e aceitos à luz dos princípios corolários das constituições democráticas da igualdade e da capacidade contributiva?

Verifica-se que o benefício fiscal decorre de uma supressão, de uma verdadeira exceção ao princípio máximo e geral da igualdade (tributária), e consequentemente ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que desconsidera a posição económica e a posição social do contribuinte. Como exemplo, destaca-se o diferimento. Isto é, quando a Administração Pública permite que determinado contribuinte adie ou difira no tempo o pagamento de impostos (que pode ser concedido em razão de situações pessoais próprias de determinado contribuinte)⁵⁴.

Nos dizeres de Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins o benefício fiscal "representa todo o desagramento fiscal derogatório do princípio da igualdade tributária, instituído para a tutela de interesses extrafiscais de maior relevância."⁵⁵ Verifica-se, pois, que os benefícios fiscais instituem situações onde há vantagem tributária concedida pelo ente público a um ou mais entes privados. Contudo, esta vantagem não pode violar o princípio da igualdade fiscal e o princípio da capacidade contributiva⁵⁶. Ao buscar cumprir com seus objetivos de governo, o Estado institui vantagens, aplicáveis a determinados contribuintes, vantagens estas que, se adequadas aos princípios da igualdade material e da capacidade contributiva possuem o nome de benefício fiscal.

José Casalta Nabais conceitua os benefícios fiscais como "medidas de carácter excepcional instituídas para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem."⁵⁷ Desta forma, têm-se que os benefícios fiscais são medidas adotadas pelo Estado para que o mesmo atinja os seus objetivos tendo em conta a tutela dos interesses públicos em um determinado contexto.

A fim de resumir os conceitos aqui trazidos e discutidos, destaca-se o ensinamento de Marcos André Vinhas Catão⁵⁸, segundo o qual: "o incentivo fiscal é o tratamento diferenciado excepcional, outorgado pelo legislador tributário, de forma a estimular certas atividades desejadas por uma diretriz política, social e económica.

⁵⁴ O diferimento é apenas um exemplo de benefício fiscal que os Estados podem conceder. Além dele existem muitos outros, como por exemplo a isenção ou a redução da base tributável (base de cálculo).

⁵⁵ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira – **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. p. 16.

⁵⁶ Caso contrário estaríamos diante de privilégios ou favores fiscais, mecanismos odiosos não aceites na maioria das constituições neo-liberais.

⁵⁷ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Tributos**. p. 633.

⁵⁸ CATÃO, Marcos André Vinhas – **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. p. 215.

Concretiza-se mediante o abrandamento ou a supressão de uma imposição fiscal sobre determinados fatos jurídicos."

Neste sentido, importante também apresentar os ensinamentos de Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins⁵⁹, segundo o qual "um benefício tributário viola o princípio da igualdade tributária, mas que, contudo, fica legitimada ou até mesmo exigida pelas normas constitucionais de um determinado ordenamento". Aparentemente pode parecer ao leitor que os benefícios fiscais violariam o princípio da igualdade, afinal concedem favores a apenas alguns contribuintes/pessoas. Contudo, esta aparente violação é aceite, inclusive pelas Constituições (seja a Portuguesa, como a Brasileira) justamente pelo facto de serem necessárias (a concessão destes benefícios) ao atingimento de objetivos estatais maiores.

Ademais, válido destacar outro ensinamento de tão renomado autor⁶⁰, segundo o qual "os benefícios fiscais podem ser criados ao passo em que a legitimidade para tributar se encerra, isso porque o contribuinte somente pode contribuir para a satisfação das necessidades públicas se observada a sua inserção económico-social". Isto é, os benefícios fiscais são justificáveis, inclusive, à luz do princípio da capacidade contributiva, afinal a renúncia de receitas a que está associada a concessão de benefício fiscal está também associada à posição do indivíduo/contribuinte dentro do espectro económico a que está inserido.

Assim, conclui-se, portanto, que o benefício fiscal encontra fundamento fora da capacidade contributiva e do princípio da igualdade, como demonstrado acima, e nem por este facto sua admissibilidade é recusada. O benefício fiscal é admitido desde que justificado no ordenamento jurídico atendendo ao seu carácter excecional que tem em vista a tutela de interesses extrafiscais. Assim, admite-se a derrogação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, permitindo um tratamento desigual e consequentemente a renúncia de receitas, desde que o legislador assim o autorize e o imponha⁶¹.

Neste mesmo sentido destaca-se o ensinamento de Manuel Henrique de Freitas Pereira, segundo o qual os benefícios fiscais devem ser entendidos como exceções (possuem carácter excecional)⁶², isso porque "caracterizam-se, em primeiro lugar, por se traduzirem numa derrogação às regras gerais de tributação"⁶³. Tratam-se de vantagens ou desagravamentos concedidos pelo Poder Público a certa entidade (ou pessoa natural), ou a

⁵⁹ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira – **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. p. 23.

⁶⁰ *Idem* – **Op. Cit.** p. 18.

⁶¹ *Idem* – **Op. Cit.** p. 33 e 34. Adicionalmente, cumpre destacar que nem todo desagravamento de natureza tributária impõe a existência de um benefício fiscal.

⁶² José Casalta Nabais condena o uso desta expressão, pois entende que "esta expressão corre o risco de implicar a natureza excecional das normas jurídicas que os preveem." - NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. p. 391.

⁶³ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – **Fiscalidade**. p. 379.

determinada atividade ou a uma determinada situação. Constituem verdadeiras medidas conjunturais e temporárias, como ensina José Casalta Nabais⁶⁴.

Os benefícios fiscais, são, verdadeira desoneração excepcional instituída “para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”⁶⁵ Logo, pode-se concluir que os benefícios fiscais estão sujeitos ao princípio da exceção do Direito Português⁶⁶.

Cumprido, neste ponto (mais) uma ligeira digressão de forma a diferenciar os benefícios fiscais das chamadas “situações de exclusão tributária” (ou “delimitações negativas de incidência”). As situações de exclusão tributária são situações colocadas pela legislação, pelo próprio sistema de tributação como situações que não são tributadas. Por seu turno, os benefícios são situações pontuais identificadas pelo Estado como necessárias à desoneração para fins de efetivação dos objetivos económicos e sociais do Estado, são os Auxílios de Estado, mecanismos aptos a realizar as metas estatais.

Neste sentido, destacamos, mais uma vez, Manuel Henrique de Freitas Pereira, segundo o qual “não se concebe um benefício fiscal que não seja um meio de atingir um fim assumido de valor hierarquicamente superior ao da igualdade de todos os contribuintes.”⁶⁷. Tem-se, assim, que o valor a que os benefícios fiscais pretendem atingir são superiores ao valor da igualdade, posto que beneficiará a coletividade como um todo. É a aplicação do famoso sistema norte-americano de freios e contrapesos (*checks and balances*).

O artigo 18 n.º 2 da CRP⁶⁸ determina que apenas a Constituição pode individualizar os direitos que podem ser restritos. Tal dispositivo impõe ao legislador português encontrar sempre em normas constitucionais o fundamento concreto para o exercício da sua competência de restrição de direitos, liberdades e garantias⁶⁹. Desta forma, pode a própria CRP determinar quais direitos que são ou não absolutos, determinando onde há espaço para abertura e cessão (cedência) de alguns direitos perante outros direitos, de acordo com as exigências constitucionais, que em realidade são determinados com base no projeto de governo e de Estado, os fins extrafiscais do Estado⁷⁰.

⁶⁴ NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. p. 390.

⁶⁵ MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da – **Manual de Direito Fiscal. Perspetiva Multinível**. p. 465.

⁶⁶ *Idem* – **Op. Cit.** p. 466; INOCÊNCIO, Flávio G. I – **Benefícios Fiscais e Planeamento Fiscal**. p. 39.

⁶⁷ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – **Fiscalidade**. p. 380.

⁶⁸ "Art. 18: 2. A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos."

⁶⁹ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira – **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. p. 34.

⁷⁰ *Idem* – **Op. Cit.** p. 35.

Neste ponto, salienta-se que a matéria relativa aos benefícios fiscais insere-se no âmbito da reserva de lei da Assembleia da República (princípio da legalidade), consoante estabelece o artigo 103, n.º 2 e 165, n.º 1, alínea i, ambos da CRP⁷¹. Deste modo, consoante autorizado pela própria CRP, foi promulgado o EBF, onde estão reunidos os benefícios fiscais passíveis de concessão pelo Estado aos particulares contribuintes, inclusive sua conceituação.

Importante transcrever o disposto na legislação, ainda que de conhecimento de todos, uma vez ser imprescindível para o entendimento do conceito de benefício fiscal o correto entendimento da sua conceituação apresentada na lei vigente⁷²:

Artigo 2.º

Conceito de benefício fiscal e de despesa fiscal e respectivo controlo

1 - **Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.**

2 - São benefícios fiscais 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 número anterior.

3 - **Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais.**

4 - Para efeitos de controlo da despesa fiscal inerente aos benefícios fiscais concedidos, pode ser exigida aos interessados a declaração dos rendimentos isentos auferidos, salvo tratando-se de benefícios fiscais genéricos e automáticos, casos em que podem os serviços fiscais obter os elementos necessários ao cálculo global do imposto que seria devido. (**nosso bold**)

Podemos concluir pelo contido na legislação portuguesa, então, que os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional, usadas pelo Estado como meios para atingir seus interesses extrafiscais, sendo considerados despesas fiscais, vez que reduzem as receitas do Estado concedente. Usualmente os benefícios fiscais tomam a forma de "isenções, reduções de taxas, de deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais."⁷³.

Os benefícios fiscais estão sujeitos ao princípio da generalidade e o princípio da legalidade, isto é: os pressupostos objetivos e subjetivos dos benefícios fiscais devem ser atribuídos por lei e de forma genérica. A lei deve prever a concessão dos benefícios fiscais, e a quem (contribuintes) os mesmos se aplicam.

⁷¹ "Art. 103: 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes." Art. 165: "1. É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas;"

⁷² Conforme EBF.

⁷³ MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da – **Manual de Direito Fiscal. Perspetiva Multinível**. p. 465.

Os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais podem parecer, em um primeiro momento, como uma exceção à esta regra, uma vez que o benefício é concedido individualmente, aplicável ao caso concreto e a um contribuinte em específico. Entretanto, importante observar que nestas hipóteses, como a celebração de contratos fiscais está limitada àquelas situações previstas em lei (LGT, artigos 36, n.º 5 e 37), de forma que o princípio da igualdade é atendido e observado, assegurando o respeito à livre concorrência entre os contribuintes (empresas)⁷⁴.

O princípio do controle⁷⁵ (ou controle no direito brasileiro) regula também as situações onde benefícios fiscais são concedidos, isso porque a Autoridade Tributária e Aduaneira devem fiscalizar todos aqueles contribuintes que possuem benefícios fiscais, bem como identificar se todos os pressupostos “em que se alicerçou a atribuição dos benefícios e do cumprimento das obrigações impostas aos respectivos beneficiários”⁷⁶ estão sendo cumpridas e observadas.

Por fim, mister entender que os benefícios fiscais podem ser automáticos ou benefícios fiscais dependentes de reconhecimento. Para a presente dissertação estamos analisando tão somente os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, que são aqueles que pressupõem a prática pela Administração Pública de atos de reconhecimento da existência dos benefícios⁷⁷.

Esse reconhecimento pode se dar por ato administrativo unilateral da Administração Pública, ou por ato bilateral, mediante acordo entre a administração e o contribuinte interessado. Neste segundo caso inserem-se os contratos fiscais cujo estudo aqui se propõe, previstos expressamente na LGT.

A LGT, em seus artigos 36, n.º 5⁷⁸ e 37⁷⁹, estabelece que os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento deverão ser atribuídos aos contribuintes mediante a celebração de contratos fiscais.

⁷⁴MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da – **Manual de Direito Fiscal. Perspetiva Multinível**. p. 465. p. 466.

⁷⁵ Conforme artigo 7 do EBF.

⁷⁶ MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da – *Op. Cit.* p. 467.

⁷⁷ Situação contrária são a dos benefícios automáticos, os quais resultam imediata e diretamente da lei.

⁷⁸ “Artigo 36
Regras gerais
(...)”

5 - A administração tributária pode subordinar a atribuição de benefícios fiscais ou a aplicação de regimes fiscais de natureza especial, que não sejam de concessão inteiramente vinculada, ao cumprimento de condições por parte do sujeito passivo, inclusivamente, nos casos previstos na lei, por meio de contratos fiscais.”

⁷⁹ “Artigo 37.

Contratos fiscais

Verifica-se, portanto, que a LGT autoriza a concessão de benefícios fiscais por meio do contrato fiscal, desde que previamente previsto/autorizado em lei – isto é, desde que haja a estrita observância ao princípio da legalidade, o qual será analisado mais adiante. Ademais, necessário observar, mais uma vez, que, como ensina Victor Polizelli, "em matéria de contratos fiscais, deve-se cuidar para que seja dado tratamento igual a contribuintes que se encontrem em situações equivalentes"⁸⁰, respeitando-se a igualdade tributária e a capacidade contributiva.

Diante de todo o exposto, faz-se necessário, neste ponto, conceituar os contratos fiscais, de forma a permitir a sua identificação e seguirmos com a análise proposta.

1 - Caso os benefícios fiscais sejam constituídos por contrato fiscal, a tributação depende da sua caducidade ou resolução nos termos previstos na lei.

2 - 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."

⁸⁰ POLIZELLI, Victor Borges – **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**, p. 63.

2. O Contrato Fiscal

O Contrato, nos dizeres de Rubens Limongi França, é o "ato jurídico por força do qual duas ou mais pessoas convencionam entre si a constituição, modificação ou extinção de um vínculo jurídico de natureza patrimonial"⁸¹. Verificamos, assim, que os contratos são negócios jurídicos bilaterais, ou seja, que envolvem acordos de vontades de duas ou mais pessoas⁸², e que tem o objetivo de criar, modificar ou extinguir direitos, produzindo assim efeitos jurídicos⁸³.

Podemos observar, então, que o consentimento (acordo de vontades) e a vinculação entre as partes (bilateralidade) são elementos essenciais dos contratos. Os contratos são, na realidade, expressões dos princípios da autonomia da vontade⁸⁴ e da liberdade contratual, e como bem ressalta Sérvulo Correa "a autonomia privada é pois a expressão do princípio da liberdade"⁸⁵. Desta forma, os contratos são, em última instância a manifestação máxima do princípio da liberdade, que é aquele segundo o qual o sujeito pode realizar tudo aquilo que não lhe for proibido, e de acordo com seus interesses e suas vontades, sem que lhe seja imposto⁸⁶. Assim, podem as partes atuar num espaço muito mais amplo, livre e delimitado apenas por uma via negativa⁸⁷.

Ambos os princípios (autonomia da vontade e liberdade contratual) encontram-se consignados na CRP, nos artigos 2 e 82, n.º 3, e podem ser definidos como os princípios que autorizam as partes a negociar livremente, de forma a estabelecer o que cada um pode dispor acerca de seus bens e da forma que melhor entenderem, em respeito às disposições legais existentes⁸⁸. São os contratos, portanto, a livre manifestação da vontade das partes,

⁸¹ FRANÇA, Rubens Limongi *apud* POLIZELLI, Victor Borges – **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**. p. 136.

⁸² Sejam pessoas naturais ou pessoas coletivas.

⁸³ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 12 e POLIZELLI, Victor Borges – *Op. Cit.* p. 138.

⁸⁴ VIEIRA, Iacyr de Aguiar - **A autonomia da vontade no código civil brasileiro e no código de defesa do consumidor**

⁸⁵ CORREIA, José Manuel Sérvulo – **Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos**. p. 465.

⁸⁶ Ainda que não seja possível negociar as cláusulas contratuais, por exemplo, o sujeito ainda assim dispõe de autonomia para aderir ou não ao contrato, não lhe afastando a autonomia da vontade neste ponto.

⁸⁷ CORREIA, José Manuel Sérvulo – *Op. Cit.* p. 466. Adicionalmente, cita Jorge Morais Carvalho que a moral seria um dos elementos, válidos, a delimitar a autonomia da vontade, CARVALHO, Jorge Morais - A moral como limite à autonomia privada. **Revista de Direito Civil Contemporâneo**.

⁸⁸ CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de, anot. - **Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada**. p. 296.

consagrado no ordenamento jurídico como "a força jurídica da vontade dos sujeitos na sua esfera jurídica"⁸⁹.

Imaginar que o Fisco possa celebrar contratos com particulares em matéria tributária pode parecer, à primeira vista, algo ilegal ou ilegítimo, sendo a primeira reação do leitor refutar tal possibilidade. Isso porque, durante muitos anos as relações contratuais foram negadas no âmbito do direito administrativo (direito público).⁹⁰ Afirmava-se que a Administração Pública não poderia dispor de seus direitos e obrigações por força do princípio da legalidade ao qual está vinculada.

Contudo com o passar dos anos, especialmente em razão do advento do Estado Social⁹¹, a figura contratual passou a ser amplamente aceite também no âmbito público, sendo um instrumento normal para a atuação estatal, especialmente nas áreas económica e social onde o Estado é amplamente chamado a intervir. Em que pese o contrato ser atualmente aceite e utilizado no âmbito do direito público, e nele incluído o direito fiscal, é importante para a compreensão do tema trazer algumas questões doutrinárias suscitadas pela teoria negativista, segundo a qual deve ser refutada a utilização dos contratos no âmbito do direito público.

Desta forma, a seguir apresenta-se alguns dos argumentos trazidos por esta teoria (ao nosso ver os de maior relevância para o presente estudo) que refutam a utilização de contratos no âmbito do direito público, e os motivos pelos quais estes argumentos não podem prosperar, uma vez que são hoje os contratos uma realidade do direito moderno, inclusive no direito fiscal português⁹².

Um dos principais argumentos utilizados para refutar os contratos no âmbito do direito público, e a nosso ver que possui maior robustez, fundamenta-se na violação ao princípio da legalidade. Entretanto, não nos iremos imiscuir nesta análise por hora, uma vez que trata-se do tema central da presente dissertação, e que será explorado no capítulo final adiante.

Dito isto, trazemos a seguir outros argumentos que julgamos relevantes de nota para a compreensão dos contratos no âmbito do direito público, argumentos estes que

⁸⁹ CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João da Costa, *apud* CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de, anot. - **Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada**. p. 296.

⁹⁰ Alguns autores ainda trazem à discussão esse tema atualmente, como é o caso de CORTE-REAL, Carlos Pamplona – **O Contrato de Investimentos Estrangeiro e a Problemática Decorrente da Pretensa Contratualização da Concessão de Benefícios Fiscais**.

⁹¹ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 15.

⁹² Neste ponto ressaltamos o disposto no artigo 37 da LGT, a qual expressamente prevê a utilização de contratos fiscais.

possibilitarão a identificação das principais características dos contratos fiscais e, consequentemente, permitirão seguirmos com a análise proposta.

Segundo a teoria negativista, a Administração Pública não estaria apta a celebrar contratos, pois as relações contratuais implicam uma regulamentação de vontades e de interesses individuais. Assim, como a Administração Pública é disciplinada por normas gerais e impessoais, incompatíveis com as estruturas contratuais do direito privado⁹³, não pode a Administração Pública adaptar-se aos contratos. Por esta razão faltar-lhe-ia autonomia da vontade⁹⁴, requisito essencial dos contratos.⁹⁵

Sustenta-se que a Administração Pública não estaria dotada de autonomia da vontade, posto que seus atos são vinculados à legislação. Assim, a "retirada" desta característica na relação contratual traria uma situação diferenciadora à liberdade contratual das partes, implicando na descaracterização dos contratos fiscais como contratos. Isso porque, a autonomia da vontade seria requisito intrínseco dos contratos. Destacamos abaixo breve trecho onde Sérulo Correia dispõe sobre o tema: "(...) a rejeição da titularidade de autonomia privada por parte das pessoas colectivas públicas nos contratos privados retiraria força à interrogação sobre se não se configura no contrato administrativo uma situação híbrida de liberdade contratual diferenciada da liberdade contratual privada e distinta da discricionariedade."⁹⁶

Tal alegação pode ser facilmente rechaçada pois não se pode confundir autonomia da vontade com liberdade irrestrita, não são sinónimos. Apesar de a autonomia da vontade ser consequência do princípio da liberdade, é erróneo concluir que para que haja autonomia da vontade necessário ter-se uma liberdade irrestrita, sem limites.

A Administração Pública possui liberdade para a contratação (ou não), porém as matérias as quais ela pode contratar estão fixadas e/ou delimitadas na lei. Tal limitação não exclui a existência da autonomia da vontade, posto que ainda cabe à Administração Pública decidir dentro da sua esfera de liberdade (ainda que limitada, mas existente) se de facto deseja ou não contratar, se aquele contrato atende aos seus objetivos ou não, se lhe é relevante ou não. No mais, assumir que a Administração Pública não teria autonomia de vontade acaba por reduzir a função da Administração Pública a uma função estrita ao disposto na lei, como se o Parlamento/Poder Legislativo conseguisse (e pudesse) regular todas as situações da vida

⁹³ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 40.

⁹⁴ *Idem* – **Op. Cit.** p. 35.

⁹⁵ VICENTE, Moura Dário - **A autonomia privada e os seus diferentes significados à luz do direito comparado**.

⁹⁶ CORREIA, José Manuel Sérulo – **Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos**. p. 467.

moderna incluindo-as tempestivamente na legislação à velocidade dos acontecimentos na vida quotidiana. O que convenhamos é impossível. Afinal, caso tal alegação ou princípio fosse minimamente verdadeira, o legislador teria que elaborar e aprovar leis que atendessem às minúcias da convivência diária da população, o que acabaria por, certamente, em cercear o princípio da liberdade inerente a todos os seres humanos, e que está consignado nas constituições democráticas.

Por fim, evidente que existe discricionariedade, ainda que os dispositivos legais tragam certa limitação. Verifica-se uma zona de "liberdade juridicamente determinada", deixando à Administração Pública certa margem de atuação⁹⁷. Como exemplarmente define Sérvulo Correia, "a autonomia privada significa a liberdade de escolha dum rumo e concepção pessoal da vida"⁹⁸, Isso porque a liberdade contratual se exprime na autonomia privada, existindo margem de livre decisão. Dessa forma, esta liberdade está assente na Administração Pública, não lhe sendo retirada em razão da vinculação (inerente) dos atos administrativos, por exemplo. Até porque, "a autonomia pública é sempre fruto da abertura de uma norma específica"⁹⁹.

Outro argumento utilizado como fundamento para afastar a aplicabilidade dos contratos no âmbito fiscal é o de que não há igualdade jurídica entre contribuinte e Administração Pública, possuindo esta última um poder de império (*jus imperii*) incompatível com a figura dos contratos no âmbito do direito privado. Nabais¹⁰⁰ assim destaca: "para que se possa falar de contrato exige-se uma igualdade entre as partes, uma igualdade que passa aqui pelo facto de ser justamente o acordo de ambas as partes necessário e indispensável à formação (constituição) e à manutenção (subsistência) do contrato, o qual assim deve a sua existência e o seu poder vinculativo em igualdade (isto é, com igual peso jurídico) a cada uma das partes contratantes."

Por esta lógica, os contratos de adesão, como por exemplo o contrato celebrado entre consumidor e a empresa operadora de cartões de crédito não poderia ser considerado um contrato propriamente dito. Afinal, é pacífico que o contribuinte não se encontra no mesmo patamar de liberdade que a operadora (não estão em situação de igualdade), já que a aquela (operadora) impõe diversas obrigações e condições ao contribuinte no âmbito do direito privado, que por sua vez não tem o poder de sequer negociá-las. Caso não concorde com as

⁹⁷ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 34-40.

⁹⁸ CORREIA, José Manuel Sérvulo – **Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos**. p. 468.

⁹⁹ *Idem* – **Op. Cit.** p. 473.

¹⁰⁰ NABAIS, José Casalta – **Op. Cit.** p. 23.

mesmas resta-lhe única e exclusivamente o direito de não contratar, mas não pode (e não consegue) alterar as condições contratuais, que são fixas e imutáveis, próprias e intrínsecas daquele negócio jurídico.

Assim, alegar ser necessário para a existência de contrato o mesmo patamar de liberdade entre os contratantes, configura verdadeiro absurdo, desmentido pela prática contratual atual inclusive no âmbito do direito privado, uma vez que os contratos atualmente existentes, como o de adesão, são denominados contratos e quanto à eles não se discute sua natureza de contratos¹⁰¹.

Diante dos argumentos aqui trazidos à colação pela teoria negativista, verificamos, pois, que ao longo dos tempos não restou outra alternativa ao aplicador do Direito senão o de superar alguns paradigmas tradicionais, de forma a poder atender não só aos anseios da população, mas como também permitir ao Estado atingir seus objetivos maiores, intrínsecos ao Estado Democrático de Direito.

O Estado Democrático de Direito, como aquele que naturalmente busca a igualdade entre todos, vê-se diante de cidadãos que cada vez mais exigem a participação do Estado na vida quotidiana. Além disso, verifica-se que o Poder Judiciário (Poder Judicial) de uma forma geral é altamente custoso, repleto de ações em curso e, consequentemente lento, não permitindo aos cidadãos e ao próprio Estado aguardar a solução de todos os conflitos face a urgência dos tempos modernos¹⁰². Assim, este conjunto de situações trouxe à tona a necessidade de adequação da própria Administração Pública.

A Administração Pública diante da latente e necessária necessidade de priorizar o cidadão, bem como diante dos diversos princípios e axiomas constitucionais aos quais está vinculada, buscou no consensualismo, intrínseco aos contratos, a saída imediata que permite trazer mais celeridade na busca pelos objetivos Estatais¹⁰³. Nesta conjuntura consensual surge o contrato fiscal, como verdadeiro instrumento de ação do Estado, que, nos dizeres de Nabais, é um dos *modus agendi* do Estado social "mormente nos domínios da conformação económica e social em que ele foi chamado a intervir."¹⁰⁴

¹⁰¹ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 24.

¹⁰² Esta informação pode ser verificada no *World Justice Project Rule of Law Index*. O *World Justice Project Rule of Law Index* é um relatório anual que contém um retrato da Justiça e seu funcionamento em 126 países do mundo, elaborado com base na percepção de cidadãos e governos acerca da corrupção, combate à pobreza e doença, e proteção das pessoas de injustiças. Entende que essa análise é a base para avaliação acerca de justiça, oportunidade e paz - sustentando o desenvolvimento, governo responsável, e respeito pelos direitos fundamentais. Com base nesses valores, este documento faz um *ranking* dos países. No relatório de 2019, consultado para esta dissertação, é possível identificar o Brasil na 58ª posição, e Portugal na 22ª posição.

¹⁰³ Neste ponto referimo-nos ao capítulo 1 desta dissertação onde explora-se os objetivos estatais.

¹⁰⁴ NABAIS, José Casalta – *Op. Cit.* p. 16.

Apesar de ter sido objeto de acirradas discussões no século passado, o contrato fiscal é hoje um instituto reconhecido no direito administrativo e no direito fiscal, pois atua como verdadeiro “*modus procedendi* normal do Estado contemporâneo”¹⁰⁵. O contrato administrativo, género do qual o contrato fiscal é espécie, é um “contrato subordinado a um regime de direito público, regime que tem na sua constante articulação com o interesse público o seu traço mais saliente.”¹⁰⁶

Os contratos fiscais são aqueles que criam, modificam ou extinguem as relações de direito fiscal, as quais podem ser as relações de direito fiscal material (diretamente ligada à obrigação de pagar o imposto), ou às relações de direito fiscal formal (atividade administrativa de aplicação da lei, a fiscalização dos deveres fiscais, etc).¹⁰⁷ Portanto, não basta que estes contratos sejam firmados com o Fisco, que uma das partes contratantes seja a Autoridade Tributária, para que sejam classificados como contratos fiscais.

Diante deste cenário, pode-se estar diante de falsos contratos fiscais e também de verdadeiros contratos fiscais. Os verdadeiros contratos fiscais são o objeto do presente estudo, contudo torna-se necessário abordar os “falsos contratos fiscais” de forma a facilitar a delimitação do conceito e identificação dos verdadeiros contratos fiscais, e assim permitir ao leitor uma melhor compreensão do tema, como será demonstrado nos itens a seguir.

2.1. Os Falsos Contratos Fiscais

Os “falsos contratos fiscais” são contratos privados que: ou possuem uma ênfase fiscal ou que apenas regulamentam um ato unilateral da Administração Pública. Tais contratos não criam, modificam ou extinguem as relações de direito fiscal, e por esta razão não podem ser chamados de contratos fiscais verdadeiros, propriamente dito (o objeto de análise da presente dissertação).

Os “falsos contratos fiscais” apenas aparentam ser contratos fiscais, mas em realidade não o são, por tal facto Nabais criou esta nomenclatura “falsos contratos fiscais”¹⁰⁸. Não significa serem contratos falsos, no sentido de inexacto ou fictício, mas na realidade são

¹⁰⁵ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 48.

¹⁰⁶ *Idem* – **Op. Cit.** p.49.

¹⁰⁷ *Idem* – **Op. Cit.** p. 85-86.

¹⁰⁸ *Idem* – **Op. Cit.** p. 86. Nabais cria a expressão “falsos contratos fiscais” para designar aqueles contratos que aparentam ser contratos fiscais, mas não podem ser denominados como tal. Isso porque, estes contratos não possuem todos os requisitos necessários para serem classificados dentro da espécie “contratos fiscais”.

contratos que não se dispõem a regular as relações de direito fiscal propriamente ditas, isto é, quanto ao seu âmbito material, não podem ser considerados contratos fiscais propriamente ditos pois não criam, modificam ou extinguem as relações de direito fiscal.

Dois são os tipos de falsos contratos fiscais: (i) os contratos de mera incidência fiscal; e (ii) os contratos fiscais aparentes.

Os contratos de mera incidência fiscal são aqueles celebrados entre particulares apenas, ou entre particulares e a Administração Pública. Apesar de possuírem certa relevância no direito fiscal, os contratos de mera incidência fiscal não influenciam diretamente no nascimento ou constituição (origem) da obrigação tributária. Tampouco têm ingerência acerca da manutenção ou modificação ou extinção da obrigação tributária – obrigação principal de pagar o tributo. Estes contratos também não modificam ou alteram as relações entre as partes quanto ao dever de pagar impostos. Isso porque, a situação tributária da qual surge o dever de pagar os impostos está contida na legislação aplicável à situação vertida no contrato em análise e não se originou no contrato firmado propriamente. Neste sentido, destacamos o conceito de contratos de mera incidência fiscal apresentada por Nabais¹⁰⁹:

Trata-se de acordos ou contratos de direito privado entre particulares ou entre estes e a Administração não fiscal que desempenham uma qualquer relevância em matéria de direito fiscal, embora não assumam qualquer papel no nascimento ou constituição, manutenção ou subsistência, modificação ou extinção da obrigação de imposto (obrigação fiscal *tout court* ou obrigação fiscal principal), sem relativamente às relações jurídico-fiscais do chamado direito fiscal formal. De resto, no respeitante à obrigação de imposto, como obrigação *ex lege* que é, ela surge unicamente por força da lei e tem o seu conteúdo modelado por esta, independentemente de qualquer manifestação de vontade dos particulares, e mormente do contribuinte neste sentido.

Assim, verificamos que nestes contratos de mera incidência fiscal a obrigação fiscal criada não decorre do contrato, mas da lei vigente à data do contrato. O contrato neste ponto apenas consubstancia o que já está imposto e determinado em lei.

Importante exemplificar de forma a facilitar o entendimento. Vejamos: um contrato firmado entre dois particulares onde se regulamenta um negócio jurídico bilateral, como é o contrato de compra e venda de imóvel. Evidente que através deste contrato dar-se-á a transmissão da propriedade, como também deste mesmo contrato surge o dever de pagar impostos (no Brasil o ITBI - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, e em Portugal o Imposto Municipal de Transmissão de Imóveis – IMT). Entretanto, o dever de pagar impostos não se originou do contrato, mas da hipótese de incidência (*facto tributário*) descrito no contrato (objeto do próprio contrato – a compra e venda do imóvel, isto é, o ato translativo

¹⁰⁹ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 86-87.

de propriedade do imóvel), o qual está devidamente descrito e regulado na respectiva legislação fiscal.

Ou seja: o dever de pagar o imposto não surgiu do contrato, da exclusiva manifestação da vontade dos contratantes consubstanciada pelo acordo de vontades descrito naquele contrato, mas exclusivamente do disposto na legislação. Nabais, nesse sentido, ensina que: “os efeitos tributários que se vão produzir, esses são estritos efeitos legais, efeitos que se produzem de forma totalmente independente das vontades articuladas no contrato.”¹¹⁰ (...) “ainda que a vontade dos contraentes se dirija à produção de efeitos tributários, coincidam ou não tais efeitos com os efeitos legais, essa vontade é de todo irrelevante relativamente à produção dos efeitos tributários que são *ex lege*.”¹¹¹

Alguns contratos podem ser firmados com o simples intuito de produzir efeitos tributários. Isso ocorre, por exemplo, em cisões cujo objetivo seria o aproveitamento de prejuízo fiscal de forma a reduzir a base tributável do imposto devido pela companhia, assumindo que não estávamos em presença de uma situação de planeamento fiscal abusivo (*contra legem*) mas sim lícito (*intra legem*). Apesar de os particulares estarem realizando um negócio jurídico cujo objetivo é a obtenção de efeitos tributários que permitam a redução dos impostos (negócio fiscal menos oneroso), ainda assim não estamos diante de um contrato fiscal¹¹². Isso porque a vontade das partes não é relevante para o nascimento da obrigação de pagar imposto. Esta obrigação de pagar o imposto nasce do encontro do facto tributário (fato gerador no direito brasileiro) com a previsão de incidência da norma fiscal, e não do contrato.

Assim, tais instrumentos são contratos de mera incidência fiscal, pois não constituem ou modificam ou extinguem a relação jurídico-fiscal *per se*. Neste diapasão, importante ressaltar o posicionamento de Nabais, segundo o qual¹¹³: “Frequentemente, porém, a vontade dos contraentes é especificamente dirigida à produção de efeitos tributários como acontece naqueles casos que a doutrina subsume no conceito de negócio fiscalmente menos oneroso, designação que abarca todo um leque heterogéneo de comportamentos voluntários dos particulares, cujo traço comum reside no facto de tais comportamentos serem adoptados com o propósito de evitar o pagamento de um imposto ou conseguir uma situação fiscal menos onerosa possível.”

Assim, pelos ensinamentos de Nabais podemos concluir que aqueles contratos que objetivam evitar o pagamento de imposto, atuando diretamente nos pressupostos do facto

¹¹⁰ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 88.

¹¹¹ *Idem - Ibidem*.

¹¹² Alguns destes casos podem até ter o intuito de enganar o fisco, sendo fraudes fiscais.

¹¹³ NABAIS, José Casalta – **Op. Cit.** p. 89.

tributário (que impedem a obrigação do imposto, por exemplo) ou lograr uma situação fiscal mais benéfica, como descrito no exemplo acima, não são considerados contratos fiscais, mas sim falsos contratos fiscais. Isso porque, a vontade das partes nestes casos demonstra ser irrelevante, não é ela quem determina a ocorrência do facto tributário, mas apenas se coaduna com o disposto na legislação de forma a obter o benefício (decorrente da simulação ou do negócio indireto fiscal)¹¹⁴.

Podemos concluir, desta forma, que os contratos com mera incidência fiscal são aqueles onde a obrigação tributária (seja principal ou acessória) não decorre da vontade das partes. A vontade das partes não produz efeitos jurídicos-tributários. Em realidade a obrigação tributária decorre de situação material prevista no contrato, mas que conjuntamente se encontra devidamente prevista na legislação fiscal vigente.

Assim, os contratos com mera incidência fiscal são limitados, pois criam situações que já estão previstas na legislação como situações tributáveis. Tais contratos não inovam, não criam situações novas, sendo, portanto, classificados como falsos contratos fiscais.

Os contratos fiscais aparentes também são tidos como falsos contratos fiscais, e, nos dizeres de Nabais, são aqueles que¹¹⁵: “Tratam-se de situações de colaboração mais ou menos estreita entre a Administração e os contribuintes em que intervém a negociação e a procura de consenso entre as partes que, no entanto, desemboca em actos unilaterais da Administração fiscal, e não em (verdadeiros) contratos.”

Como exemplos destes contratos fiscais aparentes Nabais¹¹⁶, grande estudioso do tema, apresenta a concordata tributária prevista no direito italiano e a *fortatit* da matéria coletável tradicional do direito francês. Ainda que esta dissertação não tenha por objetivo abordar figuras de outros ordenamentos jurídicos (distintos de Portugal e Brasil), posto que irrelevante para a análise do tema central, importante destacar que ambos os exemplos apresentados por tal jurista tratam de acordos firmados entre o Fisco e o particular que se limitam ao encontro de uma vontade e uma adesão. Assim, não se faz necessário explicar o que seriam propriamente a concordata tributária do direito italiano e a *fortatit* do direito francês, sendo apenas relevante destacar que estes contratos são, em realidade, contratos onde o contribuinte adere a uma vontade do Fisco, não estando presente, um dos elementos essenciais dos contratos *lato sensu*, que é a autonomia da vontade.

¹¹⁴ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 92.

¹¹⁵ *Idem* – **Op. Cit.** p. 97.

¹¹⁶ *Idem* – **Op. Cit.** p. 97 a 103.

Nos contratos fiscais aparentes o Fisco propõe algo (atendendo ao seu único e exclusivo interesse) que é aceite pelo particular (que não tem poder de barganha ou negociação, estando limitado a aceitar o que lhe é proposto no interesse de resolver determinadas situações). Nestes casos estar-se-á diante, então, de mera adesão, não deixando dúvidas que falta um dos principais elementos do contrato, qual seja: o acordo de vontades. Obviamente que a falta da autonomia da vontade, por ser um contrato de adesão, não lhe retira o carácter geral de contrato, mas retira-lhe a configuração de ser um contrato fiscal.

Isso porque, a falta deste elemento essencial aos contratos – a autonomia da vontade - desvirtua a condição efetiva de contrato fiscal que aqui nos propomos a estudar, afinal, sem a presença do acordo de vontades temos aparentemente apenas um contrato, que em realidade é um mero ato unilateral da Administração Pública.

Não são, portanto, classificados como contratos fiscais os contratos fiscais aparentes, pois tratam-se de acordos aparentes, atos unilaterais da Administração Pública onde o contribuinte/particular adere (aceita – adesão). Verifica-se, nestes casos, então, um ato administrativo unilateral, de um lado o contribuinte faz a sua adesão, sem que haja qualquer autonomia de vontade; enquanto do outro lado o Fisco impõe sua vontade, pura e simples.

Este é o caso, por exemplo do regime aprovado pelo Decreto-Lei n.º 67 de 3 de novembro de 2016¹¹⁷. Este Decreto-Lei aprova um regime excecional de regularização de dívidas de natureza fiscal e de natureza contributiva à segurança social. Por ele, verdadeiro contrato de adesão (como reforça a redação do artigo 2º, n.º 1¹¹⁸), o Estado Português objetiva a redução do elevado nível de endividamento (sejam de famílias, sejam de empresas) de forma a possibilitar a retomada de investimentos e a criação de novos empregos. Permite-se o pagamento integral ou em prestações de dívidas fiscais ou dívidas à segurança social mediante a concessão de benesses, tais como: a dispensa de juros de mora, e/ou de juros compensatórios, e/ou de custas do processo de execução, e/ou ainda atenuação do pagamento das coimas associadas ao incumprimento do dever de pagamento dos impostos. Tudo isso é feito através de uma adesão a um sítio electrónico, no portal da própria Autoridade Tributária e Aduaneira responsável pela cobrança das dívidas, sem que o contribuinte possa negociar qualquer um dos aspectos inerentes ao contrato.

No mesmo sentido, existem no Brasil os programas de parcelamento e anistia instituídos pelo Governos Federal, Estaduais e Municipais, como parcelamentos especiais,

¹¹⁷ Decreto-Lei n.º 67/2026.

¹¹⁸ "Artigo 2.º Procedimentos. 1- A **adesão** dos contribuintes a este regime é feita por via eletrónica, no Portal da Autoridade Tributária e Aduaneira e na Segurança Social Direta, consoante a entidade responsável pela cobrança das dívidas ou em ambos, até ao dia 20 de dezembro de 2016."**(nosso bold)**.

programa de refinanciamento de dívidas, etc. Neste ponto, pode-se destacar o recente programa criado pelo Estado do Rio de Janeiro, o Programa Especial de Parcelamento de Créditos Tributários do Estado do Rio de Janeiro¹¹⁹, o qual visa justamente o parcelamento de débitos fiscais com concessão de redução de multas e concessão de parcelamento.

Todos estes são "falsos contratos fiscais", pois apesar de extinguir a relação jurídico-fiscal, não permitem ao particular (contribuinte) exercer sua autonomia de vontade, são verdadeiros atos administrativo unilaterais, de mera adesão pelo contribuinte.

Apresentados os falsos contratos fiscais, passa-se, a seguir, a conceituar os verdadeiros contratos fiscais, tema central deste estudo.

2.2. Os Verdadeiros Contratos Fiscais

Os verdadeiros contratos fiscais, como mencionado anteriormente, são aqueles que constituem, modificam ou extinguem a relação jurídico-fiscal. Contudo, diversas são as formas de acordo entre Fisco e contribuintes, e diante de extensas possibilidades, como podemos identificar propriamente um contrato fiscal? Quais características e elementos permitem com clareza identifica-los?

Victor Polizelli¹²⁰ ao estudar os contratos fiscais apresenta cinco características que estão presentes em todos os contratos (verdadeiramente) fiscais: (i) o pressuposto de existência de incerteza; (ii) adequação ou conformidade legal; (iii) intenção das partes em afastar a incerteza (bilateralidade); (iv) a vinculação das partes; e (v) publicidade. Ou seja, além de constituir, modificar ou extinguir a relação jurídico-fiscal, o contrato fiscal precisa apresentar estas cinco características para que possa ser classificado, propriamente, como um contrato fiscal. Vejamos.

A primeira característica presente nos contratos fiscais é o pressuposto de existência de incerteza na aplicação da lei, isto é, para que estejamos diante de um contrato fiscal no caso concreto, deve existir uma incerteza no plano de aplicação da norma tributária e uma necessidade de eliminar esta incerteza, afastando conflitos potenciais ou já instaurados, e assim garantir a paz jurídica¹²¹. Nos dizeres de Polizelli os contratos fiscais "envolvem uma

¹¹⁹ Criado pela Lei Complementar Estadual nº 189/2020.

¹²⁰ POLIZELLI, Victor Borges – **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**. p. 144.

¹²¹ *Idem* – *Ibidem*.

situação de incerteza indagando-se ainda qual é a origem desta incerteza e se ela está associada à existência de discricionariedades e margens de apreciação."¹²².

A incerteza legislativa muitas vezes se dá em razão de termos imprecisos utilizados pelo legislador, ou na redação dúbia empregada na legislação, o que acaba por conferir um espaço para que a Administração Pública efetue análise e ponderação. Assim, os contratos fiscais existem para trazer solução a esta controvérsia jurídica, à dificuldade em se aplicar a legislação, solucionando, de forma consensual, a genuína incerteza (situação de conflito) criada pelo legislador¹²³.

A segunda característica intrínseca aos contratos fiscais é a adequação ou conformidade legal. Como destacado, os contratos fiscais têm por objetivo afastar uma incerteza criada pela legislação. Esta eliminação dá-se através do consenso entre a Administração Pública e o particular, o qual é atingido mediante o uso de uma faculdade de agir prevista em lei ou que não contrarie (ou seja proibida) ao que está disposto em lei. Assim temos a característica denominada adequação ou conformidade legal, que está consignada no objeto lícito do contrato e na previsão do contrato como forma de atuação da Administração Pública¹²⁴.

Neste ponto, destacamos o disposto no início deste capítulo relativamente à aceitação dos contratos fiscais no âmbito do direito público. Evidente, como demonstrado, que o facto de os atos administrativos serem vinculados (estarem adstritos ao disposto na lei), não retira a possibilidade de a Administração Pública celebrar contratos fiscais. A falta de previsão legal expressa autorizando a Administração Pública a celebrar contratos com particulares não tem o condão de impedir que tais contratos sejam, na prática, executados e considerados legítimos.

O que permite este entendimento é a nova sistemática adotada pelo Direito, a qual é marcada pela observância de princípios, na sua maioria constitucionais. Desta forma, a atuação contratual da Administração Pública, quando justificada por estes princípios, de forma a proteger, salvaguardar e garantir a aplicação do disposto na Constituição, mostra-se legal e legítima. Assim, a sistemática passa ser invertida, como bem salienta Victor Polizelli: "a perspectiva do Direito por princípios inverte a ordem de análise, revelando ser permitida a atuação administrativa com a adoção da forma contratual nas situações em que esta não for vedada. É dizer, se as normas tributárias não elegem forma específica e exclusiva para

¹²² POLIZELLI, Victor Borges – **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**. p. 228.

¹²³ *Idem* – **Op. Cit.** p. 146.

¹²⁴ *Idem* – **Op. Cit.** p. 148 e 227.

determinado ato, este pode ser substituído ou complementado por um ajuste consensual com o contribuinte." ¹²⁵

No Direito Português esta discussão torna-se desnecessária, visto que a característica da conformidade legal está prevista no artigo 37 da LGT. Tal artigo expressamente autoriza a celebração de contratos fiscais para a concessão de benefícios fiscais (contratos necessariamente previstos e regulados por lei), como também autoriza a lei prever a celebração de outros tipos de contratos fiscais desde que no estrito cumprimento dos princípios da legalidade, da igualdade, da boa-fé e da indisponibilidade do crédito tributário¹²⁶.

Já no Direito Brasileiro esta preocupação é verdadeiramente real, afinal não há previsão expressa acerca da possibilidade de a Administração Pública e os particulares firmarem contratos fiscais. Assim, tal discussão se mostra legítima, porém pode (e deve ser) prontamente afastada pelo facto de a CRFB/88 não possuir norma que eleja uma forma (um meio) específica para a atuação da Administração Pública e também por não possuir dispositivo que expressamente proíba a adoção de contratos pela Administração Pública¹²⁷.

A terceira característica dos contratos fiscais é a bilateralidade, a qual se consubstancia na vontade das partes em eliminar a incerteza identificada na legislação. Assim, devem as partes contratantes ter um interesse comum, um acordo recíproco de vontades em eliminar a incerteza posta pelo legislador. Este interesse comum é que permite a formação do contrato fiscal, vinculando as partes à solução do litígio conjuntamente alcançada¹²⁸.

Neste ponto, estamos diante de uma característica controversa dos contratos fiscais, inclusive suscitada pela teoria negativista para afastar sua admissibilidade no âmbito do direito público. Isso por que, à luz desta teoria, o particular, estaria subjugado às vontades da Administração Pública, de forma que sua vontade seria irrelevante na formação do contrato, o que retiraria o carácter bilateral dos contratos fiscais¹²⁹. Como se não bastasse tal

¹²⁵ POLIZELLI, Victor Borges – **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**. p. 149 e 227.

¹²⁶ CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de, anot. - **Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada**. p. 298.

¹²⁷ Destaca-se, a seu turno, que o CTN nos artigos 177 e 179, inclusive, permitem a adoção de contrato como forma instrumental em determinados casos.

¹²⁸ POLIZELLI, Victor Borges – **Op. Cit.** p. 151-152.

¹²⁹ Neste ponto o que se investiga não é a vontade primária do particular, mas sim a relevante manifestação de vontade do particular na concretização da norma no caso concreto ou para sua extinção. Neste sentido destacamos *Idem* – **Op. Cit.** p. 158.

situação, alega-se ainda que a Administração Pública não teria "vontade", o que a seu turno também ceifaria com mais uma características essencial dos contratos fiscais¹³⁰.

Relativamente a este tema já delineamos no início deste capítulo que o facto dos atos administrativos serem atos vinculados à legislação não desvirtua a existência de vontade da Administração Pública, isso porque a vontade não se confunde com liberdade irrestrita ou arbitrariedade. Relativamente à vontade das partes, igualmente existe a vontade, certo que não pode ser diversa a interpretação da vontade da Administração Pública. Ambas as vontades estão limitadas, na mesma proporção ao disposto na legislação, e entende-se, da mesma forma que ambas as vontades não podem ser sinônimas de discricionariedade. Ademais, o particular permanece com sua autonomia da vontade resguardada ao celebrar contratos fiscais, posto que juntamente com a Administração Pública pode expor suas razões técnicas para a solução do conflito, evitando a discussão litigiosa. Assim, havendo o consenso ele é manifestado no acordo que elimina a incerteza para ambas as partes, para a Administração Pública e o particular simultaneamente.

A quarta característica intrínseca aos contratos fiscais está intimamente ligada aos efeitos dos contratos fiscais, trata-se da vinculação das partes, também conhecida por não revogação e limitação ao direito de impugnação. Como exposto, os contratos fiscais buscam, através de um consenso entre a Administração Pública e o particular, eliminar incertezas postas pela legislação, mas sempre de acordo com o disposto na lei. Assim, ao celebrar um contrato fiscal as partes nele envolvidas tornam-se vinculadas relativamente ao pactuado, ou seja, não podem, através de outros meios questionar ou discutir aquele tema (objeto do contrato fiscal).

Não pode o particular impugnar a matéria acordada no contrato, a não ser que haja incumprimento por parte da Administração Pública no cumprimento e execução das cláusulas previstas no contrato fiscal e não pode a Administração Pública rever ou alterar unilateralmente o âmbito material dos contratos fiscais por meio de atos administrativos como, por exemplo, um auto de infração, a não ser que haja incumprimento na execução do contrato por parte do administrado.

Assim, esta característica dos contratos fiscais impõe certa restrição a direitos intrínsecos da Administração Pública (rever os atos dos particulares) e também direitos intrínsecos do particular (questionar e impugnar os atos da Administração Pública). Entretanto, cabe destacar que esta limitação não foi imposta às partes sem que antes elas

¹³⁰ POLIZELLI, Victor Borges – **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**, p. 152.

tenham debatido exaustivamente o caso e negociado as cláusulas contratuais até celebrarem o contrato. Que fique claro que o contrato fiscal não é um mero contrato de adesão¹³¹, e não pode sê-lo, pois que prescinde do acordo de vontades.

Nada mais justo, então, existirem tais limitações, afinal a Administração Pública e o particular puderam analisar o tema e negociá-lo antes de celebrarem o contrato fiscal. Ambas as partes tiveram a oportunidade de analisar a conveniência e oportunidade daquele contrato à luz de seu direito e convicções. Desta forma, possibilitar a "abertura" de novas negociações, de novos questionamentos, ou a impugnação ou revisão do tema objeto do contrato, inclusive por outros meios, depois do contrato ter sido celebrado, nos parece violar o mais basilar princípio de justiça e da boa-fé objetiva, bem como viola diretamente a segurança jurídica do negócio jurídico, afinal, o contrato fiscal também está adstrito ao princípio da *pacto sunt servanda*¹³².

Por fim, a quinta, e última, característica dos contratos fiscais é a necessária publicidade. Os contratos fiscais necessitam ser de conhecimento de todos, do público em geral, sejam eles contratos previstos em lei (como em Portugal) ou não (como no Brasil). Observe-se que a publicidade deve se dar não só ao contrato em si (instrumento final celebrado pelas partes), mas também ao modo como o contrato foi formado e implementado, pois com isso permite-se o acesso a todos os contribuintes à via consensual¹³³. Todos os contribuintes precisam saber como as partes (contribuinte e Administração Pública) chegaram àquele consenso, àquele contrato de forma a garantir a devida publicidade e o acesso igual (atendimento ao princípio da igualdade) a todos os contribuintes.

Esta última característica é essencial, uma vez que deve-se dar tratamento igualitário a todos os contribuintes no âmbito fiscal. Todos os contribuintes devem ter acesso às mesmas informações e às mesmas condições. A falta de transparência e publicidade destes contratos pode dar margem não só à arbitrariedades, como também a favorecimentos ilegítimos, criando situações não previstas na legislação e, como tal, ilícitas. A publicidade é mecanismo essencial para inibir a corrupção¹³⁴ e também mecanismo que permite a legal concorrência, trazendo a todos os contribuintes os mesmos parâmetros e condições, bem como a possibilidade de celebrarem um instrumento consensual caso identificadas as mesmas

¹³¹ Inclusive neste diapasão destacamos neste mesmo capítulo acima que os contratos que tem por objetivo apenas a adesão dos particulares são classificados como falsos contratos fiscais.

¹³² POLIZELLI, Victor Borges – **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**. p. 160 – 163.

¹³³ *Idem* – **Op. Cit.** p. 164-165.

¹³⁴ MACHADO, Hugo de Brito *apud* POLIZELLI, Victor Borges – **Op. Cit.** p. 164.

condições fáticas. A publicidade, em última análise efetiva o princípio da livre concorrência¹³⁵, essencial e intrínseco ao Estado Democrático de Direito e ao capitalismo.

Neste ponto, relativamente à publicidade, importante destacar o disposto no artigo 59 da LGT, o qual estabelece as regras gerais do princípio da colaboração, e no seu item n.º 3, a, e item n.º 5, determina que as informações decorrentes da colaboração entre administração Pública e contribuinte devem ser públicas, devendo tal publicidade ocorrer por meios eletrónicos¹³⁶.

Identificadas as características intrínsecas aos contratos fiscais, passamos a seguir à apreciação dos tipos de contratos fiscais. Esta classificação foi criada por Nabais, que classifica os verdadeiros contratos fiscais em três grupos, quais sejam: (i) contratos relativos à cobrança do imposto; (ii) contratos relativos à determinação da matéria coletável; e (iii) contratos relativos à atribuição de desagravamentos fiscais (benefícios fiscais).¹³⁷

O verdadeiro e tradicional contrato fiscal é aquele relativo à cobrança de impostos. Isso porque, 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"¹³⁸. Verificamos, portanto, como a primeira classificação dos contratos fiscais o contrato fiscal relativo à cobrança dos impostos.

Trata-se, em verdade, de contrato utilizado em larga escala no passado (remonta ao Império Romano e à Idade Média), segundo o qual o Estado cedia a outrem o processo de cobrança dos impostos. Ou seja, um terceiro (que poderia ser um particular ou até mesmo outro ente Federativo, por exemplo) assume a função do Estado (o sujeito ativo da relação fiscal/tributária) na cobrança dos impostos junto aos contribuintes. Neste sistema, após processo licitatório complexo, um terceiro recebe uma concessão do Estado para cobrar os impostos de uma determinada região mediante pagamento prévio ao Estado fixado contratualmente.

Este sistema encontra-se abolido nos dias atuais, uma vez ter demonstrado ser extremamente arcaico principalmente diante da complexidade fiscal/tributária atual – não só a complexidade da obrigação principal em si (diversidade de tributos, diversidade de sujeitos ativos do tributo), mas também em razão de todo o sistema de *compliance* relacionado ao

¹³⁵ O princípio da (proteção) à livre concorrência está consignado no Direito Português nos artigos 81, f e 99, da CRP. Já no Brasil o princípio da livre concorrência está relacionado ao princípio da livre iniciativa, o qual está consignado na CRFB/88 no artigo 1, IV, e no artigo 170, *caput*.

¹³⁶ CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de, anot. - **Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada**. p. 491 – 500.

¹³⁷ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 104.

¹³⁸ *Idem* – **Op. Cit.** p. 118.

cumprimento de obrigações acessórias – o que inviabilizaria esta derrogação de poderes por intermédio de objeto contratual.

O segundo tipo de contratos fiscais são aqueles relativos à determinação da matéria coletável. Tais contratos são aqueles, conforme o próprio nome diz, que “versam sobre a determinação em concreto do quantum da matéria coletável”. Referem-se, pois, ao lançamento do tributo, nada mais é do que a atividade onde se determina o sujeito passivo (contribuinte) e a matéria sobre a qual incide o imposto (coletável)¹³⁹. Segundo Nabais são três os tipos de contratos dentro desta classificação: (i) a avença; (ii) as transações fiscais e os convênios fiscais¹⁴⁰.

A avença é o contrato no qual o valor do imposto a ser recolhido pelo contribuinte é determinado mediante acordo firmado entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária, o próprio contribuinte¹⁴¹. Seu objetivo é justamente evitar uma fiscalização intensa, cara e cansativa a ambas as partes. Isso porque, o pagamento regular dos impostos nestes casos criariam inúmeras obrigações tributárias autônomas, sendo mais conveniente ao Fisco acertar previamente com o particular o montante tributável criando uma espécie de ficção, a qual lhe permite simplificar a sistemática de fiscalização e de cumprimento de obrigações acessórias.

Neste sentido, a fim de reduzir as obrigações acessórias, e com o intuito de facilitar a vida do contribuinte e da própria administração, admite-se esse acordo onde antecipadamente é determinado o montante do imposto a ser pago pelo contribuinte em determinado período. A Administração Tributária e o contribuinte criam uma ficção por meio do contrato (aditem que mensalmente ocorrerão "x" situações tributárias) e com base nesta ficção o contribuinte realiza o pagamento dos impostos. Tal ficção simplifica a atividade da Administração Pública e também do particular, que não precisa demonstrar casuisticamente as hipóteses de incidência ocorridas uma a uma, por exemplo. É a avença, assim, um verdadeiro contrato fiscal, pois, tem o condão de efetivamente constituir a obrigação tributária.

Um outro exemplo de verdadeiro contrato fiscal relativo à determinação da matéria coletável são as transações fiscais. Como o próprio nome sugere, trata-se de contrato

¹³⁹ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 104.

¹⁴⁰ *Idem* – **Op. Cit.** p. 105.

¹⁴¹ *Idem* – **Ibidem**. Segundo Nabais a avença é firmada no direito português relativamente a “três hipóteses: imposto especial pelo exercício da actividade de jogo (art. 89.º do Decreto –Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro); imposto de 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 de Selo, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 136/78, de 12 de junho); e impostos sobre contas pagas em estabelecimentos de diversões consignado ao Fundo de Socorro Social (arts. 3.º, §3.º, e 5. Do Decreto-Lei n.º 47500, de 18 de Janeiro de 1967, revogado pelo Decreto-Lei n.º 102/2012).”

que, embora excepcional, proporciona à Autoridade Fiscal elementos para flexibilizar a obrigação tributária (seja a sua exigibilidade, seja a sua determinação). A função das transações tributárias é prevenir ou finalizar um litígio, onde Fisco e particular realizam concessões recíprocas acerca da questão controvertida¹⁴². Nas transações fiscais o Fisco possui certa autonomia e discricionariedade na “aplicação de conceitos jurídicos indeterminados – margem essa relativamente à qual não estará de todo arredada a possibilidade de intervirem acordos com os particulares, e acordos que, pelo menos em alguns casos, poderão ter natureza transaccional.”¹⁴³

Evidente que a transação com o contribuinte só pode ser aceite se atender e respeitar ao princípio da legalidade fiscal (o qual será abordado no tópico seguinte desta dissertação), ou seja, a transação só é admitida desde que autorizada por lei (sentido *lato*). Deve a lei autorizar que o Fisco aplique medidas equitativas – como a liquidação especial, perdão de dívida, suspensão ou limitação da execução de ato tributário, etc. – para que seja considerada legal e legítima a transação. O contrato, neste ponto, é uma forma alternativa ou mesmo substitutiva do ato administrativo¹⁴⁴.

O procedimento de revisão previsto na LGT¹⁴⁵ em seu artigo 92¹⁴⁶ é um exemplo de transação fiscal previsto em lei. Trata-se de procedimento adotado no curso do

¹⁴² NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 108.

¹⁴³ *Idem* – **Op. Cit.** p. 111.

¹⁴⁴ *Idem* – **Op. Cit.** p. 113.

¹⁴⁵ Conforme LGT.

¹⁴⁶ "Artigo 92. Procedimento de revisão

1 - O procedimento de revisão da matéria colectável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária, com a participação do perito independente, quando houver, e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação.

2 - O procedimento é conduzido pelo perito da administração tributária e deve ser concluído no prazo de 30 dias contados do seu início, dispondo o perito do contribuinte de direito de acesso a todos os elementos que tenham fundamentado o pedido de revisão.

3 - Havendo acordo entre os peritos nos termos da presente subsecção, o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada.

4 - O acordo deverá, em caso de alteração da matéria inicialmente fixada, fundamentar a nova matéria tributável encontrada.

5 - Em caso de acordo, a administração tributária não pode alterar a matéria tributável acordada, salvo em caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação, considerando-se então suspenso o prazo de caducidade no período entre o acordo e a decisão judicial.

6 - Na falta de acordo no prazo estabelecido no n.º 2, o órgão competente para a fixação da matéria tributável resolverá, de acordo com o seu prudente juízo, tendo em conta as posições de ambos os peritos.

7 - Se intervier perito independente, a decisão deve obrigatoriamente fundamentar a adesão ou rejeição, total ou parcial, do seu parecer.

8 - No caso de o parecer do perito independente ser conforme ao do perito do contribuinte e a administração tributária resolver em sentido diferente, a reclamação graciosa ou impugnação judicial têm efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia quanto à parte da liquidação controvertida em que aqueles peritos estiveram de acordo."

procedimento tributário que permite o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a ser considerada para efeitos de liquidação dos impostos devidos pelo contribuinte. A lei ao criar este procedimento objetivou prevenir ou cessar um litígio mediante cessões de ambas as partes, cede tanto a Administração Pública quanto o contribuinte/administrado. Em resumo, por este procedimento, cabe ao perito indicado pelo contribuinte e ao perito da administração tributária chegarem a um consenso no que tange à matéria tributária a ser coletada; ou caso não cheguem a um acordo, devem fornecer elementos ao órgão competente da Administração Pública para resolver a lide de acordo com seu juízo. Verifica-se, assim, que pela a transação fiscal é possível que a Administração Pública adote formas negociais, inclusive utilizando-se "de uma certa margem de livre decisão, admitindo-se o contrato como forma de actuação alternativa ao acto administrativo unilateral da administração fiscal."¹⁴⁷

No Brasil a transação tributária foi instituída recentemente pela Lei n.º 13.988 de 14 de abril de 2020. Esta lei estabelece os requisitos e as condições para que a União (Governo Federal), as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária¹⁴⁸. Esta lei veio regulamentar o artigo 171 do CTN, que já previa a possibilidade de transação tributária no Brasil, mas que sem a devida regulamentação não permitia a utilização de tal mecanismo. Tal facto, recente na história do Brasil, demonstra, factualmente, a nova tendência do governo brasileiro em estabelecer diálogo com o particular, um relacionamento mais próximo com os contribuintes, de forma a poder finalizar litígios que há anos vêm sendo discutido junto ao Poder Judiciário (Poder Judicial)¹⁴⁹.

Os convênios fiscais são o terceiro exemplo estudado por Nabais de verdadeiros contratos fiscais no que diz respeito à determinação da matéria coletável. Por tais convênios realizam-se acordos entre contribuintes e o Fisco para a quantificação da dívida tributária, conforme autorizado pela lei¹⁵⁰. Estes convênios são acordos públicos firmados entre a

¹⁴⁷ MARIANO, Filipa Neto – **Contratos Fiscais: Regime e Natureza**. p. 55-56.

¹⁴⁸ Conforme preâmbulo da Lei n.º 13.988/2020.

¹⁴⁹ Na prática, até a finalização desta dissertação (março de 2021), a chamada transação tributária no Brasil tem demonstrado ser um falso contrato fiscal (e não uma transação tributária propriamente dita nos termos acima delineados). Isso porque o Governo Federal Brasileiro tem colocado a transação fiscal como um verdadeiro contrato de adesão, impondo através de leis e decretos condições para a transação sem qualquer elemento negociável pelos particulares. A utilização reiterada e prática do instituto permitirá uma melhor análise ao longo do tempo de forma a confirmar tratar-se mesmo de contrato verdadeiro fiscal ou de falso contrato fiscal.

¹⁵⁰ Discute-se na doutrina se de facto esses contratos seriam legais ou se ferem os princípios da capacidade contributiva e da legalidade. Discute-se ainda se seriam de facto contratos, posto que muitas vezes os convênios

Administração Pública e uma pluralidade de contribuintes, onde quantifica-se a obrigação tributária, e em seguida, em alguns casos, submete-se o acordo a uma instância superior (por exemplo o Ministro das Finanças), de forma a fixar a matéria coletável a factos tributários futuros ou factos tributários já ocorridos¹⁵¹.

Os acordos prévios sobre preços de transferência, apesar de não indicados por Nabais como espécie de contrato fiscal relacionado à determinação da matéria coletável (a isso atribuímos a data em que sua obra que trata do tema foi publicada - 1994¹⁵²), entendemos serem pertinentes e uma das espécies de verdadeiros contratos fiscais relativos à matéria coletável.

Porém antes de explicarmos tais acordos propriamente ditos (e o porquê devem ser considerados verdadeiros contratos fiscais relativo à matéria coletável), faz-se necessária uma breve digressão a fim de explicar o que são preços de transferência. Neste ponto, destacamos os ensinamentos de Felipa Mariano¹⁵³, segundo a qual: "O mecanismo de preço 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"

Assim, impõe a legislação que as entidades relacionadas (partes relacionadas) pratiquem entre si preços e condições idênticos aos que seriam praticados caso a transação fosse realizada entre entidades independentes, ou seja: entre entidades que não fazem parte do mesmo grupo económico ou que sejam partes relacionadas (o conceito aqui pode variar nas legislações). Controla-se assim, por meio das regras de preços de transferência, as transações intergrupo, impedindo a prática de preços abaixo do valor praticado no mercado (ou com condições mais benéficas), e, conseqüentemente, o pagamento a menor de impostos ao Estado ("fuga de receitas da administração fiscal"¹⁵⁴), impedindo a violação das regras de mercado e a garantia da livre concorrência.

Ocorre que nem sempre é possível obter no mercado informações acerca de preços e condições praticados nas transações e que sejam aptas a permitir a realização desta

dependem de aprovação de outro órgão. Entretanto, adotamos nesta dissertação que tais convênios constituem contratos, posto que a aprovação dos mesmos reflete um "ato integrativo da eficácia" dos convênios, e não verdadeiro ato administrativo, como ensina NABAI, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 116.

¹⁵¹ Os convênios que necessitam de aprovação de instância superior e referem-se a matéria coletável de factos futuros são chamados de convênios de fixação de quotas. Já os convênios que não necessitam de aprovação superior e referem-se exclusivamente a factos tributários passados são chamados de avaliações globais. Neste sentido, destacamos *Idem* – **Op. Cit.** p. 115-116.

¹⁵² *Idem* – **Op. Cit.** p. 104-117.

¹⁵³ MARIANO, Filipa Neto – **Contratos Fiscais: Regime e Natureza**. p.49.

¹⁵⁴ *Idem* - **Ibidem**.

comparação - e consequentemente poder ter a aplicação dos preços de transferência de forma correta ou mais próxima à realidade. Diante desta dificuldade prática é que em 2008 foi introduzido no CIRC o artigo 128-A, hoje artigo 138¹⁵⁵, o qual permite a celebração de acordos prévios sobre preços de transferência, os assim chamados APPT.

Os APPT são em realidade contratos firmados entre a Administração Pública (Fiscal) e o contribuinte previamente à formalização das operações entre empresas relacionadas e que são sujeitas aos impostos. Através destes acordos são fixados os métodos e critérios para a determinação dos preços de transferência relativos às operações que serão praticadas e consequentemente para a liquidação do IRC. Através deste processo voluntário, desencadeado por iniciativa da pessoa coletiva, soluciona-se antecipadamente possíveis litígios. Atua-se preventivamente, antes mesmo de surgirem divergências entre contribuinte e Administração Pública acerca do lucro tributável da empresa. A Administração Tributária fica vinculada aos termos do acordo, oferecendo segurança jurídica ao contribuinte¹⁵⁶.

Tem-se, portanto, que através dos APPT a Administração Pública e o particular determinam, previamente e consensualmente, os critérios que serão utilizados para a definição da matéria coletável (a chamada base de cálculo do tributo no Brasil), isto é, o lucro tributável, sobre o qual incidirão os impostos pertinentes conforme estabelece a legislação. Sem dúvida são os APPT verdadeiros contratos fiscais, afinal constituem (formam) a relação jurídico-fiscal.

Feitas estas considerações, passa-se à análise do terceiro tipo de verdadeiros contratos fiscais, os quais são o objeto central do presente estudo, quais sejam: os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais.

¹⁵⁵ Conforme Decreto-Lei n.º 442-B/8.

¹⁵⁶ MARIANO, Filipa Neto – **Contratos Fiscais: Regime e Natureza**. p. 51-54.

3. Contratos Fiscais que concedem Benefícios Fiscais

A expressão "contratos fiscais que concedem benefícios fiscais" abarca além dos contratos que concedem benefícios fiscais em *strictu sensu*, também os incentivos ou estímulos fiscais. Neste sentido, torna-se importante uma breve digressão para diferenciar os benefícios fiscais *strictu sensu* dos incentivos ou estímulos fiscais.

Os benefícios fiscais *strictu sensu*, são, nos dizeres de Nabais, "os desagrvamentos fiscais estáticos (relativos a situações passadas e atribuídas por razões políticas, sociais, de defesa, diplomáticas, religiosas, culturais, etc.)" ¹⁵⁷, já os incentivos ou estímulos fiscais, para o mesmo autor são "os desagrvamentos fiscais dinâmico (relativos a situações que se pretendem desenvolver por razões sobretudo económicas)." ¹⁵⁸.

Tendo isto em mente, é importante ressaltar que para efeitos da presente dissertação consideramos como contratos fiscais que concedem benefícios fiscais tanto os contratos que concedem benefícios fiscais *strictu sensu* quanto os contratos que concedem incentivos ou estímulos fiscais. Afinal, logo no primeiro capítulo definimos os benefícios fiscais como aquelas medidas de caráter excepcional, usadas pelo Estado como forma de fomento às políticas públicas, e que permitem o atingimento de seus interesses extrafiscais. Assim, os benefícios fiscais são verdadeiras despesas fiscais, que podem ser consubstanciadas através de isenções, reduções de taxas, de deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas, dentre outras.

Dito isto, passamos, a seguir, à definição (conceituação) dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais, bem como apresentaremos algumas características e alguns elementos que permitirão identificar estes contratos em nosso dia-a-dia.

Os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais são aqueles contratos que alteram a relação jurídico fiscal (criando, alterando, modificando ou extinguindo tributos/impostos), e esta modificação da relação se dá em razão destes contratos estabelecerem simultaneamente obrigações a ambos os contratantes. Uma obrigação é instituída ao Estado e outra ao particular. Obrigações mútuas, consentidas e assumidas simultaneamente pelas partes contratantes.

¹⁵⁷ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 123.

¹⁵⁸ *Idem - Ibidem*.

A obrigação da Administração Pública está na concessão ao particular de benefícios fiscais, os quais usualmente se traduzem em isenções, reduções de taxas, redução da base de cálculo / matéria coletável, redução da própria coleta, amortizações, diferimento no pagamento, dentre outras. Importante observar que estes benefícios fiscais só são concedidos pela Administração Pública ao particular por que em troca, há uma obrigação do particular para com a Administração.

Esta obrigação do particular, esta contrapartida, pode estar consubstanciada em uma infinidade de atos ou ações, como por exemplo: a fixação pelo particular de uma planta industrial em uma determinada região, ou a geração de um determinado número de empregos, ou a produção de determinado produto, dentre diversos outros.

O que deve-se ter em mente é que existe, obrigatoriamente, um sinalagma, ou seja, ambas as partes (Administração Pública e particular) possuem ônus e bônus, que se traduzem em direitos e obrigações mútuas, as quais devem ser observadas e respeitadas como se lei fossem, como se determinado em lei. A bilateralidade em direitos e obrigações é essencial a fim de caracterizar o contrato como um contrato fiscal que concede benefícios fiscais.

Desta definição retiramos a primeira característica essencial aos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais: são contratos sinalagmáticos, uma vez que criam deveres e concedem direitos a ambos os contratantes, a ambas as partes signatárias.

Victor Polizelli¹⁵⁹ cita como exemplo típico de contrato fiscal relativo a benefícios fiscais os contratos de isenção, e este exemplo é demasiadamente importante, pois segundo tal jurista, este contrato possui características intrínsecas dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais que são facilmente observadas, quais sejam: a bilateralidade e a vinculação, ambas componentes do sinalagma essencial à sua caracterização, como mencionado acima. Neste sentido, destacamos um trecho da obra de Victor Polizelli, segundo o qual os contratos de isenção: "demonstram características bastante próximas de um verdadeiro sinalagma patrimonial característicos de contratos de direito privado. De um lado, se observa o contribuinte disposto a se comprometer com a adoção de condutas que sejam condizentes e de interesse das políticas econômico e social vigentes e, de outro lado, coloca-se o Poder Público

¹⁵⁹ POLIZELLI, Victor Borges – **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**. p. 263.

que abdica de crédito tributário futuro para incentivar o contribuinte, vinculando-o a determinadas condições e requisitos."¹⁶⁰

O segundo elemento ou característica dos contratos que concedem benefícios fiscais está consubstanciado no próprio conceito de contrato fiscal, o qual já foi destacado anteriormente.

Como anteriormente dito, os verdadeiros contratos fiscais são aqueles que constituem, modificam, alteram ou extinguem a relação jurídico-fiscal, seja ela uma relação jurídico-fiscal principal (que estabelece a obrigação da qual decorre o pagamento do imposto propriamente dito), seja ela uma relação jurídico-fiscal acessória ou instrumental (aquela que estabelece deveres acessórios à obrigação fiscal em si, como por exemplo a entrega de declaração/informação ao Fisco pelo contribuinte)¹⁶¹. Os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais devem possuir tais características para que possam ser considerados como verdadeiros contratos fiscais, ou seja: devem criar ou modificar ou alterar ou até extinguir relações jurídicos fiscais.

Assim, não basta o contrato instituir obrigações mútuas entre Administração Pública e Particular, estas obrigações instituídas contratualmente devem ser obrigações que verdadeiramente constituam, modifiquem, alterem ou extingam uma relação (ou mais de uma) jurídico-fiscal (seja ela principal ou acessória).

Estas duas características essenciais aos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais, e, portanto, o conceito de contratos fiscais que concedem benefícios fiscais, são facilmente identificáveis no direito português. Tal facilidade decorre do facto destas duas principais características/elementos dos contratos fiscais estarem claramente inseridas na legislação portuguesa vigente, a qual contém dispositivos (normas) que, expressamente, trazem ao aplicador do direito tais comandos.

O primeiro artigo que deve ser analisado é o artigo 37, n.º 1 da LGT. Este artigo estabelece que "casos os benefícios fiscais sejam constituídos por contrato fiscal, a tributação depende da sua caducidade ou resolução nos termos previstos em lei."¹⁶²

Uma primeira leitura do artigo permite identificar que os benefícios fiscais podem ser instituídos, criados, através de contratos fiscais. Assim, está expressamente autorizado pela lei a concessão de benefícios fiscais através de contratos fiscais, o que legitima efetivamente os mesmos, não só sua existência e legalidade na legislação portuguesa, como

¹⁶⁰ POLIZELLI, Victor Borges – **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**, p. 263.

¹⁶¹ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**, p. 92.

¹⁶² Conforme LGT.

também a sua licitude na concessão de benefícios fiscais. Assim, autoriza a lei que tais contratos estabeleçam regras para que Administração Pública conceda ao particular benefícios fiscais, consignados em obrigações mútuas.

Em segundo lugar, o facto deste artigo estar inserido no Capítulo III da LGT, o qual se dedica à "constituição e alteração da relação jurídica tributária", nos permite confirmar o conceito de contrato fiscal relativo a benefícios fiscais, inclusive seus elementos, como acima destacado, isto é: o contrato que cria, modifica, altera ou extingue a relação jurídico – fiscal. Afinal, o artigo 37 expressamente reconhece que os contratos fiscais podem conceder benefícios fiscais, e ao introduzir esta previsão no capítulo que trata das regras que constituem ou alteram a relação jurídica tributária deixa claro ao operador do direito que os contratos fiscais possuem o condão de constituir ou alterar/modificar ou extinguir tais relações. Sabemos que a inserção deste artigo neste capítulo não é aleatória, trata-se de regra de organização legislativa amplamente utilizada, o que indica o propósito assumido na criação daquele instituto, o real interesse e a função daquele instituto para o direito português.

Outro artigo da legislação portuguesa que merece acurada atenção e análise é o artigo 5, n.º 2 do EBF¹⁶³. Este artigo também permite concluir que os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais criam, alteram/modificam ou extinguem a relação jurídico fiscal. Afinal, estabelece que: "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."¹⁶⁴.

Pela leitura deste dispositivo pode-se identificar que a legislação portuguesa reconhece expressamente a possibilidade dos benefícios fiscais serem estabelecidos (criados) através de acordos (contratos) fixados entre a Administração Pública e os particulares (interessados), sendo taxativo ao admitir que os contratos fiscais são forma legítima para a sua concessão.

Existem ainda outras características dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais que merecem nota. Do ponto de vista formal os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais configuram verdadeiras leis (leis-contrato ou leis-pactuadas) isso porque, é através deles que se criam novos regimes fiscais em detrimento do estabelecido na legislação vigente. Estes novos regimes fiscais são pactuados entre Administração Pública e particulares-contribuintes nos próprios contratos, onde também determina-se a não aplicação

¹⁶³ Relativamente na redação do EBF que se encontrava em vigor previamente à republicação do mesmo pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26/06, caso contrário refere-se ao artigo 5, n. 2.

¹⁶⁴ EBF, Decreto-lei n.º 215/89, de 01 de julho.

de regimes fiscais (tidos como "normais") estabelecidos por lei a todos os demais contribuintes que não possuem contratos fiscais firmados com a Administração Pública¹⁶⁵.

Um exemplo que demonstra este caráter legal, que sem sombra de dúvidas também é uma característica intrínseca dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais, é quando a Administração Pública concede ao particular novas regras (normalmente mais permissivas ou dispensando a apresentação de algumas destas obrigações) para o cumprimento de obrigações acessórias. Quando isto ocorre, há, na realidade, uma substituição das regras previstas na legislação vigente (digamos na lei quadro) em detrimento do novo regime criado no âmbito do contrato fiscal.

Assim, passa o contrato fiscal relativo a benefício fiscal a funcionar como uma lei a ser observada pelo particular – no que toca às suas obrigações fiscais – declarações, emissão de documentos/notas fiscais, por exemplo - e pela Administração – ao fiscalizar o cumprimento destas obrigações acessórias pelo particular. Devem as partes observar as novas regras instituídas pelo contrato, segui-las em detrimento da lei geral – naquele aspecto – instituída. O contrato fiscal relativo a benefícios fiscais atua, assim, como verdadeiro contrato-lei¹⁶⁶.

Assim, é com tranquilidade que pode-se afirmar que os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais são verdadeiros contratos fiscais, não só porque expressamente aceites pela legislação portuguesa¹⁶⁷, e por configurarem lei entre as partes, como também porque através deles se constituiu, altera, modifica e até se extingue relações jurídico-fiscais

¹⁶⁵ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 130-136.

¹⁶⁶ No direito brasileiro, apesar dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais não serem previstos em lei, ou seja, não são expressamente autorizados por lei, este tipo de sistemática é bastante utilizada, e até comum na indústria do petróleo, por exemplo, que é uma indústria que procura constantemente mudanças e adaptações normativas em razão de suas inovações tecnológicas recorrentes. De forma a permitir a agilidade na produção de petróleo, a Administração Pública brasileira permite a modificação dos procedimentos relativos à emissão facturas e documentos fiscalmente relevantes, como por exemplo o prazo para emissão destas facturas. Isso é feito, pois o prazo concedido na legislação para a emissão destas facturas de venda do petróleo bruto é de 24 (vinte e quatro) horas contados da saída do óleo do ponto de medição no poço. Assim, de forma a fomentar a indústria, e como a atividade é uma atividade ininterrupta (funciona todos os dias, vinte e quatro horas por dia, sete dias na semana), as autoridades usualmente concedem um prazo maior para a emissão destes documentos fiscais. Ao permitir esta mudança nas regras de emissão de documentos fiscais, cria a Administração um novo regime em detrimento daquele que consta na legislação. Ao fazê-lo, faz com que o contrato firmado (celebrado) com o particular torne-se lei entre ele e a Administração Pública, não podendo mais o particular se subsumir às regras padrões, anteriores, e tampouco a Administração poderá aplicar multas por atraso na emissão destes documentos baseada também na legislação geral, devendo ambas as partes seguir as disposições contratuais em detrimento da lei, neste aspecto.

¹⁶⁷ Relativamente à legislação brasileira não existe a mesma clareza – a lei não é expressa – no que diz respeito à possibilidade de Administração Pública e particulares firmarem contrato fiscais que concedem benefícios fiscais. Contudo, a prática nos mostra que tais contratos são firmados através da sistemática de pedidos de regimes especiais feitos pelo particular à Administração Pública, e/ou na negociação, caso a caso de concessão de benefícios fiscais instituídos por Decreto. A falta de regulamentação clara e publicidade viola alguns princípios basilares dos contratos fiscais, como a segurança jurídica, e a livre concorrência, por exemplo.

em decorrência da concessão de benefícios fiscais, sendo estes contratos instrumentos que efetivam diretamente a política de fomento do Estado Contratante¹⁶⁸.

A política de fomento do Estado visa, em última instância, o crescimento económico do próprio Estado. Neste condão, identifica-se uma outra característica do contrato fiscal relativo a benefícios fiscais: o crescimento económico é sempre o objetivo final destes contratos, é o principal componente motivador do contrato que concede benefício fiscal.

A Administração Pública ao optar por celebrar tais contratos o faz com o propósito final e maior de concretizar a principal política de Estado, que é o seu crescimento económico. Apenas e tão somente o crescimento económico justifica a assunção de despesas fiscais pelo Estado, afinal, os benefícios fiscais, como já destacado neste estudo, são ganhos obtidos por particulares decorrentes da vontade do Estado (vontade pública) de abdicar de receitas próprias. Assim, abdica o Estado de receitas próprias em prol de determinados contribuintes, e isso só ocorre pois entende o Estado que através deste mecanismo atingirá o crescimento económico que é uma de suas metas. Assim, em última análise, a razão da existência dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais, por estarem focados e determinados no prossecução do crescimento económico do Estado são legítimos. Por esses mesmos motivos que esse tipo de contrato é autorizado expressamente na legislação portuguesa vigente.

Manuel Henrique de Freitas Pereira¹⁶⁹ deixa claro este componente dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais ao destacar que tais contratos objetivam, em última análise, “a expansão da capacidade produtiva como via para aumentar a produção de bens e serviços e melhorar o nível de vida da população.” O mesmo autor ainda destaca que “a tributação influencia o investimento quer através dos custos de produção quer do resultado disponível para produção”¹⁷⁰, de forma que os impostos afetam diretamente as decisões de investimentos, o que implica serem os contratos relativos aos benefícios fiscais de extrema relevância na doutrina portuguesa já que constituem real e verdadeiro mecanismo de fomento à economia.

De forma a permitir uma melhor compreensão desta característica dos contratos fiscais que corresponde ao seu componente motivador, trazemos à análise um exemplo de contrato fiscal relativo a benefícios fiscais do direito alemão, o denominado

¹⁶⁸ O direito alemão, suíço e austríaco tradicionalmente também aceitavam os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais, como bem destaca NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 124.

¹⁶⁹ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – **Fiscalidade**. p. 377.

¹⁷⁰ *Idem - Ibidem*.

Austauschvertrag. Neste contrato, que também possui caráter sinalagmático, o governo de uma determinada região (comuna) impõe a um contribuinte (empresa) que estabeleça uma unidade produtiva (seja criando uma ou transferindo uma já existente) em um determinado território, sob a contrapartida de o Estado não cobrar o chamado imposto fundiário ou industrial, ou até perdoar uma dívida do contribuinte¹⁷¹. Por este exemplo verificamos claramente o componente económico do contrato fiscal que concede benefício fiscal, o objetivo do crescimento económico é claramente identificável neste tipo contratual, sendo algo até mesmo intrínseco e natural destes contratos. Poderá afirmar-se que este tipo de contrato – contrato fiscal que concedem benefícios fiscais – é um instrumento legal do desenvolvimento económico de um país.

É intrínseca, pois essencial e indissociável do contrato, no qual duas partes acordam uma troca mútua de prestações (o chamado sinalagma). Esta troca de prestações objetivas, em última instância, influenciam clara e diretamente o crescimento de determinada região. O crescimento da região ocorrerá naturalmente com o estabelecimento de uma unidade produtiva pelo particular, que em troca recebe um favor pecuniário do Estado, um benefício (que pode ser constituído por um alívio direto de caixa – dispensa no pagamento de tributo-, ou por um alívio indireto, decorrente de um perdão de dívida junto ao Estado, por exemplo). Já o Estado, do outro lado, ao conceder o benefício fiscal abre mão de receitas, de impostos que lhe seriam pagos pelos particulares e naturalmente comporiam seu caixa, e com isso cria despesas fiscais, contudo, consegue alcançar seu maior objetivo que é fomentar uma territorialidade, atrair empresas para aquele local, o que naturalmente contribuirá para o crescimento económico daquele local.

Nabais filia-se a este pensamento e também destaca o crescimento económico como pilar dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais. Neste sentido, destacamos: “o contrato vai assim converter-se nestes domínios numa das formas ou instrumentos mais típicos do actuar da Administração, formas ou instrumentos que não deixarão de alargar-se ao direito dos impostos, à medida que este ramo do direito público se converte em instrumento privilegiado da actuação económica e social do Estado dos nossos dias.”¹⁷²

O fomento à economia, portanto, está consubstanciado no facto de que, conforme autoriza a legislação vigente, o Estado concede determinados benefícios fiscais ao contribuinte, que por seu turno assume compromissos “relativamente a níveis de produção a

¹⁷¹ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 125.

¹⁷² *Idem* – **Op. Cit.** p. 138.

atingir, a investimentos a realizar, postos de trabalho a criar, à diminuição dos níveis de emissões poluentes, etc.”¹⁷³.

Em vista de todo o exposto, podemos conceituar e definir os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais como aqueles contratos que, em busca do crescimento económico, estabelecem benefícios fiscais que criam, modificam/alteram ou extinguem as relações jurídicos-fiscais (principais ou acessórias), e, para tanto, fixam obrigações a ambas as partes contratuais - Administração Pública e o particular contratante. Tais obrigações funcionam como lei para as partes, devendo ser observadas cuidadosamente, pois na maioria das vezes vem substituir (para as partes contratantes) as regras postas na legislação tributária geral vigente.

Entretanto, não pode a Administração Pública conceder aleatoriamente benefícios fiscais sob o argumento de estar fomentando a economia. Conforme estabelece, o já mencionado artigo 37, n. 2 da LGT, os princípios da legalidade, igualdade e boa-fé, bem como o princípio da indisponibilidade do crédito tributário devem ser sempre respeitados, independentemente do tipo de contrato fiscal firmado. Assim, tais princípios são verdadeiros corolários dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais. Ou seja: devem ser considerados pelos contratantes (Administração Pública e o particular) quando da negociação das cláusulas contratuais, e observados sempre na elaboração desses contratos.

Como destacado anteriormente, no Direito Português atual as situações nas quais é autorizado à Administração Pública celebrar contratos fiscais que concedem benefícios estão expressamente previstas no EBF¹⁷⁴. Além do EBF definir o que são benefícios fiscais, como aventado anteriormente em capítulo próprio, tal legislação também contém uma lista taxativa de situações e impostos sobre os quais pode a Administração Pública conceder benefícios fiscais.

Assim, é no EBF que estão contido todos os benefícios fiscais autorizados pela legislação portuguesa vigente que podem ser objeto de acordo entre a Administração Pública e o particular-contribuinte, estando o contrato fiscal relativo a benefícios fiscais, em Portugal, sujeito ao princípio da legalidade em seu grau máximo. Deve-se respeitar o disposto na LGT, deve-se respeitar a lista taxativa de benefícios fiscais que podem ser concedidos por contratos fiscais, caso contrário viola-se, diretamente o princípio constitucional da legalidade.

Neste ponto, chegamos à parte final da presente dissertação. Aqui, necessitamos analisar o que é este tão falado princípio da legalidade, seu conceito e características, de

¹⁷³ NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. p. 393.

¹⁷⁴ Conforme EBF, Decreto-lei n.º 215/89, de 01 de julho.

forma a permitir a análise máxima que aqui nos propomos: identificar se os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais são ou não elementos de fomento legais, ou seja, válidos. Se ferem ou não o princípio da legalidade. Se estão ou não de acordo com as diretivas e o Tratado da União Europeia. E podem, em última análise, ser utilizados, na atualidade, como mecanismos de fomento ao crescimento económico, atendendo aos objetivos máximos dos Estados em proporcionar aos seus cidadãos um aumento da sua capacidade económica e riqueza.

Assim, no capítulo a seguir, passaremos a analisar a legalidade dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais à luz do princípio da legalidade e o regime contido no Tratado da União Europeia.

4. Legalidade dos Contratos Fiscais que concedem Benefícios Fiscais

Inicialmente, antes de começarmos a analisar o tema, cabe-nos aqui efetuar uma pequena introdução ao princípio da legalidade. O princípio da legalidade possui diversas facetas. Contudo, no presente estudo daremos ênfase à sua análise no que diz respeito ao direito fiscal.

Em muitos ordenamentos jurídicos os contratos fiscais não são autorizados por lei, existindo expresse impedimento legal. Em outros casos, a legislação é silente, e a simples falta de autorização expressa faz com que muitos concluam pela impossibilidade da Administração Pública celebrar contratos fiscais com particulares¹⁷⁵. Isso porque o primeiro argumento que vêm à mente ao mencionar a expressão “contratos fiscais” é o de violação a princípios constitucionais, em especial violação ao princípio da legalidade e o da igualdade fiscal. Alguns autores chegam inclusive a sustentar que os contratos fiscais poderiam mitigar a soberania nacional do país, sendo, portanto, inadmissíveis¹⁷⁶.

Imaginar que a Autoridade Fiscal e o contribuinte possam estabelecer direitos e obrigações através de contratos fiscais, pode, em um primeiro momento, levar à precipitada conclusão quanto à sua impossibilidade, ou de que há uma certa incongruência, atendendo ao facto de que os contratos são a expressão (e propriamente o exercício) do princípio da autonomia da vontade e da liberdade contratual, enquanto, por outro lado, as obrigações fiscais decorrem exclusivamente da lei, uma vez que estão diretamente ligadas ao princípio da legalidade fiscal, isso porque, como já destacado no decorrer desta dissertação, as obrigações fiscais são obrigações *ex lege*¹⁷⁷.

Neste mesmo sentido, aqueles que negam a vigência e legalidade dos contratos fiscais sustentam este posicionamento fundados numa suposta violação ao princípio da legalidade. Esta violação estaria (supostamente) consubstanciada no facto de a Administração Tributária, a Administração Pública, ter atuação vinculada, ou seja, associada ao que a legislação estabelece (só podendo agir dentro dos ditames legais). Isso porque, o ato administrativo é um ato vinculado (o artigo 3 do CTN assim demonstra, no Direito Brasileiro,

¹⁷⁵ O Brasil, por exemplo, não autoriza o instituto da transação fiscal, seja por meio de fiscalizações ou por contratos. Os benefícios fiscais, por exemplo, somente podem ser concedidos por lei, e observando as regras adstritas na constituição e legislação correlata, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

¹⁷⁶ Ao nosso ver este ponto não merece ser sequer analisado, pois tal assertiva soa como verdadeiro absurdo haja vista todos os esclarecimentos trazidos no presente trabalho.

¹⁷⁷ POLIZELLI, Victor Borges – **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**, p. 18.

por exemplo), de forma que tudo o que é feito pela Autoridade Pública deve estar de acordo com os ditames e preceitos estabelecidos previamente na legislação, não podendo a Administração elaborar juízos de valor ou avaliar a conveniência ou oportunidade de seus atos¹⁷⁸.

Os manuais de direito fiscal de forma geral sustentam a não admissibilidade dos contratos fiscais relativamente aos benefícios fiscais, sob o argumento, de que todas as regras fiscais são estabelecidas por lei, de forma que ao permitir que um acordo consensual seja firmado entre Administração Pública e particulares este estaria violando diretamente o princípio constitucional (em Portugal e no Brasil) da legalidade. Neste sentido, Nabais pontua o posicionamento desta vertente da doutrina: “as regras jurídico-fiscais devem ser fixadas por lei, o que exclui qualquer acordo consensual sobre a quotidade da imposição e, por outro lado, a igualdade dos cidadãos face aos encargos públicos impede que certos contribuintes possam individualmente beneficiar de um tratamento de favor.”¹⁷⁹

Muitos daqueles que chegam à precipitada conclusão de que os contratos fiscais não seriam contratos uma vez que: (i) neles não estariam presentes alguns dos requisitos intrínsecos aos próprios contratos (no âmbito do direito civil)¹⁸⁰; ou (ii) pelo facto de que as obrigações fiscais decorrem da lei e os atos administrativos serem atos vinculados ao que estabelece a lei; são adeptos e defensores duma perspectiva tradicional (e ultrapassada) que não está atenta às atuais tendências de mitigação do princípio da legalidade, necessária para a transformação e modernização do Direito.

A comunidade jurídica portuguesa, como destaca Ana Paula Dourado¹⁸¹, por muito tempo (mais precisamente entre os anos setenta e noventa do século XX) associou a legalidade fiscal a uma tipicidade fechada, o que levaria, involuntariamente, a estas conclusões.

A preocupação, ainda que não atenta às atuais tendências, é válida e interessante, pois como destacado anteriormente, os benefícios fiscais atuam como medida de intervenção económica e/ou social para os Estados, como verdadeiro mecanismo de fomento dos Estados, os quais o utilizam com o fim principal de buscar o crescimento económico. Assim, na maioria das vezes (senão em todas) a instituição de um benefício fiscal é movida por fins extrafiscais.

¹⁷⁸ POLIZELLI, Victor Borges – **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**. p. 19.

¹⁷⁹ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 212.

¹⁸⁰ Posicionamento este que já afastamos nos capítulos anteriores.

¹⁸¹ DOURADO, Ana Paula – **O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. p. 9.

Diante de tal circunstância, torna-se importante e legítimo analisar se os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais têm o condão de violar direitos fundamentais, base fundacional do Estado Democrático de Direito, inclusive da República Portuguesa, e identificar se respeitam (ou não) as exigências impostas pela constituição e legislação correlata.

Assim, analisaremos a seguir o princípio da legalidade à luz dos contratos fiscais, e se os contratos fiscais têm o condão de violá-lo, sendo, portanto, ilícitos. Analisaremos, em seguida, os Tratados da União Europeia e seu posicionamento acerca da concessão de auxílios fiscais por intermédio de contratos fiscais.

4.1. O Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade remonta à Idade Média, foi consagrado na Inglaterra na Magna Carta de 1215 do Rei João Sem Terra. Em seguida confirmou-se e firmou-se na Revolução Francesa, e já no século XIX veio a ser o pilar (princípio fundamental) do Estado Democrático de Direito.

O princípio da legalidade é um princípio constitucional presente nas diversas fontes jurídicas e limita o poder de esfera de atuação dos órgãos públicos sendo verdadeiro “salva-guardas de um regime de respeito à pessoa humana em toda a sua dimensão”¹⁸². O princípio da legalidade possibilita “assegurar a observância dos direitos e sua reintegração, no caso de lesão”¹⁸³.

É ele (o princípio da legalidade) um dos princípios mais importantes do ordenamento jurídico, é um dos sustentáculos do Estado Democrático de Direito, segundo o qual o contribuinte só é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, de modo a impedir que toda e qualquer divergência (conflitos) se resolva pelo primado da força, mas, sim, pelo império da lei.

Lei em sentido amplo é toda e qualquer forma de regulamentação, por ato normativo, oriundo do Estado, tais como as leis delegadas, medidas provisórias, decretos, portarias, resoluções, instruções normativas, dentre outros. Lei em sentido formal são apenas os atos normativos provenientes do Poder Legislativo.

¹⁸² SILVA, José Afonso da *apud* BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado – **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p.98.

¹⁸³ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado – *Op. Cit.* p.98.

No Brasil, como em Portugal, apenas a lei, em seu sentido formal, é apta a inovar, originariamente, na ordem jurídica. Logo, não é possível pensar em direitos e deveres subjetivos sem que, contudo, eles estejam estipulados por lei no seu sentido formal. É a submissão e o respeito à lei.

O princípio da legalidade tem ampla importância no direito fiscal, e neste aspecto é denominado de legalidade tributária. A legalidade tributária é o princípio segundo o qual nenhum tributo/imposto pode ser instituído senão por lei.

Nos dizeres de José Marcos Domingues, "a legalidade determina que o tributo seja previsto em lei."¹⁸⁴ Esse princípio traz a segurança jurídica necessária ao administrado, segurança de que (i) não lhe será exigido além do que está previsto em lei, e (ii) segurança de que se a Administração Pública quiser mudar as regras do jogo, só pode fazê-lo se houver uma lei que assim a autorize, leis estas que são aprovadas pelo Poder Legislativo/Parlamento, que por sua vez é composto por representantes do povo, escolhidos pelo povo na defesa de seus direitos¹⁸⁵.

O direito fiscal (ou direito tributário como denominado no Brasil) é pautado no princípio constitucional da legalidade – legalidade tributária. O tributo, nos dizeres de Aliomar Baleeiro e Mizabel Derzi, constitui uma obrigação decorrente da lei - *ex lege*-, de forma que "não há tributo sem lei que o decreta, definindo-lhe o fato gerador da obrigação fiscal."¹⁸⁶ Em resumo, o princípio da legalidade tributária é aquele que assegura que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem lei que previamente o estabeleça, ou muito menos cobrado sem que a lei assim defina¹⁸⁷.

O princípio da legalidade tributária está expresso nas constituições modernas como direito fundamental e autoaplicável. É possível notar isso nas constituições da Alemanha, Itália, Espanha¹⁸⁸ e também na do Brasil¹⁸⁹. Na CRP o princípio da legalidade (sob o aspecto fiscal) está consubstanciado no art. 103¹⁹⁰, sendo relevante destaca-lo aqui para melhor compreensão do tema: "Artigo 103. Sistema fiscal. 1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição

¹⁸⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André – **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. p. 58.

¹⁸⁵ Evidentemente que estamos falando deste aspecto nas democracias, não sendo aqui analisado o princípio da legalidade em outros regimes políticos.

¹⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado – **Direito Tributário Brasileiro- CTN Comentado**. p. 37.

¹⁸⁷ XAVIER, Alberto – **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. p. 1.

¹⁸⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro – **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. p. 180.

¹⁸⁹ Art. 5º, II §1º e art. 150, I da CRFB/1988. Importante destacar também o art. 97 do CTN (Lei n.º 5.172/1966, de 25 de Outubro).

¹⁹⁰ Conforme CRP.

justa dos rendimentos e da riqueza. 2. **Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.** 3. **Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.” (nosso bold)**

Verifique que a CRP é expressa e clara: os impostos são criados por lei e o contribuinte só pode ser obrigado a pagar os impostos criados de acordo com o que estabelece a própria CRP. Da mesma forma, estabelece que a determinação da incidência da taxa, os benefícios fiscais e as garantias do contribuinte devem estar previstas em lei. Neste ponto, relevantíssimo este artigo ao estudo aqui sob análise.

Por ele, podemos concluir que o princípio da legalidade funciona como um autoconsetimento ou autotributação, verdadeira defesa da economia privada à ação do Poder Público, é o próprio princípio da reserva de lei. Ou seja, em matéria tributária cabe aos representantes do povo (e por ele eleitos), a competência para instituir os impostos e os benefícios fiscais, devendo a lei (*latu sensu*) conter os aspectos substanciais de tais impostos e dos benefícios fiscais, tais como: “hipótese material, espacial e temporal, consequências obrigacionais, como sujeição passiva e quantificação do dever tributário (alíquotas e bases de cálculo), além as sanções pecuniárias, dos deveres acessórios, da suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.”¹⁹¹

Neste mesmo sentido ensina Aurélio Pitanga Seixas Filho: "A imposição de tributos, como todas as regras que dirigem a vida das pessoas em um Estado, deve obedecer ao princípio da legalidade, isto é, procede de Leis, atos ordinária e democraticamente aprovados pela vontade direta ou indireta do povo, ou extraordinariamente, decorrente de vontade monocrática ou aristocrática."¹⁹²

No direito Brasileiro o princípio da legalidade foi admitido na CRFB/88 em diversas passagens, sendo sua acepção mais ampla aquela constante do artigo 5º, inciso II: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”¹⁹³.

Em sua acepção mais específica e restrita, aplicável ao direito tributário/fiscal objeto do presente estudo, o artigo 150, inciso I, da CRFB/88, o qual consagrou o princípio da legalidade tributária (ou princípio da estrita legalidade), *in verbis*: “Sem prejuízo de outras

¹⁹¹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado – **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. p. 76.

¹⁹² RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André – **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. p. 15.

¹⁹³ Conforme CRFB/1988.

garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Assim, podemos concluir que o princípio da legalidade (no seu aspecto fiscal) age como uma forma de garantir a segurança jurídica e a justiça, assegurando outros direitos fundamentais, em especial, a liberdade. A lei é aqui o caminho idóneo para garantir a liberdade, de onde podemos entender a relevância do brocardo em latim: *Nullun tributum sine lege* (nulo o tributo sem lei que o ampare).

Entretanto, cabe lembrar que o princípio da legalidade tributária/fiscal, conforme nos ensina Luciano Amaro¹⁹⁴:

vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. **Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público. (nosso bold)**

Assim, não podemos presumir ser o princípio da legalidade única e exclusivamente uma mera e formal autorização da lei para a cobrança de tributos (reserva de lei), ou seja, que “os impostos devem ser aprovados pelos órgãos legislativos competentes”¹⁹⁵. Ao contrário, além de tal princípio ter a exigência da preeminência da lei, está ele, no que diz respeito à legalidade tributária, objeto do presente estudo, também ligado à exigência de estar contida na legislação “todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.”¹⁹⁶. Somente quando a lei traz consigo essas definições é que o princípio da legalidade é respeitado em todos os seus aspectos, e em última instância a constituição é respeitada.

Neste diapasão (sentido) é preciso entender que o princípio da legalidade determina que todos os elementos da obrigação tributária que venha a instituir ou a aumentar tributo estejam exaustivamente descritos na lei em sentido formal – que é a exteriorização de um ato do Poder Legislativo. Caso não estejam integralmente estipulados na lei, a exigência ou a majoração de tributo será considerada inconstitucional. Estamos, assim, diante da

¹⁹⁴ AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro**. p. 134.

¹⁹⁵ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 218.

¹⁹⁶ AMARO, Luciano – **Op. Cit.** p. 133-134.

essencialidade do requisito da legalidade tributária para que se tenha configurado o facto gerador da obrigação tributária; isto é: é necessária a previsão ou definição em lei, para que se tenha efetivamente o facto gerador. Caso isso não ocorra, o que temos é um facto da vida comum, ou um facto económico, ou mesmo um facto relevante para outros ramos do Direito.

Assim, deve o Poder Legislativo/Parlamento, enquanto órgão expedidor de regras-matrizes de incidência tributária por excelência, mediante lei, o dever de descrever os elementos que constituem a obrigação tributária/fiscal. Estabelecer os critérios de definição de quem deve ou não contribuir, ou qual montante tal indivíduo está obrigado a recolher, a lei deve conter todos esses elementos, não podendo eles serem definidos ao bel prazer e juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público. Quando assim o são é que verdadeiramente estaremos diante de uma violação ao princípio da legalidade.

Apresenta-se, assim, o princípio da legalidade, como um requisito existencial, essencial ou constitutivo para a própria formação do facto gerador e não apenas um simples requisito de validade. Sem definição em lei não há facto gerador. Neste mesmo sentido ensina Nabais¹⁹⁷, segundo o qual: “O princípio da legalidade fiscal tem assim o sentido –reforçado– de uma reserva material de lei: a lei não pode (sob pena de inconstitucionalidade) deixar de disciplinar os –elementos essenciais dos impostos–, ou, por outras palavras, não pode deixar de respeitar o chamado princípio da tipicidade.”

O renomado jurista político e ex-ministro do Supremo Tribunal Federal Brasileiro, Aliomar Baleeiro, ao definir o princípio da legalidade dizia ser este o “mais importante de todas as limitações constitucionais ao poder de tributar por suas implicações políticas e jurídicas.”¹⁹⁸.

Em realidade, o princípio da legalidade é um pilar do ordenamento jurídico, mas ele ganha outros contornos em matérias como a penal ou a tributária, chegando a ser chamado de estrita legalidade. A razão disso é bastante simples, pois entendeu o legislador que quando a Lei versar sobre questões que limitam direitos fundamentais, como a liberdade (direito penal) e a propriedade (direito tributário), deve ser ainda mais rigorosa a observância do perfeito enquadramento da hipótese concreta ao que está de forma abstrata previsto na Lei.

É dizer, então, que parte do que é de propriedade do contribuinte (sua renda, receita bruta, produtos industrializados, etc.) só será em parte capturado pelo Fisco quando houver a perfeita subsunção entre a conduta e o que está estipulado em Lei. Nada mais justo.

¹⁹⁷ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade** p. 220.

¹⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar *apud* XAVIER, Alberto – **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**, p. 4.

Uma breve análise da origem do princípio da legalidade remete à ideia de que os tributos devem ser cobrados mediante o consentimento daqueles que o pagam, isto é, os tributos devem ser aprovados pelos representantes do povo no parlamento. Daí o famoso brocardo *no taxation without representation*¹⁹⁹.

O princípio da legalidade, portanto, não está restrito à necessidade de edição de uma Lei para que determinado tributo seja criado, mas em respeito a ele a Lei deve prever todos os elementos essenciais da obrigação tributária (facto gerador, contribuinte, aspecto temporal, aspecto espacial, base de cálculo, alíquota / taxa).

No Brasil, fora do âmbito constitucional, o artigo 97 do CTN tratou de definir exatamente isso, ou seja, que somente a Lei pode instituir ou extinguir tributo, majorá-los ou reduzi-los, bem como definir facto gerador, alíquota e base de cálculo. Sendo assim, o princípio da legalidade deve ser entendido no sentido de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de maneira a garantir plena segurança nas relações entre o Fisco e o contribuinte. É, em última análise, o verdadeiro coração da segurança jurídica, pois, ainda que a lei não represente a vontade da totalidade dos contribuintes, em razão de o tributo ser instituído em lei garante-se maior grau de segurança nas relações jurídico-tributárias e previsibilidade. Não permite que o contribuinte seja exposto às mais variadas interpretações e condutas.

Assim, segundo o princípio da legalidade estrita²⁰⁰, a Administração está, em toda a sua atividade, adstrita aos ditames da lei, não podendo dar interpretação extensiva ou restritiva, se a norma assim não dispuser. A lei funciona como balizamento mínimo e máximo na atuação estatal, devendo, no âmbito fiscal, definir os elementos principais dos impostos como "um aspecto particular do princípio da legalidade tributária"²⁰¹.

Neste sentido, torna-se importante destacar os ensinamentos de Marciano Seabra de Godoy²⁰², segundo o qual: "A legalidade tributária é a exigência de que os tributos sejam criados por lei, no sentido de um ato emanado do Poder Legislativo. Já o conceito de tipicidade tributária remete ao sentido em que se há de interpretar o verbo "estabelecer" contido no artigo 150, I da Constituição, que veda aos entes federativos "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Não é demais lembrar, como inclusive já mencionado acima, que o princípio da legalidade, em matéria tributária/fiscal, está sempre vinculado à tipicidade tributária, que, por

¹⁹⁹ Em uma tradução livre: não há tributação sem representação.

²⁰⁰ No Brasil, está consubstanciado no artigo 37, caput da CRFB/88.

²⁰¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André – **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. p. 73.

²⁰² *Idem* – **Op. Cit.** p. 72.

seu turno, diz respeito ao conteúdo da lei e à necessidade de todos os elementos essenciais da obrigação tributária estarem previstos em lei em sentido formal²⁰³.

A tipicidade da tributação decorre da necessidade de tornar a lei fiscal clara contra o subjetivismo penetrável em seu conteúdo. Deve a lei ser o mais precisa possível na descrição de todos os elementos essenciais do tributo instituído por ela, de forma que a tipicidade seria "um atributo, do fato ou fatos da vida, que exprimiria a sua conformidade com o modelo abstrato descrito na norma e que seria indispensável".²⁰⁴ A lei que estabelece o tributo não pode ser lacónica ou genérica, a própria lei deve definir os elementos da obrigação tributária, quais sejam: sujeito passivo, facto gerador do tributo, e fixar a sua forma de cálculo, sem que seja dada à Administração Pública qualquer margem de discricionariedade²⁰⁵.

Assim, quando o legislador não faz uma norma clara, cabe ao juiz reduzir ao possível a sua abrangência, aplicando o brocardo *in dubio pro contribuinte*. É justamente este o ponto relevante para o estudo aqui proposto.

O facto de que os benefícios fiscais, no ambiente fiscal português, devem ser criados por lei, determinados por lei, como estabelece o artigo 103 da CRP nos permite concluir que somente há afronta ao princípio da legalidade quando a instituição de benefícios fiscais não está de acordo com a Constituição e a lei que os criaram, o meio pelo qual tal benefício foi instituído não deve (e não deveria) ser objeto de questionamento e discussão.

Neste sentido, o contrato fiscal que concede benefícios fiscais somente viola o princípio da legalidade se os benefícios fiscais por ele concedidos estiverem vinculados a um juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público. Se tais benefícios não forem autorizados por lei, mas criados pela Administração Pública a seu bel prazer, baseado exclusivamente naquele caso concreto, e especificamente para aquele contribuinte, sem portanto haver fundamento legal para os ditos benefícios fiscais, estaremos diante de uma violação ao princípio da legalidade. Isso porque, os benefícios fiscais estão submetidos à reserva da lei fiscal na CRP de 1976²⁰⁶.

Por outro lado, o contrato fiscal relativo a benefícios fiscais não viola o princípio da legalidade se os benefícios concedidos contratualmente ao particular estiverem de acordo

²⁰³ RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André – **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. p. 59.

²⁰⁴ XAVIER, Alberto *apud* DOMINGUES, José Marcos *apud* RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André – **Op. Cit.** p. 59.

²⁰⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André – **Op. Cit.** p. 72.

²⁰⁶ DOURADO, Ana Paula – **O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. p. 125.

com todos os aspectos previstos na legislação que permitiram à Administração Pública moderar o rigor da reserva material da lei fiscal formal.

Ou seja, ainda que o contrato fiscal conceda benefícios que alterem elementos essenciais dos impostos, o mesmo não tem o condão de violar o princípio da legalidade caso a lei expressamente preveja a concessão daquele benefício fiscal e ainda a lei expressamente preveja a forma contratual para a concretização pela Administração Pública dessa exceção²⁰⁷. Verifica-se, neste caso uma “atenuação do princípio da legalidade através de um temperamento da tipicidade”²⁰⁸, e não uma violação ao princípio da legalidade como muitos tentam fazer crer. Por exemplo se num contrato de investimento celebrado entre o Estado Português e um contribuinte Português estiver disposto contratualmente que em termos de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) nos primeiros 5 anos, o referido contribuinte só pagará o IRC à taxa nominal prevista no IRC sobre 5% da coleta líquida apurada, não haverá violação ao princípio da legalidade. Ou em alternativa, prever-se uma isenção de imposto municipal sobre os imóveis (IMI) durante os primeiros 8 anos do investimento efetuado em termos de infra estruturas sob a forma de imóveis (terrenos e edifícios administrativos e industriais) necessários ao projeto industrial, não há violação do princípio da legalidade. E por quê? Porque atendendo aos objetivos extrafiscais constantes nos benefícios fiscais, o princípio da legalidade é “comprimido” (traduzido na não aplicação da norma regra que prevê a sujeição do IMI à taxa prevista na legislação normal) face a esses objetivos extrafiscais porque estão em causa bens jurídicos supra individuais, tais como, o incremento da empregabilidade de mão de obra que esse investimento trará à região, o crescimento económico que trará em termos locais/regionais/nacional com consequências a nível macroeconómico, por exemplo em termos de balança de pagamento. No caso português veja-se o investimento na península de Setúbal com a fábrica da Autoeuropa como exemplo²⁰⁹.

O meio pelo qual os benefícios fiscais são instituídos (o contrato fiscal propriamente dito) não pode ser atacado como alguns doutrinadores tentam fazê-lo. Tal interpretação da própria CRP, bem como da LGT, é errónea, afinal a legislação portuguesa expressamente assim autorizou: delimitou os benefícios fiscais que podem ser concedidos, bem como definiu que os contratos fiscais são meios legítimos para tanto. Muitos manuais de

²⁰⁷ NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. p. 260.

²⁰⁸ *Idem* – **Op. Cit.** p. 261.

²⁰⁹ CRUZ, Mario - Como a Autoeuropa ajudou a desenvolver a região de Setúbal em 25 anos de vida. **Observador**. [sl] (02 dez. 2016), [Consult. 04 fev 2021]. Disponível em <https://observador.pt/2016/12/02/como-a-autoeuropa-ajudou-a-desenvolver-a-regiao-de-setubal-em-25-anos-de-vida/>

direito fiscal portugueses erroneamente sustentam a ilegalidade dos contratos fiscais e não analisam este ponto crucial para o deslinde de toda a controvérsia.

A atenuação de um aspecto fechado do princípio da legalidade tributária, como ensina Ana Paula Dourado²¹⁰, neste ponto, é totalmente legítima, afinal, o benefício fiscal está previsto em lei: é de conhecimento de todos a possibilidade de sua concessão. O facto de ser concedido através de contrato fiscal não pode, e não deve, desvirtuar sua natureza e o respeito ao princípio da legalidade, inclusive por que assim autoriza a legislação portuguesa²¹¹.

Isso porque, não existe qualquer proibição de ordem constitucional que impeça a utilização da “forma contratual relativamente ao amplo domínio das relações do chamado direito fiscal formal, em que se incluem as relações respeitantes aos elementos não essenciais dos impostos como as referentes à liquidação e à cobrança.”²¹²

No direito português, especialmente, a utilização da forma contratual é expressamente autorizada por lei, o que afasta por completo este tipo de argumento (artigo 37 da LGT, como amplamente difundido neste estudo).

No direito brasileiro, por seu turno, poder-se-ia utilizar este argumento. Entretanto, entendemos que a CRFB/88 (e nenhum outro dispositivo legal) não proíbe a utilização da forma contratual nas relações entre fisco e particulares. O brocardo “é lícito fazer tudo aquilo que a lei não proíbe”, com toda a propriedade é válido aos particulares, mas verdadeiramente a Administração Pública está adstrita àquilo que a lei autoriza.

Assim, em especial do ponto de vista da legislação portuguesa (objeto principal do presente estudo) não verificamos nada que impeça (ou proíba expressamente) a celebração dos contratos fiscais para a concessão de benefícios fiscais, desde que dentro dos limites impostos pela própria legislação. Neste sentido, imperioso destacar a colocação de Nabais quanto à legalidade dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais: “Deste modo, a lei pode prever a celebração de contratos nestes domínios, sejam contratos com os próprios contribuintes (ou sujeitos passivos da relação de imposto), sejam contratos com terceiros, sejam mesmo contratos entre entes públicos (contratos interadministrativos) relativos à liquidação e cobrança de impostos.”²¹³

²¹⁰ DOURADO, Ana Paula – **O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação.**

²¹¹ LGT, artigo 37.

²¹² NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade.** p. 258.

²¹³ *Idem – Ibidem.*

Como não poderia deixar de ser, a jurisprudência portuguesa²¹⁴ corrobora a posição aqui perpetrada e corroborada pelos aclamados autores que recorremos à análise no presente estudo. Neste sentido, destaca-se abaixo um trecho de julgado do Tribunal Central Administrativo Sul de relatoria de Joaquim Condesso²¹⁵, que resume de forma clara a legalidade e legitimidade quanto à concessão de benefícios fiscais através de contratos fiscais:

10. A L.G.T. admite no seu artº.37, nº.1, a celebração de contratos fiscais entre a Administração 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”. De resto, a concessão de benefícios fiscais através de contrato fiscal é uma das formas de nascimento dos mesmos que está prevista no artº.4, nº.2, do E.B.F. (modalidade de benefícios fiscais dependente de reconhecimento).

11. De acordo com a lei, os benefícios fiscais devem considerar-se medidas de carácter excepcional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da tributação que impedem (cfr.artº.2, nº.1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo dec.lei 215/89, de 1/7).

12. Do ponto de vista jurídico, e na óptica da relação jurídica de imposto, os benefícios fiscais consubstanciam, antes de mais, factos que estando sujeitos a tributação, são impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou, pelo menos, de que a mesma surja em plenitude. Na verdade, enquanto facto impeditivo, o benefício fiscal traduz-se sempre em situações que estão sujeitas a tributação, isto é, que são subsumíveis às regras jurídicas que definem a incidência objectiva e subjectiva do imposto. E, precisamente porque o benefício fiscal constitui um facto impeditivo da tributação-regra, a sua extinção ou falta de pressupostos de aplicação tem por efeito imediato a reposição automática dessa mesma tributação, como estabelece o artº.12, nº.1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais”

Assim, em especial à luz do que entende também a jurisprudência portuguesa, fixamos a posição de que o que irá determinar se o princípio da legalidade é violado quando da celebração de contratos fiscais é a sua extensão, o alcance que entendemos ter este princípio. Se nos filiamos à tipicidade fechada (reserva absoluta de lei formal) ou aberta²¹⁶.

²¹⁴ ALVES, Ondina Carmo Relat. – Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, com o n.º 28738/09.0T2SNT.L1-2. C₁, de 10 de março de 2011.

BRIGHTON, Pedro Relat. – Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, com o n.º 103/09.6TYLSB-E.L1-1. C₁, de 16 de novembro de 2010.

MARTINS, Lucas Relat. – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, com o n.º 2005:00306.04.69. C₁, de 08 de novembro de 2005.

RIBEIRO, Lino Rodrigues Relat. – Acórdão do Tribunal Constitucional, com o n.º 309/2018. C₁, de 7 de junho de 2018.

RODRIGUES, Alvaro Relat. – Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, com o n.º 464/07.1 TBSJM-L.S1. C₁, de 04 de junho de 2009.

SILVA, Isabel Marques da Relat. – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, com o n.º 0385/16. C₁, de 11 de setembro de 2016.

SOUSA, Catarina Almeida e Relat. – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, com o n.º 09290/16. C₁, de 16 de novembro de 2017.

²¹⁵ CONDESSO, Joaquim Relat. – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, com o n.º 2015:07349.11.50. C₁, de 19 de novembro de 2015.

²¹⁶ DOURADO, Ana Paula – **O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**, p. 9.

Quanto mais maleável for este entendimento, e menor for o alcance deste princípio, com toda a propriedade entenderemos que não há violação.

A tipicidade fechada segura-se a uma ideia de que as atividades de interpretação são restritas, de forma a assegurar uma garantia absoluta do contribuinte. Por seu turno, a tipicidade aberta está adstrita à teoria hermenêutica contemporânea, segundo a qual "um mesmo texto legal pode levar à criação de mais de uma norma jurídica"²¹⁷, e que "coloca em xeque a ideia tradicional legalidade, na medida em que torna possível deixar de reconhecer uma certa margem de conformação do Executivo"²¹⁸.

Por mais que a globalização e a adoção de um Estado mais intervencionista tenham trazido mais poderes ao Poder Executivo, e conseqüentemente tenham dado a este uma maior flexibilização para a imposição de tributos sem perder seu caráter antidemocrático, verdade é que existe uma tendência atual à flexibilização do princípio da legalidade, o que nos coloca diante de verdadeira "delegalização como consequência da preponderância do Poder Executivo"²¹⁹. Isto é, trata-se de verdadeira deslegalização, a qual busca simplificar procedimentos e requisitos tendo em vista objetivos considerados maiores e, por assim dizer, mais importantes.

Como nos ensina Sergio André Rocha, essa deslegalização (que nada mais é do que uma mitigação do princípio da legalidade a nosso ver), em sua acepção restrita, consiste na transferência de competências entre o Poder Legislativo e o Poder Executivo²²⁰, transferindo ao segundo a possibilidade de intervenções diretas na sociedade que podem, dentre tantas possibilidades, estar configuradas nos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais.

Particularmente, nos filiamos a esta teoria hermenêutica que põe em xeque a ideia de legalidade tributária tradicional e segundo a atual o princípio da legalidade deve ser mitigado, deve haver uma tipicidade aberta, sendo a segurança jurídica da legalidade estrita uma ilusão, em realidade. Isso porque, a atuação do Estado através de normais gerais e impessoais não garante ao cidadão automaticamente o respeito aos seus direitos e garantias e tampouco assegura a aplicação do princípio constitucional da igualdade e a tão falada segurança jurídica.

Os diversos Tribunais Portugueses quando instados a analisar o tema confirmam a legalidade dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais. Como exemplo, destacamos

²¹⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André – **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. p. 239.

²¹⁸ *Idem* – **Op. Cit.** p. 240.

²¹⁹ *Idem* – **Op. Cit.** p. 231.

²²⁰ *Idem* – **Op. Cit.** p. 233.

um trecho do acórdão de relatoria de Caimoto Jácome do Tribunal da Relação do Porto²²¹, onde decide que: "A administração Tributária pode subordinar a atribuição de benefícios fiscais ou a aplicação de regimes fiscais de natureza especial, que não sejam de concessão inteiramente vinculada, ao cumprimento de condições por parte do sujeito passivo, inclusivamente, **nos casos previstos na lei**, por meio de contratos fiscais." (**bold nosso**)

Assim, desde que observadas as basilares normas do direito (concessão de benefícios fiscais autorizados pela LGT e a utilização de contratos fiscais como meios para a concessão desses benefícios), não verificamos qualquer afronta ao princípio da legalidade nos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais.

4.2. A União Europeia

O fenómeno da globalização trouxe uma enorme importância aos Tratados Internacionais. Junto a isso, verifica-se, também, "o desenvolvimento de uma dogmática que a pregoa a sua prevalência sobre as normas de direito interno"²²², o que contribui para o declínio do Poder Legislativo e à valorização do Poder Executivo, responsável pelo aumento da celebração de Tratados Internacionais com carácter bilateral e multilateral .

Como é sabido, Portugal é um Estado- membro da EU. Esta, por seu turno, possui princípios derivados do seu direito originário – TUE e TFUE – relativos à construção e existência da EU em que um de seus objetivos precípuos passa pela construção e consolidação de um mercado comum, conforme estabelece o Artigo 3.º n.º3 do TUE. Para a construção e consolidação do mercado interno, o aspeto da concorrência é extremamente importante, conforme plasmado nos artigos 101.º e seguintes do TFUE. Quanto a este aspeto, o da concorrência, merece referência o disposto no artigo 107, n.º 1 do TFUE que assim dispõe²²³: “Artigo 107.º (ex-artigo 87.º do TCE). 1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, **são incompatíveis com o mercado interno**, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, **os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.**” (**nosso bold**)

²²¹ JÁCOME, Caimoto Relat. – Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, com o n.º JTRP00041493. C1, de 30 de junho de 2008.

²²² RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André – **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. p. 230.

²²³ Conforme TFUE.

Verifica-se que os auxílios (benefícios) concedidos pelo países membros da EU a particulares caso “falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções, são incompatíveis com o mercado comum, na medida que afetem as trocas comerciais entre os Estados membros.”²²⁴. Assim, são proibidas as concessões de auxílios que de certa forma tenham como fundamento o protecionismo mercantil e ao fazê-lo, acabam por limitar a liberalização das trocas comerciais entre os diversos agentes económicos presentes no mercado interno, a liberdade comercial (princípio da unidade do mercado), proposta pelo Tratado não pode ser beliscada devido à ação por parte dos Estados-membros²²⁵.

Neste sentido torna-se necessário destinar especial atenção (tanto do contribuinte quanto do próprio Estado Português) aos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais. Isso porque, tais contratos devem ser compatíveis não só com o disposto na legislação portuguesa, e respeitando o princípio da legalidade devidamente mitigado, como destacado no tópico anterior, mas devem também respeitar os princípios prevalecentes na EU.

No caso português, há que verificar-se se, determinado benefício fiscal concedido pelo Estado Português é incompatível ou não com os princípios da União Europeia, nomeadamente, em termos de concorrência. Se o benefício fiscal for considerado incompatível e portanto violador do direito europeu, o mesmo será considerado ilegal e sujeito a reembolso.

Por outro lado, alguns auxílios são permitidos, e compatíveis com o mercado interno. Tais auxílios estão descritos no n.º 2 do mesmo artigo 107²²⁶, conforme abaixo transcrito:

2. São compatíveis com o mercado interno:

- a) Os auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais com a condição de serem concedidos sem qualquer discriminação relacionada com a origem dos produtos;
- b) Os auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários;
- c) Os auxílios atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha afetadas pela divisão da Alemanha, desde que sejam necessários para compensar as desvantagens económicas causadas por esta divisão. Cinco anos após a entrada em vigor do Tratado de Lisboa, o Conselho, sob proposta da Comissão, pode adotar uma decisão que revogue a presente alínea.

A seu turno, o n.º 3 do mesmo artigo 107²²⁷, estabelece as hipóteses em que os auxílios concedidos pelo Estado podem ser considerados compatíveis com o mercado interno:

²²⁴ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – **Fiscalidade**. p. 388.

²²⁵ SANTOS, António Carlos dos – **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. p. 149.

²²⁶ Conforme TFUE.

3. Podem ser considerados compatíveis com o mercado interno:

- a) Os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego, bem como o desenvolvimento das regiões referidas no artigo 349.º, tendo em conta a sua situação estrutural, económica e social;
- b) Os auxílios destinados a fomentar a realização de um projeto importante de interesse europeu comum, ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro;
- c) Os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões económicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum;
- d) Os auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na União num sentido contrário ao interesse comum;
- e) As outras categorias de auxílios determinadas por decisão do Conselho, sob proposta da Comissão.

Desse modo, em ambos os casos (n.º 2 e n.º 3 do artigo 107) podemos concluir que para que os auxílios sejam compatíveis com o mercado interno eles devem ser “proporcionais e orientados para os objectivos pretendidos”²²⁸, devem contribuir para o desenvolvimento regional e ter impacto nas atividades daquela localidade, devem, ainda, objetivar a compensação de desvantagens regionais reais, e, por fim, devem ser analisados como um todo, de forma a identificar se podem gerar efeitos negativos a outros Estados-membros.

Ao nosso ver, as limitações contidas no artigo 107 transcrito acima não nos permite afirmar pela ilegalidade dos contratos fiscais no âmbito da EU de uma forma geral e radical. Na realidade, o referido artigo contém limites e imposições de forma a regular a atuação de cada Estado-membro. Tais limites têm como função precípua assegurar e permitir o livre comércio e a efetivação de todos os objetivos da EU.

A imposição destes limites, ao nosso ver, não traduzem numa ilegalidade dos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais. Pelo contrário, trazem elementos para confirmar a legalidade de tais contratos. Isso porque, quando a legislação cria limites para os contratos fiscais que serão firmados entre Administração Tributária e contribuintes, cria, em verdade, diretrizes que devem ser seguidas pela Administração Pública relativamente a todos os contratos fiscais que venham a ser firmados com qualquer contribuinte. Tal situação, permite, o cumprimento e observância não só do princípio constitucional da estrita legalidade, como também do princípio constitucional da igualdade.

²²⁷ Conforme TFUE.

²²⁸ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – **Fiscalidade**, p. 393.

Neste ponto, cabe ressaltar que não cabe guarida, mais uma vez aos opositores dos contratos fiscais. Tais opositores, como visto neste estudo, sustentam que os contratos fiscais seriam ilegais, pois violam o princípio constitucional da estrita legalidade, como também o princípio constitucional da igualdade. Isso porque, ao nosso ver, as limitações impostas pela legislação, que são, na realidade, restrições impostas ao Poder Executivo (Administração Tributária), que devem não só observar o disposto na CRP, na LGT, bem como nos Tratados, visam justamente garantir a efetividade de tais princípios constitucionais.

Assim, ao contrário do que sustentam os opositores aos contratos fiscais, tais contratos não violam a CRP, e desde que o Poder Executivo observe os limites impostos na legislação não há que se falar em ilegalidade.

Desta forma, em especial em razão destes limites, entendemos ser válido e legal o contrato fiscal que concede benefícios fiscais, como mecanismo de política económica por parte do Estado para atingir os seus objetivos económicos e sociais. Contudo, como abordado ao longo desta dissertação, o contrato fiscal não pode ser celebrado de forma irrestrita e sob qualquer argumento ou pretensão, devendo não só observar os princípios constitucionais (em especial o princípio da legalidade e as restrições advindas deste mesmo em face da teoria hermenêutica), como também deve estar adstrito aos princípios prevalecentes na EU, mais especificamente em termos de mercado interno no que toca à concorrência, sob pena de nulidade / cancelamento imediato dos benefícios por ele concedidos.

CONCLUSÃO

Na presente dissertação são analisados os contratos fiscais no direito Português, especificamente os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais, de forma a concluir que são aqueles contratos que através de um acordo de vontades constituem, modificam ou extinguem obrigações de direito fiscal, ou seja, obrigações relacionadas aos impostos, sejam elas de cunho material (obrigação principal), sejam elas obrigações acessórias.

Ato contínuo identificamos como uma das espécies de verdadeiros contratos fiscais, os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais. Assim, passamos a analisar os benefícios fiscais à luz da legislação Portuguesa, seu conceito e características, uma vez que constituem medida excepcional utilizada pelo Estado para fomentar a economia e atingir os objetivos socioeconómicos do Estado Democrático de Direito.

Assim, identificamos que em Portugal, tanto o conceito de benefícios fiscais, quanto os tipos de benefícios fiscais que podem ser concedidos estão regulados no Estatuto dos Benefícios Fiscais, o qual, em respeito ao princípio da estrita legalidade, limita a esfera de aplicação dos mesmos.

Ato seguinte, identificamos que os contratos fiscais que concedem benefícios fiscais são aqueles onde o signatário do contrato fiscal compromete-se junto à Administração Pública a atingir determinados níveis de produção, ou realizar determinados investimentos ou a criar postos de trabalho, etc. em contrapartida de desagravamentos de ordem fiscal.

Justamente pelos contratos fiscais que concedem benefícios fiscais poderem ser adulterados quanto à sua função e princípios subjacentes aos mesmos, em razão de caprichos e interesse da Administração Pública (conveniência e oportunidade), analisamos a legalidade dos contratos fiscais em face do princípio da legalidade e dos Tratados da União Europeia.

A conclusão a qual chegamos é que os contratos fiscais são lícitos e válidos à luz do princípio da legalidade desde que os benefícios fiscais concedidos contratualmente ao particular estejam de acordo com todos os aspectos previstos na legislação que permitiram à Administração Pública moderar o rigor da reserva material da lei fiscal formal.

Assim, ainda que o contrato fiscal conceda benefícios fiscais que alterem elementos essenciais dos impostos, o mesmo não tem o condão de violar o princípio da legalidade caso a lei expressamente preveja a forma contratual para a concretização pela

Administração Pública dessa exceção. Sendo, inclusive, esta a posição dos Tribunais Portugueses sobre o tema.

No que se refere à EU, identificamos que existe um dispositivo legal (art. 107 do TFUE) que estabelece um impedimento legal à concessão de benefícios fiscais/auxílios, caso tais benefícios violem o mercado interno, afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, ou que falseiem ou ameacem falsear a concorrência.

Ao nosso ver, as limitações contidas no artigo 107 corroboram nosso entendimento já exposto no que diz respeito ao princípio da legalidade. Qualquer benefício fiscal somente poderá ser considerado ilegal e inválido (inclusive aqueles objeto dos contratos fiscais) se concedidos sob qualquer argumento ou pretensão, se não observadas as limitações e exigências da legislação vigente, e se também não forem respeitados princípios e legislação prevaletentes na EU, sob pena de revogação imediata do contrato fiscal e dos benefícios por ele concedidos.

Em termos de conclusão final, entendemos que ao celebrar contratos fiscais a Administração Pública Portuguesa deve respeitar o disposto na CRP, no EBF, na LGT, sem esquecer o disposto no artigo 107 do TFUE quando os benefícios fiscais concedidos pelo Estado Português tiverem impacto em termos do mercado interno. Respeitados os limites impostos por todos estes dispositivos, estaremos diante de um contrato fiscal legal e válido.

REFERÊNCIAS

Legislação

CÓDIGO civil brasileiro. Lei nº. 10.406/2002. **Diário Oficial da União. Seção I**, [Em linha]. **Ano CXXXIX, Nº. 8 (11-01-2002)**. p. 1-377. [Consult. 15 Abril 2018]. Disponível em <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=11/01/2002&jornal=1 &pagina=1&totalArquivos=192>.

CÓDIGO civil. **Diário do Governo. Série I**, [Em linha]. **Nº. 274 (25- 11-66)**. p. 1883-2086. [Consult. 15 Abril 2018]. Disponível em <https://dre.pt/application/file/a/477502>.

CÓDIGO Fiscal do Investimento: decreto-lei nº 162/2014, de 31 de outubro. [Em linha]. [Consult. 27 Jun. 2018]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Novo_Codigo_Fiscal_Investimento.htm

CÓDIGO Tributário Nacional: Lei nº 5.172/1966, de 25 de Outubro. [Em Linha]. [Consult. 07 Jul. 2018] Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm

CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. [Em linha] **Seção I, Ano CXXVI, Nº. 191-A (05-10-1988)**. p. 1-33. [Consult. 04 Novembro 2019]. Disponível em <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=05/10/1998&jornal=1>

l=1 &pagina=1.

CONSTITUIÇÃO da República Portuguesa. **Diário da República. Série I.** [Em linha] **Nº. 86 (10-04-76).** p. 738-775. [Consult. 15 Abril 2018]. Disponível em https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/lc/337/201706182149/exportPdf/normal/1/cacheLevelPage?LegislacaoConsolidada_WAR_drefrontofficeportlet_rp=indice.

DECLARAÇÃO Universal dos Direitos Do Homem: [Em linha]. (26-11-2019). Disponível em <https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>

DECRETO-LEI n.º 442-B/88. **Diário da República.** [Em linha] **Série I.** [Em linha] **Nº. 277.** p. 4754-(38)-4754-(71). [Consult. 18 Fev 2021]. Disponível em <https://dre.pt/home/-/dre/519003/details/maximized> e https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx

DECRETO-LEI n.º 67/2016. **Diário da República.** [Em linha] **Série I.** [Em linha] **Nº. 211.** p. 3885-3887. [Consult. 04 Fev 2021]. Disponível em https://dre.pt/home/-/dre/75644168/details/maximized?p_auth=8tEsi4jm

DICIONÁRIO Michaelis. [Em linha]. [sl]: [sn], [sd]. [Consult. 28 Mar 2018]. Disponível em <http://michaelis.uol.com.br/busca?id=VoG9>

ESTATUTO dos Benefícios Fiscais: decreto-lei n.º 215/89, de 01 de julho. [Em linha]. [Consult. 01 Jul. 2018]. Disponível em

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_re
[p/](#)

LEI Complementar n.º 189/2020. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**. [Em linha] **Parte I. Ano XLVI, Nº 239 (20-12-2020)** [Consult. 20 fev. 2021]. Disponível em <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTI0MDQ%2C>

LEI Geral Tributária: decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro. [Em linha]. [Consult. 01 Jul. 2018]. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=253&tabela=leis

LEI n.º 13.988/2020. **Diário Oficial da União**. [Em linha] **Seção 1, Ano CLVIII, Nº. 71-A (14-04-2020). Edição extra**. p. 1-2. [Consult. 04 Julho 2020]. Disponível em <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=600&pagina=1&data=14/04/2020&totalArquivos=2>

TRATADO CE. [Em linha]. [Consult. 01 Jul. 2018]. Disponível em [https://www.ers.pt/uploads/document/file/266/Tratado_CE -
Regras_relativas_a_concorrencia.pdf](https://www.ers.pt/uploads/document/file/266/Tratado_CE_-_Regras_relativas_a_concorrencia.pdf)

TRATADO SOBRE O FUNCIONAMENTO DA UNIÃO EUROPEIA. [Em linha]. [Consult. 06 Jul. 2018]. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:326:FULL:PT:PDF>

Doutrina

AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro** – 21.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2016. ISBN 978-85-472-0358-0.

ÁVILA, Humberto Bergmann – **Teoria da Igualdade Tributária** – 3.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2015. ISBN 978-85-392-0294-2.

_____. – **Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos** – 17.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2016. ISBN 978-85-392-0341-3.

BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado – **Direito Tributário Brasileiro- CTN Comentado**. 14.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. ISBN 978-85-309-08056-6.

_____. – **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** – 8.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. ISBN 978-85-309-0471.

CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de, anot. - **Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada**. 4.^a ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012.

CARVALHO, Jorge Moraes - A moral como limite à autonomia privada. [Em linha]. [sl]. **Revista de Direito Civil Contemporâneo** v. 8. Revista dos Tribunais, 2016. [Consult. 06 dez 2019]. Disponível em

<https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a0000016ed2cf159b61e7f274&docguid=Ie2ac1100814611e68b7901000000000000&hitguid=Ie2ac1100814611e68b7901000000000000&spos=39&epos=39&td=97&context=49&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>

CATÃO, Marcos André Vinhas – **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais** – 1.^a ed.
Rio de Janeiro: Renovar, 2004. ISBN 85-7147-376-5.

COELHO, Sacha Calmon Navarro – **Curso de Direito Tributário Brasileiro** – 6.^a ed.
Rio de Janeiro: Forense, 2003. ISBN 85.309.1274-8.

CORREIA, José Manuel Sérvulo – **Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos**. Coimbra: Almedina, 2013. Depósito legal 14900/87.

CORTE-REAL, Carlos Pamplona – O Contrato de Investimento Estrangeiro e a Problemática Decorrente da Pretensa Contratualização da Concessão de Benefícios Fiscais. In XXX ANIVERSÁRIO 1963-1993 CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, COLÓQUIO A INTERNACIONALIZAÇÃO DA ECONOMIA E A FISCALIDADE, Lisboa, 1993 – **Actas**. Maia: Gráfica Maiadouro, 1993, ISBN 972-653-131-4.

COSTA, José Manuel M. Cardoso da – O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional. **Boletim de Ciências Económicas LVII. Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes**. [Em linha]. (2014), p. 1159-1186. [Consult. 06 nov. 2019]. Disponível em <https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/39839/1/O%20principio.pdf>

CRUZ, Mario - Como a Autoeuropa ajudou a desenvolver a região de Setúbal em 25 anos de vida. **Observador**. [sl] (02 dez. 2016), [Consult. 04 fev 2021]. Disponível em <https://observador.pt/2016/12/02/como-a-autoeuropa-ajudou-a-desenvolver-a-regiao-de-setubal-em-25-anos-de-vida/>

DOURADO, Ana Paula – **O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2019. Depósito Legal 263501/07.

GOUVEIA, Jorge Bacelar – Os Incentivos Fiscais Contratuais ao Investimento Estrangeiro no Direito Fiscal Português – Regime Jurídico e Implicações Constitucionais. In XXX ANIVERSÁRIO 1963-1993 CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, COLÓQUIO A INTERNACIONALIZAÇÃO DA ECONOMIA E A FISCALIDADE, Lisboa, 1993 – **Actas**. Maia: Gráfica Maiadouro, 1993. ISBN 972-653-131-4.

HARADA, Kiyoshi - Princípios da igualdade e da irretroatividade. [Em linha]. [sl]. **Checkpoint**. [sl]. Thomson Reuters, 2007. [Consult. 05 nov 2019]. Disponível em http://checkpoint.thomsonreuters.com.br/maf/app/resultList/document?&searchFrom=widget&infotype=br_doutrina&texto=princ%C3%ADpios%20da%20igualdade&guid=I2b420e002cdd11e2ac25010000000000&useLayout=true&fcwh=false&src=rl&srguid=i0ad82d9a0000016e3ca50950bdb783d5&docguid=I2b420e002cdd11e2ac2501000000000000&hitguid=I2b420e002cdd11e2ac2501000000000000&spos=42&epos=42&td=&noedit=false¤tMenuTab=search&fromMultinavigate=false

INOCÊNCIO, Flávio G. I – Benefícios Fiscais e Planejamento Fiscal. [Em linha]. [sl]. **Revista do Direito de Língua Portuguesa** n. 3. [sn], 2014. [Consult. 03 dez 2019]. Disponível em

[https://www.academia.edu/12415165/Benefícios Fiscais e Planeamento Fiscal
Tax Incentives and Planning](https://www.academia.edu/12415165/Benefícios_Fiscais_e_Planeamento_Fiscal_Tax_Incentives_and_Planning)

MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da – **Manual de Direito Fiscal. Perspetiva Multinível**. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 978-972-40-6465-9.

MACHADO, Luiz Henrique Travassos - Incentivos e Benefícios Fiscais: Diferença no Estado de Direito Desenvolvimentista. [Em linha]. **Revista Tributária e de Finanças Públicas vol. 102**. Revista dos Tribunais, 2012. [Consult. 7 nov 2019]. Disponível em <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9b0000016e4575cc7406562c3b&docguid=I2acb2a2053b111e1b54a00008517971a&hitguid=I2acb2a2053b111e1b54a00008517971a&spos=18&epos=18&td=4000&context=13&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>

MARIANO, Filipa Neto – **Contratos Fiscais: Regime e Natureza**. [Em linha]. Lisboa, 2011. [Consult. 06 nov 2019]. Disponível em https://run.unl.pt/bitstream/10362/6899/1/Mariano_2011.PDF

MARTINEZ, Anna Luiza Buchalla - A evolução do princípio da igualdade e sua aplicação sob a ótica material na Constituição Federal. [Em linha]. **Checkpoint**. [sl]. Thomson Reuters, 2012. [Consult. 05 nov 2019]. Disponível em http://checkpoint.thomsonreuters.com.br/maf/app/resultList/document?&searchFrom=widget&infotype=br_doutrina&texto=anna%20luiza%20buchalla&guid=I7affee00485111e2b238010000000000&useLayout=true&fcwh=false&src=rl&srguid=i0ad82d9a0000016e3ca746ea913a0ed0&docguid=I7affee00485111e2b23801000000000&hitguid=I7affee00485111e2b238010000000000&spos=1&epos=1&td=&noedit=false¤tMenuTab=home&fromMultinavigate=true

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira – **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. Coimbra: Almedina, 2018. Depósito Legal 250920/06.

MEDEIROS, Ivana Souto de - Princípio da capacidade contributiva: Interpretação do artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988 à luz da Nova Hermenêutica Constitucional. [Em linha]. **Checkpoint**. [sl]. Thomson Reuters, 2013. [Consult. 05 nov 2019]. Disponível em http://checkpoint.thomsonreuters.com.br/maf/app/resultList/document?&searchFrom=widget&infotype=br_doutrina&texto=ivana%20souto%20de%20medeiros&guid=I7a621b90642e11e38d47010000000000&useLayout=true&fcwh=false&src=rl&srguid=i0ad82d9a0000016e3c9d5b3b9d11f3ea&docguid=I7a621b90642e11e38d47010000000000&hitguid=I7a621b90642e11e38d47010000000000&spos=1&epos=1&td=&noedit=false¤tMenuTab=home&fromMultinavigate=true

MELLO, Celso Antônio Bandeira de – **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade** – 3.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014. ISBN 85-7420-047-6.

MOUSSALLEM, Tarék Moysés; FERREIRA, Stéfano Vieira Machado - Notas para uma Definição do Conceito Científico-Jurídico de "Benefícios Fiscais. [Em linha]. [sl]. Lex Editora, 2012. [Consult. 7 nov 2019]. Disponível em http://www.lexeditora.com.br/doutrina_27682122_NOTAS_PARA_UMA_DEFINICAO_DO_CONCEITO_CIENTIFICO_JURIDICO_DE_BENEFICIOS_FISCAIS.aspx

MURARO, Leonardo - Benefícios Fiscais: Natureza, Características e sua aplicação na busca do desenvolvimento sustentável. [Em linha]. **Revista Tributária e de Finanças Públicas vol. 68**. Revista dos Tribunais, 2006. [Consult. 7 nov 2019]. Disponível em <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&sr>

[guid=i0ad82d9b0000016e4575cc7406562c3b&docguid=I4bf423b0f25411dfab6f010000000000&hitguid=I4bf423b0f25411dfab6f010000000000&spos=4&epos=4&td=4000&context=13&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1](http://www.almedina.pt/docguid/I4bf423b0f25411dfab6f010000000000&hitguid=I4bf423b0f25411dfab6f010000000000&spos=4&epos=4&td=4000&context=13&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1)

NABAIS, José Casalta – **Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994. ISBN 972-32-0650-1.

_____ – **Direito Fiscal** – 8.^a ed. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6008-8.

_____ – **O dever Fundamental de Pagar Tributos**. Coimbra: Almedina, 20015. ISBN 978-972-40-1115-8.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima - **O dever fundamental de pagar o justo tributo**. [Em linha]. **Checkpoint**. [sl]. Thomson Reuters, 2004. [Consult. 05 nov 2019]. Disponível em http://checkpoint.thomsonreuters.com.br/maf/app/resultList/document?&searchFrom=widget&infotype=br_doutrina&texto=roberto%20wagner%20lima&guid=Ia81f7f802cdc11e2ac25010000000000&useLayout=true&fcwh=false&src=rl&srguid=i0ad82d9a0000016e3ca9431a9d11f6e6&docguid=Ia81f7f802cdc11e2ac25010000000000&hitguid=Ia81f7f802cdc11e2ac25010000000000&spos=10&epos=10&td=&noedit=false¤tMenuTab=home&fromMultinavigate=false

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – **Fiscalidade** – 3.^a ed. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 978-972-40-3876-6.

POLIZELLI, Victor Borges – **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: [sn], 2013. 305 p.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André – **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin. 2008. ISBN 85-7674-314-0.

SANTOS, António Carlos dos – **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2003. Depósito Legal 203326/03.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro - Incentivos fiscais e desenvolvimento: Reflexões e proposições à luz do Direito e Economia. [Em linha]. **Revista Tributária das Américas vol. 6**. Revista dos Tribunais, 2012. [Consult. 7 nov 2019]. Disponível em

<https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9b0000016e4575cc7406562c3b&docguid=I0463ad104a7011e2a060010000000000&hitguid=I0463ad104a7011e2a060010000000000&spos=17&epos=17&td=4000&context=13&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>

VICENTE, Moura Dário - A autonomia privada e os seus diferentes significados à luz do direito comparado. [Em linha]. **Revista de Direito Civil Contemporâneo v. 8**. Revista dos Tribunais, 2016. [Consult. 06 dez 2019]. Disponível em <https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a0000016ed2cf159b61e7f274&docguid=Ie2ca6e70814611e68b790100000000000&hitguid=Ie2ca6e70814611e68b790100000000000&spos=7&epos=7&td=97&context=49&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>

VIEIRA, Iacyr de Aguiar - A autonomia da vontade no código civil brasileiro e no código de defesa do consumidor. [Em linha]. **Revista dos Tribunais v. 791**. Revista dos Tribunais, 2001. [Consult. 06 dez 2019]. Disponível em <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a0000016ed2d29447f4c08fe5&docguid=Ie30e87d0f25011dfab6f010000000000&hitguid=Ie30e87d0f25011dfab6f010000000000&spos=86&epos=86&td=97&context=76&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>

World Justice Project Rule of Law Index - **Índice do Estado de Direito**. [Em linha]. [sl]. [sn]. 2019. [Consult. 04 fev 2020]. Disponível em <https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/documents/ROLI-2019-Reduced.pdf>

XAVIER, Alberto – **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

Jurisprudência

ALVES, Ondina Carmo Relat. – Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, com o n.º 28738/09.0T2SNT.L1-2. C₁, de 10 de março de 2011. [Em linha]. [Consult. 09 fev. 2021]. Disponível em <https://jurisprudencia.csm.org.pt/ecli/ECLI:PT:TRL:2011:28738.09.0T2SNT.L1.2.85/>

BRIGHTON, Pedro Relat. – Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, com o n.º 103/09.6TYLSB-E.L1-1. C₁, de 16 de novembro de 2010. [Em linha]. [Consult. 09 fev. 2021]. Disponível em <https://jurisprudencia.csm.org.pt/ecli/ECLI:PT:TRL:2010:103.09.6TYLSB.E.L1.1.11/>

CONDESSO, Joaquim Relat. – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, com o n.º 2015:07349.11.50. C₁, de 19 de novembro de 2015. [Em linha]. [Consult. 09 fev. 2021]. Disponível em [https://jurisprudencia.csm.org.pt/?queries\[freesearch\]=%22contratos%20fiscais%22&page=2&offset=5](https://jurisprudencia.csm.org.pt/?queries[freesearch]=%22contratos%20fiscais%22&page=2&offset=5)

JÁCOME, Caimoto Relat. – Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, com o n.º JTRP00041493. C₁, de 30 de junho de 2008. [Em linha]. [Consult. 09 fev. 2021]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/349e1419d7e8c3bb8025747f00384874?OpenDocument>

MARTINS, Lucas Relat. – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, com o n.º 2005:00306.04.69. C₁, de 08 de novembro de 2005. [Em linha]. [Consult. 09 fev. 2021].

2021]. Disponível em
[https://jurisprudencia.csm.org.pt/?queries\[freesearch\]=%22contratos%20fiscais%22&page=4&offset=15](https://jurisprudencia.csm.org.pt/?queries[freesearch]=%22contratos%20fiscais%22&page=4&offset=15)

RIBEIRO, Lino Rodrigues Relat. – Acórdão do Tribunal Constitucional, com o n.º 309/2018. C₁, de 7 de junho de 2018. [Em linha]. [Consult. 09 fev. 2021]. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20180309.html>

RODRIGUES, Alvaro Relat. – Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, com o n.º 464/07.1 TBSJM-L.S1. C₁, de 04 de junho de 2009. [Em linha]. [Consult. 09 fev. 2021]. Disponível em
<https://jurisprudencia.csm.org.pt/ecli/ECLI:PT:STJ:2009:464.07.1.TBSJM.L.S1.21/>

SILVA, Isabel Marques da Relat. – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, com o n.º 0385/16. C₁, de 11 de setembro de 2016. [Em linha]. [Consult. 09 fev. 2021]. Disponível em
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8e32f05bc20f63198025806b003d2b9a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

SOUSA, Catarina Almeida e Relat. – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, com o n.º 09290/16. C₁, de 16 de novembro de 2017. [Em linha]. [Consult. 09 fev. 2021]. Disponível em
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/9cd748375b51ebdb802581df00384c61?OpenDocument>