



PARTE D

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Acórdão n.º 695/2015

Processo n.º 396/15

Acordam na 2.ª Secção do Tribunal Constitucional

I. Relatório

1 — MONLIZ PRODUTOS ALIMENTARES DO MONDEGO E LIZ, S. A., formulou pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e dos artigos 96.º e segs. do CPPT, impugnando a legalidade do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) referente ao ano de 2010 e peticionando, inter alia, a condenação da AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA a recalcular o lucro tributável acolhendo o benefício fiscal, não aceite, relativo à trabalhadora Coralie Regout.

Fundamentou o pedido, nessa parte, na não consideração da dedução de 1.662,50€ no tocante à referida trabalhadora, esposa de um administrador da sociedade demandante, por contrariar o disposto no artigo 19.º, n.º 4, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (adiante também designado por EBF).

A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA respondeu, defendendo nesse ponto que, pese embora a norma contida no preceito faça referência à pertença da trabalhadora ao agregado familiar da entidade patronal respetiva, não possuindo as sociedades agregado familiar, “no sentido biológico do termo”, deveria o conceito ser objeto de interpretação extensiva, abrangendo igualmente os agregados familiares dos titulares dos órgãos de sociedade. De outro modo, sustentou, haveria lugar a benefício ilegítimo das entidades patronais constituídas sob qualquer tipo societário e discriminação em desfavor das entidades patronais empresárias individuais, lesando os princípios da legalidade e da igualdade.

2 — Por sentença arbitral proferida pelo Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária (CAAD) em 17 de dezembro de 2014, foi julgado integralmente procedente o pedido arbitral formulado e parcialmente anulado o ato de liquidação adicional de IRC, determinando-se o recálculo do lucro tributável de modo a refletir o benefício fiscal previsto no artigo 19.º do EBF, com referência à contratação da trabalhadora identificada, com os seguintes fundamentos:

«A requerente coloca também em causa a desconsideração da dedução, relativamente ao benefício constante do artigo 19.º do EBF (criação de emprego), no montante de 1.662,50€, respeitante a Coralie Manuelle B. Ragout, esposa de um administrador da Requerente.

A este propósito escreveu-se na decisão do processo 74-2014T do CAAD, entre as mesmas partes e sobre a mesma questão:

“De acordo com o n.º 4 do artigo 19.º do EBF para efeitos de criação líquida de postos de trabalho não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respetiva entidade patronal”.

A requerida considerou não dedutíveis os encargos suportados com a funcionária D. ..., esposa de um administrador da Requerida. Ora, a entidade patronal desta funcionária é, efetivamente, a Requerente (a qual, por ser pessoa coletiva não possui agregado familiar) e não o seu Conselho de Administração.

Refira-se, a este respeito, que a argumentação da AT explanada nos pontos 45 a 96 da sua Resposta poderá eventualmente relevar numa perspetiva de jure constituindo, mas não pode ser aceite de jure constituto.

A AT viola frontalmente as boas regras de hermenêutica jurídica quando considera resultar do texto da lei a interpretação que defende, ou seja, de que na expressão “entidade patronal” do texto do artigo 19.º, n.º 4, do EBF, se incluem os órgãos daquela, designadamente os membros do Conselho de Administração (porque não também os membros do Conselho Fiscal? E da Mesa da Assembleia Geral?).

Assim, considera este Tribunal igualmente improcedente a não consideração da dedução a título de criação líquida de emprego alegada pela Requerida, entendendo que, também quanto a este ponto, a correção à matéria coletável efetuada não tem fundamento legal, pelo que enferma do vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito.”

Subscrevendo-se integralmente as considerações transcritas, entende-se que deverá, também nesta parte, proceder o pedido arbitral.»

3 — É desta sentença que vem interposto o presente recurso de constitucionalidade, interposto pela AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, ao abrigo do artigo 70.º, n.º 1, alínea b), da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (LTC).

Num primeiro momento, o requerimento de interposição de recurso foi indeferido pelo tribunal recorrido, decisão ulteriormente revogada, em sede de reclamação apresentada pela recorrente, pelo Acórdão n.º 184/2015 (acessível, como os adiante referidos, no sítio www.tribunalconstitucional.pt), tomando como objeto de recurso “a norma do n.º 4 do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, interpretado no sentido de apenas abranger os trabalhadores que integrem o agregado familiar da entidade patronal que seja pessoa física e já não os membros dos agregados familiares dos titulares do órgão de administração da entidade patronal que tenha a natureza de pessoa coletiva”.

4 — Redistribuídos os autos e notificadas as partes para alegações, apenas a recorrente veio aos autos, extraindo do articulado que apresentou as seguintes conclusões:

«A. A parte da decisão arbitral sob recurso assenta numa interpretação do n.º 4 do artigo 19.º do EBF manifestamente contrária à CRP, sendo que a inconstitucionalidade da norma, com tal interpretação, foi expressamente suscitada no processo.

B. Embora a questão de inconstitucionalidade não tenha sido objeto de apreciação expressa pelo Tribunal Arbitral, os termos utilizados na decisão — «a entidade patronal desta funcionária é, efetivamente, a Requerente (a qual, por ser pessoa coletiva não possui agregado familiar) e não o seu Conselho de Administração» — revelam que foi implicitamente rejeitada.

C. Todas as normas devem ser interpretadas e aplicadas em conformidade com a Constituição, sendo incumbência de cada juiz decidir de acordo com a lei e, *maxime*, com a Lei Fundamental.

D. Conforme refere J. J. Gomes Canotilho «[u]ma norma em desconformidade material, formal ou procedimental com a constituição é nula, devendo o juiz, antes de decidir qualquer caso concreto de acordo com esta norma, examinar («direito de exame», «direito de fiscalização») se ela viola as normas e princípios da constituição.»

E. A norma do n.º 4 do artigo 19.º do EBF estabelece um requisito negativo para a atribuição do benefício fiscal previsto no n.º 1, evitando utilizações abusivas, sem fundamento no objetivo extrafiscal subjacente à atribuição do benefício e que, portanto, a legitima.

F. Se a norma é interpretada como aplicando-se somente às entidades empregadoras que sejam empresários em nome individual — pois somente estes têm agregado familiar, no sentido biológico — tal resulta numa discriminação entre empresários em nome individual e empresas constituídas sob um qualquer tipo societário arbitrária, uma vez que é completamente destituída de fundamento em termos de teleologia da norma.

G. Tal interpretação normativa esvazia a norma contida no n.º 4 do artigo 19.º do EBF do seu verdadeiro alcance e sentido útil, retirando-lhe aplicabilidade à generalidades das situações que o legislador pretendeu afastar do benefício fiscal em apreço.

H. E revela-se totalmente contrária à Constituição da República Portuguesa, desde logo por discriminatório e arbitrário, ao tratar de forma desigual entidades patronais em situação perfeitamente idêntica, discriminando o tratamento jurídico-tributário dos sujeitos passivos em função da constituição da empresa como sociedade ou não, o que não constitui fundamento axiológico válido no caso da ratio subjacente à consagração do benefício em questão.

I. A interpretação da norma, integrante do nosso ordenamento jurídico tributário, está sujeita à disciplina geral do artigo 9.º do Código Civil, por um lado, e do artigo 11.º da LGT, por outro.

J. Assim, se a própria lei geral postula que não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, a letra não pode ser considerada um limite absoluto.

K. Antes, a par da letra, outros fatores existem e devem ser ponderados e até preponderantes, nomeadamente, a teleologia da norma.

L. Havendo que atender primacialmente à intenção da própria lei, pois esta *mens legis* há de ser sempre entendida com um sentido perpassado pelos princípios jurídicos enformadores do sistema jurídico, entendido no seu todo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, mormente, a supremacia da Constituição.

M. No ensinamento de Francesco Ferrara, a interpretação deve declarar o sentido que está imanente e vivo na lei, no sentido da vontade objetivada, independente do pensar dos seus autores, isto

é, o escopo que a lei visa alcançar, pelo que o jurista deve buscar o sentido que melhor responda à finalidade da lei.

N. Além de que o intérprete deverá reproduzir as valorações e escolhas da lei na sua aplicação a uma realidade em constante evolução, rejeitando a inflexibilidade e a injustiça a que interpretações demasiados literais poderiam conduzir.

O. Em face da composição atual do tecido empresarial português, sendo certamente muito poucas as entidades empregadoras exercidas em nome individual, sem adoção de um qualquer tipo societário, reduzir a abrangência da norma desta forma equivale a retirar-lhe praticamente todo o efeito útil.

P. O que viola a presunção do legislador razoável, sendo legítimo ao intérprete chegar à conclusão de que a teleologia da norma se verifica noutras situações à primeira vista não abrangidas na letra.

Q. Não devendo esquecer-se que, de acordo com o artigo 11.º da LGT, persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

R. O artigo 19.º do EBF consagra um benefício fiscal, abrangido pelo princípio da legalidade fiscal, vertido no artigo 103.º, n.º 2 da Constituição.

S. Tem considerado esse Tribunal Constitucional que do princípio da legalidade fiscal, conjugadas as suas dimensões formal e material, resulta a exigência de conformação, por parte da lei, dos elementos modeladores do tipo tributário, abrangendo os benefícios fiscais e que a previsão dos factos tributários seja feita de forma pormenorizada e densificada, mas que o imperativo de determinabilidade é moderado por exigências de praticabilidade, ditadas pela necessidade de compreender as manifestações de capacidade contributiva evidenciadas pelos contribuintes.

T. A doutrina salienta que, em matéria de benefícios fiscais, a natureza garantística do princípio da legalidade não se destina unicamente ao destinatário direto da norma tributária, antes abrange, também, o interesse de todos os outros, por quem será distribuído o esforço fiscal de que o beneficiado foi desonerado.

U. A proibição da analogia é feita na lei em relação às normas que concedam benefícios fiscais, pois esta concessão injustificada configuraria a atribuição de privilégios fiscais, vedados pelo princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado em termos gerais.

V. A jurisprudência constitucional vem reiterando que os benefícios fiscais — traduzindo-se exceção à regra geral de incidência do correspondente imposto — são elementos de “desigualdade” no sistema tributário, pelo que deverão ser justificados por um motivo e um interesse público relevantes, e encontrar nesse interesse o seu fundamento.

W. Conforme expendido por Saldanha Sanches, «A desigualdade de tratamento entre factos semelhantes com alguns excluídos de tributação exige uma justificação, sob pena de regresso aos privilégios fiscais».

X. O benefício fiscal em causa foi introduzido e é justificado com o incentivo ao acesso dos jovens ao mercado de trabalho em condições de estabilidade.

Y. É esse objetivo extrafiscal que fundamenta e legitima a perda de receita inerente à atribuição do benefício.

Z. Consignou-se na lei um requisito negativo para a concessão do benefício, não sendo considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respetiva entidade patronal, por evidentes preocupações de justiça e igualdade.

AA. É fraudatório do objetivo justificativo da concessão do benefício interpretar a norma delimitadora como aplicando-se apenas a empresas exercidas em nome individual.

BB. Ensinou Manuel de Andrade, aplicável *mutatis mutandis*, que devem qualificar-se como negócios em fraude em lei aqueles que procuram contornar ou circunvir uma proibição legal, mas chegam ao mesmo resultado por caminhos diversos dos que a lei previu e proibiu, por essa forma burlando a lei, os que vão contra a lei de modo disfarçado e oblíquo, não indo contra a letra da lei, só ofendem o seu espírito.

CC. Sendo certo que somente os empresários em nome individual têm agregado familiar, no sentido biológico do termo, e que todas as empresas constituídas como sociedades, pessoas jurídicas *stricto sensu*, não terão agregado familiar, neste sentido.

DD. O incentivo tem como destinatários, em abstrato, quaisquer entidades patronais, pois qualquer tipo de empresa — seja exercida por empresário em nome individual ou por empresas constituídas sob um qualquer tipo societário — pode criar emprego e gerar lucro tributável, tendo interesse em efetuar deduções ao seu lucro tributável.

EE. Note-se que — o que releva como elemento sistemático na interpretação da norma — que o n.º 1 do artigo 19.º do EBF prevê expressamente a consideração em 150 % dos encargos com estes trabalhadores «[p]ara a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada».

FF. Resta questionar qual o significado da previsão dos sujeitos passivos de IRC no âmbito desta norma, face ao previsto no artigo 2.º do CIRC, o qual é encabeçado pelas sociedades comerciais, lá não

cabendo os empresários em nome individual, os quais são tributados em sede de IRS.

GG. A querela entre literalismo e aplicação teleológico-funcional, relevante para a resolução da presente questão de constitucionalidade, tendo sido recorrentemente decidida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia em favor da interpretação em função da ratio das disposições normativas.

HH. Efetivamente, o critério normativo aqui em crise arrega-se totalmente na letra da lei, quando se refere «a entidade patronal desta funcionária é, efetivamente, a Requerente (a qual, por ser pessoa coletiva não possui agregado familiar) e não o seu Conselho de Administração».

II. No entanto, não sendo pessoas humanas, ergo não tendo vontade psicológica, as sociedades atuam juridicamente, através das pessoas humanas titulares dos seus órgãos.

JJ. Através das decisões dos seus órgãos, as sociedades celebram negócios jurídicos, como contratos de trabalho, gerando-se as consequências jurídicas da atuação dos órgãos sociais na esfera jurídica da sociedade, fruto da atuação — juridicamente tida como vinculante da sociedade — das pessoas singulares titulares dos seus órgãos, mormente os de gestão.

KK. Nomeadamente, quem contrata trabalhadores é a sociedade, mas quem escolhe qual específico trabalhador a contratar é o órgão de gestão.

LL. O conselho de administração é o órgão incumbido da gestão da sociedade, e a lei obriga a que os administradores sejam pessoas singulares com capacidade jurídica plena.

MM. Neste caso concreto, a funcionária que foi contratada é esposa de um dos membros do Conselho de Administração.

NN. Caso vingasse a interpretação defendida, seria perfeitamente frustrado o objetivo de estabelecer um requisito negativo para a concessão do benefício.

OO. Saindo ilegitimamente beneficiadas as entidades patronais constituídas sob qualquer tipo societário, carecendo de qualquer fundamento a discriminação em desfavor das entidades patronais empresárias individuais.

PP. Ao considerar-se não abrangidas pelo requisito negativo as entidades empregadoras constituídas sob um qualquer tipo societário, considera o intérprete um critério normativo que resulta numa violação ao imperativo constitucional da igualdade fiscal, pois carece de qualquer fundamento a discriminação em favor das entidades patronais constituídas sob um qualquer tipo societário.

QQ. O pensamento legislativo, ainda que imperfeitamente exposto, foi obviar a práticas abusivas de contratação de familiares à custa de receita fiscal perdida, logo, paga por todos os contribuintes, e isto, naturalmente, seja qual for a forma jurídica adotada pela entidade patronal.

RR. Esta interpretação é a única conforme com a Constituição, nomeadamente com os princípios da legalidade fiscal, da igualdade e da proibição do arbitrio, sendo vedada a concessão de um tratamento desigual a situações similares, sem a presença de um fundamento material aceitável axiologicamente para a discriminação, seja esta positiva ou negativa.

SS. A norma em causa, na interpretação subscrita na decisão recorrida, resulta numa discriminação injustificada, arbitrária e ilegítima, em favor das entidades empregadoras societárias e em desfavor dos empresários em nome individual.

TT. Além de que resulta na atribuição do benefício fiscal em situações em que o interesse público extrafiscal relevante justificativo da concessão não se verifica, o que configura um verdadeiro privilégio fiscal.

U. Pelo que deverá ser considerada inconstitucional, quando interpretada no sentido de o requisito negativo não abranger os postos de trabalho criados por entidades empregadoras constituídas sob forma societária em favor de trabalhadores integrantes do agregado familiar de algum membro dos órgãos sociais, com responsabilidades de gestão.»

Cumprе apreciar e decidir.

II. Fundamentação

A) Delimitação do objeto do recurso

5 — O recurso em apreço decorre de impulso deduzido pela AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, pretendendo ver sindicada a constitucionalidade de uma norma, extraída do n.º 4 do artigo 19.º, do EBF, com o sentido — declarado no Acórdão n.º 184/2015, o qual forma caso julgado quanto à admissibilidade do recurso, nos termos do n.º 4 do artigo 77.º da LTC —, de apenas abranger os trabalhadores que integrem o agregado familiar da entidade patronal que seja pessoa física, e já não os membros dos agregados familiares dos titulares do órgão de administração da entidade patronal que tenha a natureza de pessoa coletiva.

Decorre desta formulação que os âmbitos subjetivos postos em confronto são constituídos pelas pessoas físicas e pelas pessoas coletivas,

não se fazendo, quanto a estas, qualquer distinção, *maxime*, entre as sociedades e os demais sujeitos passivos de IRC, nos termos do artigo 2.º do respetivo Código.

Em alegações, a recorrente circunscreve a argumentação às entidades empregadoras integradas por sociedades — como é o caso da recorrida, sociedade anónima —, culminando no pedido de que seja declarada a inconstitucionalidade de norma com o sentido de “*não abranger os postos de trabalho criados por entidades empregadoras constituídas sob forma societária em favor de trabalhadores integrantes do agregado familiar de algum membro dos órgãos sociais, com responsabilidade de gestão*”, indicando, como parâmetros de constitucionalidade infringidos, os princípios da legalidade e da igualdade, com referência ao disposto nos artigos 103.º, n.º 2, e 13.º da Constituição.

Estando vedado ao recorrente ampliar em alegação o objeto do recurso, mas não a sua restrição, e tratando-se a reconfiguração trazida com as alegações de um *minus* relativamente ao sentido normativo questionado no requerimento de interposição de recurso, importa delimitar a cognição do Tribunal em conformidade.

Cabe assim, apreciar a conformidade constitucional de norma, contida no n.º 4 do artigo 19.º, do EBF, no sentido de *apenas abranger os trabalhadores que integrem o agregado da entidade patronal que seja pessoa física e já não os postos de trabalho criados por entidades empregadoras constituídas sob forma societária em favor de trabalhadores integrantes do agregado familiar de algum membro dos órgãos sociais, com responsabilidade de gestão*.

B) Mérito do Recurso

6 — O artigo 19.º do EBF dispõe o seguinte:

«Artigo 19.º

Criação de emprego

1 — Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150 % do respetivo montante, contabilizado como custo do exercício.

2 — Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se:

a) ‘Jovens’ os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com exceção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;

b) ‘Desempregados de longa duração’ os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;

c) «Encargos» os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador, a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;

d) «Criação líquida de postos de trabalho» a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

3 — O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.

4 — Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respetiva entidade patronal.

5 — A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.

6 — O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC.»

Estamos perante preceito que contempla um benefício fiscal — medida de caráter excecional instituída para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impede, na expressão paradigmática do n.º 1 do artigo 2.º, do EBF — revestindo a modalidade de majoração de dedução à matéria

coletável, através do qual é introduzido um desagravamento fiscal de uma categoria de sujeitos tributários em função da tutela de interesse público não atinente aos interesses fiscais — ao menos em termos imediatos —, no caso, o da promoção da criação líquida e por tempo indeterminado de emprego jovem ou destinado a desempregados de longa duração.

7 — Importa desde já assinalar que o preceito não é de edição recente, tendo no seu início âmbito subjetivo circunscrito aos sujeitos passivos de IRC, ou seja, aplicando-se apenas a empregadores com a natureza de pessoa coletiva e para efeitos do respetivo imposto sobre o rendimento.

Com efeito, a instituição de benefício fiscal radicado na promoção da criação de emprego remonta à Lei n.º 72/98, de 3 de novembro, que aditou o artigo 48.º-A ao EBF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, o qual estatuiu no seu n.º 1 que, para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos seriam levados a custo em valor correspondente a 150 %. Por seu turno, os n.ºs 2 e 3 do preceito fixaram o valor máximo dos encargos mensais a deduzir — 14 vezes o ordenado mínimo nacional, por posto de trabalho — e a duração da majoração — o período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.

O preceito, renumerado como artigo 17.º, sofreu alteração de reduzido alcance com a Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro (OE de 2003) — passou a prever que o limite de valor a deduzir correspondia ao salário mínimo nacional mais elevado — a que se seguiu modificação significativa, aportada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (OE de 2007).

Surgiu então redação muito próxima da atual, relevando aqui a ampliação do âmbito subjetivo e objetivo, estendendo às entidades patronais sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) com contabilidade organizada a dedução majorada dos encargos com a criação líquida de postos de trabalho para jovens ou desempregados de longa duração (as alterações subsequentes do preceito, operadas pelas Leis n.º 108/2008, de 26 de junho, n.º 10/2009, de 20 de março, e n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, para além de nova renumeração, apenas introduziram alterações nas als. a) e b) do n.º 2 e no n.º 6).

A justificação enunciada pelo legislador para tal medida, e respetiva modulação, encontra-se exarada no Relatório do Orçamento do Estado de 2007, onde se diz, sob o título “Benefícios Sociais”:

«Reformulam-se os benefícios fiscais dedicados à criação de emprego, alargando o seu âmbito ao desemprego de longa duração, adotando, quer no caso dos jovens, quer no caso dos desempregados de longa duração, os conceitos utilizados para efeitos de acesso ao benefício na área da segurança social, e, no plano das entidades empregadoras, possibilitando o acesso ao benefício aos empresários em nome individual com contabilidade organizada, mas neste caso excluindo do direito aos benefícios os membros do respetivo agregado familiar que lhe prestem serviço.» (cf. p. 56).

Posto isto, passemos a apreciar os parâmetros de constitucionalidade invocados pela recorrente, a começar pela violação do princípio da legalidade.

B1) Princípio da legalidade fiscal

8 — A este propósito, verifica-se que as alegações retomam, em formulação aproximada, a linha argumentativa já esgrimida perante o tribunal *a quo*, procurando convencer da interpretação do n.º 4 do artigo 19.º, do EBF, que a recorrente tem como ajustada, a partir do entendimento próprio dos vários elementos de interpretação, mormente dos elementos sistemático e racional, concluindo pela necessidade de efetuar uma interpretação extensiva do preceito, diversa da acolhida e aplicada na decisão recorrida. Daí o apelo ao regime do artigo 9.º do Código Civil e à lei geral tributária (cf. conclusão I.), a imputação de fraude à lei, dirigida à interpretação normativa acolhida (cf. conclusões Z., AA. e NN.) e às “*boas regras da hermenêutica jurídica*” (cf. ponto 108 do corpo das alegações, em claro contraponto à utilização da mesma expressão pelo tribunal recorrido), no que constitui na realidade questionamento da correção do ato de julgamento perante o ordenamento *infraconstitucional*.

Porém, não compete ao Tribunal Constitucional tomar posição sobre a correção ou incorreção da interpretação efetivamente aplicada na decisão recorrida, mormente determinar se a interpretação acolhida pelo tribunal recorrido é a que *melhor* se ajusta aos vários elementos de interpretação ou, ao invés, se os cânones hermenêuticos adequados conduzem, antes, a que prevaleça a interpretação extensiva defendida pelo recorrente.

Ao Tribunal Constitucional compete apenas decidir sobre a conformidade ou não conformidade com a Constituição da norma efetivamente aplicada pelo tribunal *a quo*, a qual corresponde, sem divergência por parte da recorrente (cf. conclusão HH.), a interpretação declarativa do preceituado no n.º 4 do artigo 19.º, do EBF.

Diferente seria se a Recorrente suportasse a violação do princípio da legalidade fiscal na adoção de instrumento hermenêutico vedado pela

Constituição, explicitando os passos que conduziavam a essa conclusão, o que não acontece.

Afasta-se, assim, a violação do princípio da legalidade fiscal, acolhido no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição.

B2) Princípio da igualdade

9 — Resulta expresso nas alegações (cf. ponto 109 e conclusão H.), que a Recorrente convoca o princípio da igualdade na sua dimensão de proibição do arbítrio, apontando à norma aplicada efeito discriminatório, consubstanciando vantagem injustificada para os sujeitos passivos constituídos sob forma societária, como acontece no caso em apreço, não sujeitos ao requisito negativo estabelecido no n.º 4 do artigo 19.º do EBF.

Na expressão de SALDANHA SANCHES, as normas de isenção, enquanto exceção à regra geral da incidência do correspondente imposto, vivem “*numa permanente relação de tensão com o princípio da distribuição dos encargos tributários segundo o princípio da capacidade contributiva*”, o que as vincula a “*uma especial legitimação*”: “*a obtenção de um certo objetivo económico de especial importância*”; daí que a função económico-social dos benefícios fiscais obrigue a um “*cálculo permanente da receita perdida (da despesa fiscal)*”, na medida em que “*um benefício fiscal é sempre o benefício fiscal para alguns contribuintes, levando à perda de receitas (redução da base fiscal) que leva à maior oneração de outros contribuintes. A criação de um benefício é sempre uma decisão sobre a distribuição dos encargos de financiamento do Estado*” (*Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Ed., 3.ª Ed., 2007, pp. 457 e 458). O que significa, como conclui NUNO SÁ GOMES, que “*um benefício fiscal, maxime uma isenção, nunca é um favor ou uma liberalidade fiscal, logo ao nível normativo, sob pena de inconstitucionalidade, pois tem que ter por fundamento um interesse público constitucionalmente relevante, superior ao correspondente interesse tutelado pela tributação*” (*Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Lisboa, 1991, pp. 62-63).

Dito isto, tal como repetidamente afirmado pelo Tribunal, as escolhas de regime tomadas pelo legislador neste domínio apenas podem ser censuradas, com fundamento em infração do princípio da igualdade, encarado como princípio negativo de controlo, quando se demonstre que as diferenças de tratamento entre sujeitos não encontram justificação em fundamentos razoáveis, tendo em conta os fins constitucionais que, com a medida da diferença, são prosseguidos (cf., entre muitos, os Acórdãos n.ºs 1057/96, 418/2000, 451/2002, 188/2003, 370/2007, 442/2007, 47/2010, 85/2010, 42/2014, 137/2014 e 855/2014).

Ao legislador ordinário cabe o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação, a qual, na espécie, assume necessariamente amplitude considerável: “*a matéria das isenções fiscais é uma daquelas em cuja modelação entram em jogo múltiplos e divergentes fatores e em que, desde logo, a decisão passa por uma necessária ponderação entre as diversas considerações (de política económica, de justiça social) suscetíveis de legitimarem ou fundarem o “benefícios” e o “custo” fiscal ou orçamental deste; inevitavelmente, pois, não pode deixar de estar aí aberto um largo espaço de escolha ou opção política, que cabe ao legislador preencher*” (Acórdão n.º 188/2003).

10 — A questão em apreço versa uma vertente da intervenção legislativa ocorrida em 2006, consubstanciada no n.º 4 do artigo 19.º do EBF, não estando em discussão a existência na criação líquida de emprego jovem, ou na eliminação de situação de desemprego de longa duração, de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, que uma isenção, em sentido amplo, sempre comporta, ou a ampliação dos destinatários do benefício fiscal, de forma a compreender os empresários em nome individual com contabilidade organizada.

Também não se discute nos presentes autos a existência de uma justificação material bastante para o estabelecimento no n.º 4 do artigo 19.º do EBF, de um requisito negativo, obstando a que os empregadores com a condição de empregadores em nome individual venham a beneficiar de majoração da dedução do custo salarial, sempre que o posto de trabalho criado seja ocupado por membro do respetivo agregado familiar, dando tradução ao propósito do legislador de acompanhar o alargamento do âmbito subjetivo com a instituição de mecanismo *antiabuso*.

Na verdade, o vício que a recorrente aponta à norma contida no n.º 4 do artigo 19.º do EBF reside na latitude insuficiente de tal mecanismo *antiabuso*, que desse modo diferenciaria positivamente, sem justificação perante as finalidades extrafiscais prosseguidas, as relações jurídicas de emprego por tempo indeterminado estabelecidas entre sujeitos passivos empregadores constituídos sob forma societária e trabalhadores pertencentes ao agregado familiar de qualquer dos titulares dos respetivos órgãos sociais, com poderes de gestão. Estará, sustenta, consagrado um verdadeiro privilégio fiscal, a favor de uma espécie de empregadores: as sociedades.

11 — Antes de mais, importa recordar que a diferenciação de regimes entre empregadores societários e empregadores singulares, a favor dos primeiros, existe desde a instituição do benefício fiscal, na medida em que até à edição da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, os empresários

em nome individual não estavam abrangidos pela previsão do mesmo, sendo-lhes inteiramente vedado o desagravamento fiscal associado à celebração de contratos de trabalho por tempo indeterminado com jovens ou desempregados de longa duração.

Assim sendo, a conclusão pela ausência de adequado suporte material para a medida legislativa introduzida em 2006 carece de ser encontrada à luz das finalidades que então se visou alcançar. E, face ao que consta do Relatório do Orçamento de Estado, a norma do n.º 4 do artigo 19.º do EBF, obedeceu ao propósito de introduzir mecanismo votado a prevenir abusos no direito à dedução majorada por parte dos sujeitos passivos pessoas singulares, o que não pode deixar ser entendido como pressupondo a existência nesses sujeitos de uma especial vulnerabilidade de práticas de contratação de pessoas que se encontrem numa relação de economia comum com o empregador, membros do respetivo agregado familiar, sem representarem verdadeira criação de um posto de trabalho, antes uma forma de imputação de custos, frustrando desse modo o objetivo económico-social prosseguido pelo benefício fiscal.

Sendo esta a razão de ser da solução legalmente adotada, não se pode afirmar que a norma sindicada comporte discriminação positiva carecida de justificação material, que a aproxime da liberalidade fiscal, não fundada em interesse público relevante.

Tomando o universo das entidades empregadoras suscetíveis de criação líquida de emprego e, como tal, merecedoras de desagravamento fiscal, mostra-se racionalmente fundado considerar que a estrutura societária oferece, em si mesma, pela dissociação entre o património do ente coletivo empregador e o dos seus órgãos de gestão, bem como pelas instâncias internas de controlo, risco de abuso mais reduzido do que aquele que atinge os empresários em nome individual. Nestes, a proximidade afetiva, comunhão de interesses e informalidade que normalmente caracterizam as relações no seio de um agregado familiar, assim como o cunho singular da decisão de emprego, permite identificar uma maior facilidade na adoção de práticas abusivas e, do mesmo jeito, atribuir maior dificuldade à respetiva deteção, o que permite afirmar uma conexão racional suficiente entre o critério de diferenciação mobilizado e os objetivos visados pela medida.

Podem, é certo, conceber-se outras modulações normativas, a partir de uma avaliação mais ou menos exigente ou *apertada* dos riscos de abuso, que também atingem as sociedades, em particular aquelas que, com significativa importância no tecido económico nacional, assentam numa estrutura familiar, mas sempre haverá que reconhecer que a definição do grau de risco que ainda se compagina com a regular ação inspetiva cometida à administração tributária e aquele que, diversamente, apenas é praticável contrariar através da edição de norma que exclua genericamente o benefício fiscal, como a aqui em análise, corresponde a opção livre do legislador.

Pelo exposto, não se encontra fundamento para censurar a norma *sub judicio*, face ao princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição.

12 — Afastada a violação dos parâmetros constitucionais invocados pela recorrente, e não se perfilando outros que cumpra apreciar, importa assentar na improcedência do recurso.

III. Decisão

13 — Nos termos e pelos fundamentos exposto, decide-se:

a) não julgar inconstitucional a norma, contida no n.º 4 do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, no sentido de apenas abranger os trabalhadores que integrem o agregado da entidade patronal que seja pessoa física e já não os postos de trabalho criados por entidades empregadoras constituídas sob forma societária em favor de trabalhadores integrantes do agregado familiar de algum membro dos órgãos sociais, com responsabilidade de gestão;

b) julgar improcedente o recurso;

c) condenar a recorrente nas custas, que se fixam, de acordo com a complexidade do recurso e a graduação seguida em casos idênticos, em 25 (vinte e cinco) Ucs.

Notifique.

Lisboa, 16 de dezembro de 2015. — *Fernando Vaz Ventura — João Cura Mariano — Ana Guerra Martins — Pedro Machete — Joaquim de Sousa Ribeiro.*

209293069

CONSELHO SUPERIOR DA MAGISTRATURA

Despacho n.º 1715/2016

Tendo tomado conhecimento da intenção da Exma. Sra. Dra. Ana Lúcia Sobral Ferra dos Santos Pica em não renovar a sua comissão de