

Considerações sobre as despesas fiscais¹

JOSÉ CASALTA NABAIS *

Resumo: Antes de entrar no tema das despesas fiscais, o autor refere a evolução que sofreu a determinação das despesas e das receitas públicas ao longo dos séculos XIX e XX. No respeitante às despesas fiscais, depois de aludir à distinção entre despesas fiscais, auxílios de Estado fiscais e benefícios fiscais, inclui estes no direito económico fiscal. Analisa, por fim, as despesas fiscais que constam dos relatórios da despesa fiscal, critica a integração nestes relatórios de falsas despesas fiscais e pugna por uma delimitação mais rigorosa das despesas fiscais.

Sumário: I. As receitas públicas e as despesas públicas: 1. A determinação das despesas e receitas públicas no século XIX; 2. A determinação das despesas e receitas públicas nos séculos XX e XXI; 3. As despesas fiscais na determinação de despesas públicas a partir das receitas; II. As despesas fiscais: 1. Despesas fiscais, auxílios de Estado fiscais e benefícios fiscais; 2. Benefícios fiscais: 2.1. Os benefícios fiscais como direito económico fiscal; 2.2. Conceito e natureza dos benefícios fiscais; 2.3. Os benefícios fiscais em sentido estrito e os incentivos fiscais; III. As despesas fiscais constantes dos relatórios: 1. As falsas despesas fiscais: 1.1. Distinção entre verdadeiras e falsas despesas fiscais; 1.2. Alusão a falsas despesas fiscais; 2. Para uma limitação das despesas fiscais.

JURISMAT, Portimão, 2020, n.º 12, pp. 171-201.

* Professor catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

¹ Texto elaborado a partir da nossa intervenção no Colóquio *A despesa pública na encruzilhada do século XXI: que desafios?*, 14 e 15 de Novembro de 2019, Colégio da Trindade - FDUC.

I. As receitas públicas e as despesas públicas

Que as receitas e as despesas estão intimamente ligadas é não preciso grande esforço para o demonstrar. O que vale tanto para as receitas e despesas privadas como para as receitas e despesas públicas. Isto independentemente, portanto, de as receitas determinarem as despesas ou de serem estas determinar aquelas, não relevando aqui a distinção algo clássica, que, todavia, tende a esbater-se, entre as finanças privadas, em que seriam as receitas a determinar as correspondentes despesas, e as finanças públicas, em que seriam as despesas a determinar as correspondentes receitas.

Como, porém, estamos no domínio das finanças públicas, é da relação entre as receitas e as despesas públicas que vamos tratar. Todavia, antes de entrarmos neste específico domínio, importa começar justamente por atenuar a diferença da relação entre as receitas e as despesas que acabamos de referir nas finanças públicas e nas finanças privadas. Na verdade, é, desde logo, necessário ter em devida conta a diferente perspectiva da realidade em causa, consoante estejamos perante uma perspectiva macro, focada no conjunto das receitas e no conjunto das despesas, ou face a uma perspectiva micro, reportada a determinadas receitas e a determinadas despesas. É que a mencionada diferença tão marcante relativa à relação entre as receitas e as despesas nas finanças públicas e nas finanças privadas tem a ver apenas com a primeira das perspectivas, onde a mesma parece fazer todo o sentido, muito embora, deva acrescentar-se, que, como vamos ver de seguida, essa diferença não seja algo de tão evidente, radical e perene como, à primeira vista, possa parecer.

Pois, como já referimos, tradicionalmente defende-se e ensina-se que há uma diferença radical na relação entre as receitas e as despesas nas finanças públicas e nas finanças privadas, olhando estas realidades numa perspectiva macro, uma vez que, enquanto nas primeiras são as despesas que determinam as receitas, nas segundas são as receitas que determinam as despesas.²

Uma afirmação que está longe de corresponder inteiramente, seja à realidade do século XIX, seja à actual realidade do século XXI, no que concerne às finanças públicas, já que também neste domínio acabam por ser as receitas a determinar as despesas. O que implica dizer alguma coisa sobre como esta realidade se apresentava no Estado constitucional no século XIX, de um lado, e como ela se apresentou no século XX e se apresenta no presente século, de outro.

² V., desenvolvidamente, J. J. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5.^a ed., Coimbra Editora, 1995, p. 34 e ss.

1. A determinação das despesas e receitas públicas no século XIX

Pois bem, no que concerne à realidade do século XIX, ou melhor da Estado de direito liberal, importa referir que a determinação das despesas a partir das receitas públicas e não o contrário era algo relativamente visível e decorria, em larga medida, da concepção de um Estado mínimo, enquadrado pelas finanças públicas ditas neutras e suportado, no que à tributação directa diz respeito, em impostos de repartição e não, como acontece hoje, em impostos de quotidade.³

Assim e quanto ao primeiro aspecto, interessa aludir à ideia, desde sempre associada à obtenção das receitas para fazer face às despesas públicas, do chamado autoconsentimento dos impostos, nos termos em que era entendido no século XIX. Pois bem, uma tal ideia vem dos documentos medievais aprovados no quadro do “Estado estamental” da época, a maior parte das vezes pelas próprias Cortes reunidas especificamente para o efeito, destacando-se entre todos esses documentos a célebre *Magna Charta Libertatum*, de 1215.

Documentos que, dada a natureza patrimonial do Estado da época, se reportavam às taxas e impostos que não constituíam o principal suporte financeiro do Estado, servindo os mesmos sobretudo para lembrar ou reafirmar ao Rei esse carácter patrimonial e a consequente ideia de não cobrar taxas ou impostos sem o consentimento dos representantes estamentais, a não ser em situações excepcionais elencadas, por via de regra, nesses documentos, como consta, por exemplo, do artigo 12.º da *Magna Charta*, em que do João sem Terra se compromete perante os barões e cavaleiros ingleses nestes termos: «Não lançaremos taxas ou impostos sem o consentimento do Conselho Geral do Reino, a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual modo se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres».⁴

Uma situação em que é visível que o consentimento exigido se reportava directamente às despesas e apenas indirectamente às receitas públicas, ou seja, aos impostos. De facto, o que as Cortes aprovavam era a autorização ao Rei para realizar despesas, cujo montante haveria de corresponder às receitas a proporcionar pela cobrança da contribuição de repartição aprovada para o efeito.

O que, em alguma medida, vai ser retomado no *Estado constitucional*, depois do longo período de desenvolvimento do Estado moderno em resultado da gradual e

³ Para a distinção, v. J. J. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, cit., p. 363 e ss.

⁴ Pois exigências deste tipo constaram também de documentos – alguns deles antes mesmo da *Magna Charta* – aprovados nas Cortes dos reinos de Leão, Castela, Portugal, Aragão, etc.

eficaz centralização do poder real ocorrida a partir do século XV e que vai até aos alvares da instauração do constitucionalismo na segunda metade do século XVIII, em que, de uma maneira geral, o anterior papel das Cortes praticamente desapareceu da governação dos Estados, que transitou quase por completo para o Monarca.⁵

É claro que o consentimento da realização das despesas públicas, concretizado na autorização da cobrança dos impostos de repartição, estava nessa época intrinsecamente ligado às características das Cortes estamentais, em que, entre outras coisas, é de assinalar o carácter imperativo do mandato dos procuradores e o domínio das mesmas pelos procuradores das classes não contributivas – o clero e a nobreza.⁶ Daí que apenas em termos bastante limitados se possa falar de continuidade do consentimento medieval dos impostos no Estado constitucional.

Todavia, sempre se pode dizer que aquela ideia medieval de autoconsentimento dos impostos acaba, de algum modo, por se manter nos primeiros tempos do constitucionalismo. E isto não obstante o desdobramento desse autoconsentimento em dois momentos e dois institutos completamente diferentes, traduzidos na aprovação e disciplina parlamentar dos impostos segundo as exigências constitucionais contidas no estrito *princípio da legalidade fiscal*, de um lado, e na aprovação do orçamento do Estado, que contém a *previsão* das receitas e a *limitação* das despesas, de outro lado.

É que o parlamento, ao aprovar a lei de cada imposto, de um lado, e o orçamento relativo às receitas, que o mesmo é dizer relativo aos impostos, de outro, no quadro de um sistema fiscal constituído por impostos de repartição, o que, afinal de contas aprovava, era o nível da despesa pública. Uma situação que, em rigor, não se alterou totalmente com o advento de um sistema fiscal assente preferentemente em impostos de quotidade, pelo menos enquanto perdurou o entendimento liberal do Estado que o reconduzia a um Estado mínimo a implicar finanças públicas ditas neutras assentes numa despesa pública moderada e, portanto, numa carga fiscal relativamente baixa.⁷

⁵ Sobre estes aspectos, v. o livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, 1998, p. 321 e ss., que aqui seguimos no essencial.

⁶ Que, no quadro do entendimento da sociedade estamental da época, se considerava não estarem estas classes excluídas da tributação, porquanto encontravam-se adstritas à realização de prestações pessoais a favor da comunidade, expressas na oração a cargo dos clérigos (*oratores*) e na defesa suportada pelos nobres (*bellatores*). V. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 326 e p. 438.

⁷ Pelo que o princípio da legalidade fiscal, que durante o Estado liberal congregou as exigências que actualmente integram a “constituição fiscal”, tinha o alcance de controlar a despesa pública, limitando-a ao montante das receitas dos impostos, o que fornecia um efectivo suporte fiscal do Estado.

Mas no constitucionalismo os representantes dos contribuintes, isto é, da burguesia, gozavam de mandato livre, podendo assim, com base nele, adoptarem as deliberações em nome da Nação que representavam. Por isso, com a passagem do mandato imperativo ao mandato representativo, a realidade do consentimento dos impostos se tenha aletrado: efectivamente, os impostos já não são consentidos pelos contribuintes, mas, na medida em que o sufrágio censitário subordina o direito de voto ao pagamento de impostos, pelos seus representantes.

A que acresce o facto de esse consentimento passar a ser mediatizado pela lei, a forma por excelência de criação do direito a que está reservado todo o domínio de matérias que possam afectar a *liberdade* ou a *propriedade* dos cidadãos ou, como dizemos hoje, os seus direitos fundamentais. O que significa que o consentimento dos impostos assume agora um carácter permanente, devendo os mesmos, uma vez estabelecidos por lei, e enquanto esta se mantiver em vigor, ser cobrados tantas vezes quantas as concretizações do respectivo pressuposto de facto ou facto gerador. Atenta a natureza livre do mandato dos parlamentares e o carácter permanente da lei de imposto, o consentimento expresso nesta está muito longe de ter o alcance traduzido na autotributação estamental. Daí que para, de algum modo, repor aquela ideia, para além da afirmação do princípio da legalidade fiscal, se estabeleceu todo um *direito orçamental* polarizado na anualmente renovada autorização da cobrança dos impostos e na fixação orçamental das despesas públicas.

2. A determinação das despesas e receitas públicas nos séculos XX e XXI

Mas esta realidade vai ser alterada à medida que o século XX avança e as conhecidas ideias económicas de *John Maynard Keynes* se impuseram sobretudo no segundo pós-guerra. Pois o keynesianismo, enquanto quadro de compreensão da economia diametralmente oposto ao da economia clássica e da economia neoclássica, teve enormes implicações para o entendimento das finanças públicas e da política financeira do Estado, as quais levaram mesmo a que se passasse a falar em “finanças funcionais” por contraposição às “finanças neutras” do século XIX.

Ora, num tal quadro, cabe ao Estado intervir na economia de modo a conformar a procura agregada, através do aumento dos impostos, constituindo superávits nas fases expansivas e da diminuição dos impostos e aumento das despesas, com o consequente recurso ao crédito e assunção de deficits, nas fases depressivas. O que comporta um amplo recurso ao endividamento público, sobretudo nas fases depressivas, deixando assim de as despesas públicas corresponderem tendencialmente às receitas geradas pelo conjunto dos impostos, como sucedia no Estado liberal.

Uma actuação financeira do Estado da qual, deve assinalar-se, não decorriam problemas de maior, tendo em conta o funcionamento do jogo dos “estabilizadores

automáticos” que assegurava um quadro de normalidade aos ciclos económicos, uma vez que os saldos orçamentais – positivos ou negativos – estavam intrinsecamente ligados aos resultados proporcionados pela economia. Pelo que no ciclo expansivo haveria mais receitas de impostos, em virtude não só das automaticamente proporcionadas pelo crescimento da actividade económica, mas também das resultantes da maior tributação que viesse a ser estabelecida no quadro da política financeira dirigida a esse ciclo económico. Já no ciclo depressivo haveria mais despesas do que receitas, o que decorreria quer da diminuição das receitas dos impostos resultado da menor actividade económica, quer da específica realização de mais despesas estaduais, no quadro da política anticíclica que, compensando a debilidade económica do mercado, proporcionava simultaneamente estímulos económicos às empresas e prestações de natureza social aos indivíduos.

Toda uma realidade de entrosamento entre a economia privada e as finanças públicas que, importa sublinhá-lo, teve um importante pressuposto que lhe serviu de insubstituível suporte. Trata-se do crescimento económico contínuo que conhecemos nas três décadas douradas que se seguiram à II Guerra Mundial, que esteve na base da verdadeira história de sucesso que constitui o Estado de direito social do segundo pós-guerra. Pois o crescimento económico contínuo permitiu a construção, em termos políticos e jurídicos, de um Estado orientado para o reconhecimento crescente de direitos, liberdades e garantias aos indivíduos, ou melhor, às pessoas. O que tem diversas manifestações no mundo do direito, entre as quais, a título de exemplo, podemos apontar a limitada revogabilidade dos actos administrativos constitutivos de direitos, a intangibilidade dos direitos adquiridos, não só para o passado, mas também para o futuro, e a protecção do futuro com base na confiança criada e depositada no Estado amparado no jogo dos estabilizadores automáticos.

Institutos que, à luz da configuração do Estado da época, faziam todo o sentido, porquanto no futuro, desde que se mantivesse o crescimento ao ritmo que se verificava, haveria sempre dinheiro para satisfazer esses direitos ou para honrar a confiança depositada na actuação estadual do passado. Uma ideia que, mesmo em épocas de estagnação ou de recessão económica, que, por serem interregnos de não crescimento ou de decrescimento dentro do ciclo longo de crescimento, não era posta em causa, porquanto, ao menos formalmente, não faltava dinheiro para assegurar o funcionamento daqueles institutos, ainda que através de dinheiro desvalorizado pela inflação decorrente da necessária emissão monetária.

Porém, todo esse quadro desapareceu com a entrada do século XXI.⁸ Pois, embora aquela linha de desenvolvimento houvesse naturalmente de confrontar-se um dia

⁸ Que, como é sabido, começou em 1989 com a queda do Muro de Berlim e a implosão da União Soviética – v. o nosso estudo «Crise e sustentabilidade do Estado fiscal», *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, Almedina, 2015, p. 111 e s.

com um qualquer limite, o certo é que não se vislumbra que o referido quadro soçobrasse a curto prazo e nos termos em que veio a acontecer. Com efeito, tornou-se evidente não ser mais credível que nas economias desenvolvidas do Ocidente se venham a verificar níveis de crescimento económico como os ocorridos no passado. E, num tal quadro, compreende-se facilmente que o dinheiro, ou melhor a falta dele, tenha passado a ser um problema, sobretudo em países com um já longo histórico de défices orçamentais e consequentes dívidas públicas excessivas, como acontece nos periféricos países do Sul da Europa.

Pois bem, face a um crescimento económico muito fraco, nulo ou mesmo negativo, falha o funcionamento do jogo dos estabilizadores automáticos como aconteceu no terceiro quartel do século passado.⁹ O que tem como consequência, para o que ora nos interessa, que sejam as despesas públicas a constituir o ponto de partida para a determinação das receitas públicas e não o contrário.¹⁰ Uma visão das coisas que tem expressão crescente nas exigências do direito orçamental e da contabilidade pública impostas cada vez mais em modo multinível – isto é por organizações internacionais e pelo direito da União Europeia.

3. As despesas fiscais na determinação das despesas públicas a partir das receitas

Mas a determinação das despesas públicas a partir das receitas públicas tem outras expressões para além das referidas na perspectiva macro de que acabámos de cuidar, dando conta da evolução verificada do século XIX para o século XX e deste para o século XXI. Trata-se de situações, que pela própria natureza das coisas ligada às estritas regras do orçamento do Estado, não podem deixar de se apresentar como verdadeiramente excepcionais, porquanto se reportam a específicas ligações ou vinculações de certas despesas públicas a certas receitas públicas, sendo nesse caso inequívoca a determinação daquelas por estas. Temos em mente, entre outras, as situações como a da consignação de receitas e a das despesas fiscais.

No que concerne à *consignação de receitas públicas*, temos uma situação de determinação das despesas a partir das receitas públicas, porquanto aquelas apenas poderão ser realizadas se e na medida em que as correspondentes receitas o permitam

⁹ Isto ainda que não se partilhe da ideia do “decrecimento sustentável” que, remontando, em rigor, à obra de Nicholas Georgescu-Roegen, *The Entropy Law and the Economic Process*, 1971, teve, depois, em Serge Latouche um dos seus mais destacados continuadores. Muito embora, relativamente à Europa, haja economistas a alertar para o risco de se estar a caminhar a passos largos para uma situação idêntica à que vem experimentando o Japão há mais de duas décadas.

¹⁰ V. o nosso estudo «Crise e sustentabilidade do Estado fiscal», *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, cit., p. 126 e ss.

ou proporcionem. De facto, como é sabido, atentas as clássicas regras de orçamentação das receitas e despesas públicas, ou seja, do direito orçamental, nos casos em que haja consignação de receitas, as despesas públicas a que as receitas se encontram consignadas apenas podem ser realizadas se e na medida dessas mesmas receitas.

O que é um imperativo decorrente dos princípios e regras que constituem os parâmetros da preparação, elaboração, aprovação e execução do orçamento do Estado e dos demais entes territoriais que se apresentem como desdobramentos do Estado. Pois é preciso não esquecer que a regra que opera neste domínio é a bem conhecida regra da *não consignação de receitas*, com expressão em diversos parâmetros normativos, como são, em certa medida, a Constituição e, bem assim, o Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC), o Tratado Orçamental,¹¹ a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)¹² e cada lei do orçamento relativamente às receitas do correspondente exercício financeiro.

Com efeito, do disposto no n.º 3 do art. 95.º da Constituição, em que consta a exigência de que o orçamento deve ser unitário, decorrem implicações também no respeito à admissão da consignação de receitas. Pois, muito embora o princípio da unidade orçamental não seja, em rigor, posto em causa pela existência de situações de consignação de receitas, o certo é que não permite, no quadro de um entendimento substancial da ideia de unidade orçamental, que o orçamento acabe por se reduzir a um documento com múltiplos orçamentos, como seria o caso se se aceitasse a consignação generalizada de receitas. Por conseguinte, da exigência constitucional do orçamento unitário decorre também, a seu modo, o princípio da não consignação de receitas.¹³

Todavia a regra da não consignação das receitas públicas está presentemente contemplada no n.º 1 do art. 16.º da LEO, que prescreve: “[n]ão pode afectar-se o produto de quaisquer receitas à cobertura de determinadas despesas”. Por isso mesmo, a consignação de receitas é admitida apenas em situações de natureza excepcional – as constantes das alíneas do n.º 2 do art. 16.º da LEO¹⁴ e, ainda assim, em

¹¹ Cujo nome oficial é o Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governação na União Económica e Monetária.

¹² Cuja versão actual é a da Lei n.º 151/2015, de 11 de Setembro, entretanto objecto de alteração pela Lei n.º 2/2018, de 29 de Janeiro, e pela Lei n.º 37/2018, de 7 de Agosto.

¹³ V. os acórdãos do Tribunal Constitucional 425/77, 361/91 e 414/2011.

¹⁴ Em que temos: “a) As receitas das reprivatizações; b) As receitas relativas aos recursos próprios comunitários tradicionais; c) As receitas afetas ao financiamento da segurança social e dos seus diferentes sistemas e subsistemas, nos termos legais; d) As receitas que correspondam a transferências provenientes da União Europeia e de organizações internacionais; e) As receitas provenientes de subsídios, donativos e legados de particulares, que, por vontade destes, devam ser afetados à cobertura de determinadas despesas; f) As receitas que sejam, por razão especial, afetas a determinadas despesas por expressa estatuição legal ou contratual.” Situações que, em rigor, se reconduzem a duas categorias: as das alíneas a), b), c), d) e e), que parecem, de algum

termos limitados, sujeita, por conseguinte, a importantes exigências entre as quais se conta a concretizada no chamado duplo cabimento da despesa a que importa aludir. Pois bem, a regra do duplo cabimento concretiza-se em a despesa a satisfazer através de receitas consignadas, caber duplamente na verba orçamentada.

De facto, segundo o disposto no n.º 1 do art. 16.º da LEO, vigora o princípio da não consignação. No entanto, existem excepções, algumas das quais expressamente previstas no elenco do n.º 2 do mesmo preceito. A razão para que a regra seja a da não consignação resulta precisamente do facto de as situações de consignação envolverem o chamado *duplo cabimento orçamental*, ou seja, a despesa não apenas tem de caber na dotação que lhe é afectada, que constitui o *primeiro cabimento* ou cabimento simples, mas também no produto da receita cobrada e que lhe esteja consignada, que consubstancia o *segundo cabimento*.¹⁵

Naturalmente que, relativamente às despesas a realizar com receitas consignadas, acabam sendo estas que determinam, e em termos muito estritos, aquelas, porquanto tais despesas apenas poderão ser realizadas se e na estrita medida das receitas a obter e que efectivamente venham a ser obtidas.

Mas a determinação das despesas públicas na medida de específicas receitas públicas ocorre também na situação objecto destas nossas reflexões – as despesas fiscais – que se encontram concretizadas em benefícios fiscais. O que em nada surpreende porquanto as despesas públicas em causa, enquanto *despesas passivas* do Estado, ou seja, enquanto despesas que este realiza não arrecadando as correspondentes receitas, são despesas cuja exacta medida é a dos correspondentes benefícios fiscais. E explica também, ao lado de outras importantes razões que não têm a ver especificamente com as regras orçamentais, de que cuidaremos a seguir, porque é que as despesas fiscais não podem ser objecto de admissão generalizada.

II. As despesas fiscais

Entremos agora mais especificamente no tema que nos propusemos tratar, nas despesas fiscais, relativamente às quais importa referir as diversas abordagens que as mesmas têm, as quais estão intimamente ligadas ao facto de a sua disciplina jurídica ter carácter algo diferenciado e inequivocamente multinível. De facto, para além de

modo, configurar situações de consignação por natureza e as da alínea f) em que há uma visível liberdade conformadora do legislador para as prever em lei ou permitir em contrato.

¹⁵ V. J. J. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, cit., p. 67; Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins, *Consolidação Orçamental e Política Financeira*, Almedina, 2014, p. 299, 341 e 362; e Joaquim Miranda Sarmiento, *A Nova lei de Enquadramento Orçamental*, Almedina, 2016, p. 90 e ss.

o conceito de despesa fiscal, que foi elaborado pela OCDE, tender a ser o da legislação nacional, temos o conceito de auxílios de Estado por via fiscal do direito da União Europeia, que a nossa ordem jurídica tem de respeitar, e, bem assim, o conceito de benefícios fiscais que, sendo um conceito estritamente nacional, não pode deixar de estar em consonância com o de despesa fiscal, de um lado, e o de auxílios de Estado fiscais, de outro.

Prossigamos, então, procurando, num primeiro momento, definir ou delimitar os conceitos de despesas fiscais, de auxílios de Estado fiscais e de benefícios fiscais, para depois, num segundo momento, nos fixarmos nos benefícios fiscais e ver até que ponto estes integram ou não as despesas fiscais, tendo em conta os relatórios da despesa fiscal que, desde 2013, têm vindo a ser apresentados pelo Governo Português.

1. Despesas fiscais, auxílios de Estado fiscais e benefícios fiscais

Começemos, então pelos conceitos de despesas fiscais, auxílios de Estado fiscais e benefícios fiscais. Pois bem, no que respeita às despesas fiscais, de acordo com a OCDE, as despesas fiscais podem ser definidas como “disposições da lei fiscal, regulamentações ou práticas que configurem uma redução ou um diferimento do imposto devido por um grupo específico de sujeitos passivos, face ao sistema de tributação-regra”.¹⁶ Um conceito de despesa fiscal que nos remete para situações em que, em nome do cumprimento das funções públicas, imposições constitucionais ou a estrita observância de opções extrafiscais definidas pelos competentes órgãos de soberania, reduz ou difere uma parte das receitas fiscais.

Por seu lado, os auxílios de Estado fiscais da União Europeia, que se encontram directamente definidos pelo artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), como qualquer medida concedida pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, que confira uma vantagem económica aos beneficiários, susceptível de afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros, concedida de forma selectiva, que favoreça o beneficiário e que falseie ou ameace falsear a concorrência intracomunitária. Nas próprias palavras do Tratado, “salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que

¹⁶ Nos precisos termos da obra: *Tax Expenditures in OECD Countries*, OCDE, Paris, 2010.

assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções ”.¹⁷

Por fim, no que concerne aos benefícios fiscais temos, com real significado, os artigos 2.º, n.ºs 1 a 3, 4.º, n.ºs 1 e 2, e 15.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e o artigo 14.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Assim o art. 2º do EBF, que tem por epígrafe “Conceito de benefício fiscal e de despesa fiscal e respectivo controlo” dispõe:

- 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 obedeam 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.

O art. 4.º do EBF, com a epígrafe “Desagravamentos fiscais que não são benefícios fiscais”, prescreve:

- 1 - Não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária.
- 2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se, genericamente, não sujeições tributárias as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência.

Por seu lado, o art. 15.º-A do EBF¹⁸, com a epígrafe “Divulgação de benefícios fiscais”, estabelece:

- 1 - O Governo elabora anualmente um relatório quantitativo de todos os benefícios fiscais concedidos, incluindo uma análise com a identifi-

¹⁷ V. também Guilherme Waldemar de Oliveira Martins, *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, Almedina, Coimbra, 2004; e *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Almedina, 2006, p. 51 e ss.

¹⁸ Aditado pela Lei do Orçamento para o ano de 2011 (LOE/2011) que foi alterado pela Lei n.º 43/2018, de 9 de Agosto.

cação e avaliação discriminada dos custos e dos resultados efectivamente obtidos face aos objectivos inerentes à sua criação.

2 - O relatório a que se refere o número anterior é remetido à Assembleia da República durante o primeiro semestre do ano subsequente àquele a que respeita.

3 - A Autoridade Tributária e Aduaneira divulga, até ao fim do mês de Setembro de cada ano, os sujeitos passivos de IRC que utilizaram benefícios fiscais, individualizando o tipo e o montante do benefício utilizado.

4 - A criação de benefícios fiscais depende da clara definição dos seus objectivos e da prévia quantificação da despesa fiscal.

Finalmente, o art. 14.º da LGT, com a epígrafe “Benefícios fiscais e outras vantagens de natureza social”, prescreve:

1 - A atribuição de benefícios fiscais ou outras vantagens de natureza social concedidas em função dos rendimentos do beneficiário ou do seu agregado familiar depende, nos termos da lei, do conhecimento da situação tributária global do interessado.

2 - Os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei ou no instrumento de reconhecimento do benefício, nomeadamente as relativas aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património, ou às normas do sistema de segurança social, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito.

3 - A criação de benefícios fiscais depende da clara definição dos seus objectivos e da prévia quantificação da despesa fiscal.

Tendo em devida conta as definições de despesas fiscais, auxílios de Estado fiscais e benefícios fiscais, bem como todas as disposições normativas reproduzidas, facilmente se podem tirar algumas conclusões de carácter geral. Assim e em sede da OCDE, o conceito de despesas fiscais está dominado pela preocupação de *transparência*, visando que estas despesas, que não constam dos orçamentos estaduais como as despesas não fiscais, sejam objecto de um instrumento paralelo de previsão e cálculo que supra a referida ausência orçamental. Por isso, se exigem específicos relatórios, em que temos o relatório de previsão da despesa fiscal anexo à proposta de cada orçamento do Estado, como o exige a alínea g) do n.º 2 do art. 106.º da Constituição, e, bem assim, o correspondente relatório da despesa fiscal a elaborar depois do encerramento de cada exercício financeiro.

Já, em sede da União Europeia, a preocupação dominante que suporta o conceito de auxílios de Estado, tem a ver com o que continua a ser a alma mais profunda da

União Europeia, ou seja, com o estabelecimento e funcionamento do *mercado interno*. Em nome da concorrência económica, que materializa a liberdade de trocas comerciais entre os Estados membros, são em princípio proibidos, nos termos do disposto no art. 107.º do TFUE,¹⁹ os auxílios de Estado, sejam estes concedidos pela via que for, incluindo portanto a via fiscal que estamos a considerar.

Muito embora seja de referir que, como já tivemos ocasião de assinalar, a disciplina europeia dos auxílios de Estado constitui uma das mais visíveis manifestações da degradação da soberania fiscal dos Estados membros que, embora formalmente mantida nestes pelos tratados fundadores da União Europeia, é em larga medida postergada pelas imposições do direito europeu decorrentes da total transferência para o nível europeu das constituições económicas e, em larga medida, do direito económico dos Estados membros.²⁰

De salientar, no que respeita tanto ao conceito de despesas fiscais da OCDE como ao conceito de auxílios de Estado da União Europeia, que estamos perante conceitos de discutível rigor técnico, dada a amplitude com que se apresentam, abarcando, por conseguinte, situações em que podemos não estar perante quaisquer despesas fiscais nem verdadeiros auxílios de Estado, como acontece, como vamos ver, nos relatórios da despesa fiscal apresentados pelo Governo. E isto não obstante o conceito de auxílios de Estado estar delimitado por um exigente conjunto de requisitos, uma vez que têm que ser: 1) medidas concedidas pelo Estado ou proveniente de recursos estatais; 2) que confiram uma vantagem económica aos beneficiários, 3) susceptíveis de afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros, 4), concedidas de forma selectiva, 5) que favoreçam os beneficiários e 6) falseiem ou ameacem falsear a concorrência intracomunitária.

Finalmente temos os benefícios fiscais, cuja compreensão e regime jurídico não podem obviamente dispensar as determinações da OCDE relativas às despesas fiscais, de um lado, e as disposições normativas da União Europeia respeitantes aos auxílios de Estado fiscais, de outro, muito embora, o conceito de benefícios fiscais seja, ao menos formalmente, um conceito de direito nacional, como, a seu modo, o

¹⁹ Cujo n.º 1 dispõe: “1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem 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.”

²⁰ Bem como por força da total desconsideração das constituições financeiras, que foram objecto de europeizadas pelo Tratado Orçamental. - v. os nossos estudos «Reflexões sobre a constituição económica, financeira e fiscal portuguesa», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, cit., p. 157 e ss. (p. 159 e ss.); e «Estabilidade financeira e o Tratado Orçamental», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. V, Almedina, 2018, p. 91 e ss.

comprovam as disposições do EBF e da LGT que reproduzimos mais acima. Mas dos benefícios fiscais vamos cuidar mais especificamente no ponto que se segue.

2. Os benefícios fiscais

Pois bem, a categoria nacional que integra as despesas fiscais são, como é sabido, os benefícios fiscais. Pelo que se compreende que seja sobre esta categoria que vão incidir agora as nossas reflexões. E a este respeito vamos dizer alguma coisa, designadamente, sobre a inserção dos benefícios fiscais no que designamos por “direito económico fiscal”, o conceito e a natureza dos benefícios fiscais e a distinção importante entre os benefícios fiscais e os incentivos fiscais.

2.1. Os benefícios fiscais como direito económico fiscal

E a primeira nota a este respeito é a que se prende com o entendimento dos benefícios fiscais no direito dos impostos. Pois bem, como temos vindo a defender desde meados dos anos noventa do século passado,²¹ os benefícios fiscais constituem o mais importante sector, ao lado do outro constituído pelos “impostos extrafiscais”, do que designamos por “direito económico fiscal”, que, integrando a disciplina jurídica da extrafiscalidade, se distingue e contrapõe ao direito fiscal *tout court*, que se reporta à fiscalidade.

Constituindo um segmento do ordenamento jurídico-tributário que deve a sua origem e desenvolvimento ao advento e posterior consolidação do Estado social e do correspondente Estado fiscal social, o direito económico fiscal apresenta-se como uma zona de intersecção entre o direito económico e o direito fiscal, o que, a nível constitucional, implica uma intersecção entre a “constituição económica” e a “constituição fiscal”, a implicar, na medida em que haja conflito ou litígio entre ambas, a procura de uma adequada harmonização, segundo a observância do princípio de concordância prática. Ou seja, por outras palavras, há que atenuar os rigores dos princípios jurídico-constitucionais que suportam a constituição fiscal, quando aplicados a medidas económicas e sociais a concretizar por via fiscal, configurem-se estas como verdadeiros impostos extrafiscais ou como efectivos benefícios fiscais.

É que tais medidas, enquanto medidas económicas e sociais, desencadeiam primariamente o parâmetro constitucional formado pela constituição económica, que, como

²¹ Mais exactamente desde a elaboração da nossa tese doutoramento nos anos de 1994-1997, na qual dedicámos ao fenómeno da extrafiscalidade e seus limites constitucionais um excuroso – v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Imposto*, cit., p. 625 a 670. Tratamento que, depois, passou para o nosso *Direito Fiscal*, a partir da 2.ª edição, de 2003 – v., para a 11ª edição, de 2019, p. 397 a 421.

referimos, é presentemente europeia e está ao serviço do estabelecimento e funcionamento do mercado interno, e, só depois, em virtude do meio utilizado, que é um meio fiscal, convocam o parâmetro constitucional formado pela constituição fiscal. Daí que os princípios jurídico-constitucionais que constituem o parâmetro constitucional dos impostos, ou não são aplicáveis ou têm de ser objecto de importantes atenuações ou compressões.

Uma realidade que tem por suporte o facto de, enquanto no direito fiscal temos como protagonista o legislador, que é como quem diz o *Parlamento*, no direito económico, temos como actor principal o *Governo*, que desempenha a sua missão num quadro de actuação célere, maleável e flexível, em que temos sobretudo normas-quadro ou normas-base que, ficando-se por um elevado grau de abstracção e generalidade, deixam aos aplicadores das mesmas uma larguíssima margem de livre decisão de modo a dominarem a realidade económica e social caracterizada pela mobilidade e mutabilidade permanentes e adaptarem a sua acção a essa realidade movediça.

Assim, não há relativamente ao direito económico nada que se pareça com as exigências do princípio da legalidade fiscal, designadamente no seu vector de princípio de reserva conteudística ou princípio da tipicidade a implicar uma intervenção parlamentar no respeitante a cada um dos elementos essenciais dos impostos. De facto, o direito económico, na medida em que disciplina a acção económica centrada no Governo, não pode, pela própria natureza das coisas, comportar grande leque de competências reservada à competência legislativa da Assembleia da República. E assim é, pois, para além de não integrar as matérias da reserva absoluta (art. 164.º), as constantes da reserva relativa (art. 165º) não são muito significativas e ficam-se, por via de regra, pelo seu “regime geral” ou pelas “bases” da correspondente disciplina legal.²²

De resto, relevando estas matérias sobretudo das atribuições e competências da União Europeia, é visível a centralidade do Governo face ao Parlamento, uma vez que, para além de a economia se apresentar polarizada na realização do mercado interno como *core business* da integração europeia, o órgão decisor por excelência da União Europeia continua a ser um órgão intergovernamental - o Conselho de Ministros.

O que é igualmente muito visível no respeitante aos limites materiais e temporais da actuação do Estado em ambos os domínios. Pois, se no direito fiscal o Estado na veste de legislador tem de respeitar o exigente princípio da igualdade aferido pela capacidade contributiva revelada pelos contribuintes, e não editar normas que tributem factos tributários ou factos geradores de impostos que se tenham esgotado no passado, já no direito económico os limites materiais e temporais são bem menos

²² Sendo presentemente as constantes do art. 165.º, n.º 1, alíneas j), l), m), n), o) e x.

exigentes. De facto, no direito económico, que o mesmo é dizer em sede da extrafiscalidade, os órgãos do Estado poderão confrontar-se quando muito com as exigências constitucionais das restrições aos direitos, liberdades e garantias fundamentais, designadamente com o respeito do princípio da proporcionalidade e com o princípio da não retroactividade das leis restritivas de direitos fundamentais, ou, na medida em que essa acção se consubstancie em outros limites jufundamentais que não restrições, com as exigências do princípio da protecção da confiança legítima.²³

Para além de que, no que respeita às exigências do direito orçamental e da contabilidade pública, toda a extrafiscalidade acaba praticamente à margem. O que é particularmente visível no domínio dos benefícios fiscais que, enquanto despesas passivas do Estado, não são minimamente domesticáveis nessa sede. O que justificou, de resto, a elaboração do conceito e da categoria de despesas fiscais, a fim de estas serem submetidas a exigências que, de algum modo, supram a sua marginalidade face ao direito orçamental e da contabilidade pública, como vamos ver.²⁴

Portanto todo um mundo de diferenças entre o direito fiscal e o direito económico que tem importantes implicações na disciplina jurídica das medidas de política económica e social a levar acabo por via fiscal, seja esta através de impostos extrafiscais ou mediante benefícios fiscais.²⁵ Sendo, porém, estes os que aqui interessam, vejamos o seu conceito e natureza, de um lado, e a relevante distinção entre benefícios fiscais em sentido estrito e os incentivos fiscais, de outro.

2.2. Conceito e natureza dos benefícios fiscais

Como decorre do conceito legal de *benefícios fiscais*, constante do n.º 1 do art. 2.º do EBF, que reproduzimos mais acima, “[c]onsideram-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”. Importante

²³ Mais em pormenor, v. o nosso livro *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*, Studia Iuridica 5, BFDUC, Coimbra Editora, 1994, p. 252 e ss.

²⁴ V. o que dizemos *infra*, no ponto III.

²⁵ V. J. J. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, cit., p. 258 e ss., e 290 e s. Relativamente aos fins extrafiscais das normas tributárias, v. também os textos integrantes da Parte III – “La Intervención de la Norma Jurídica Financiera en la Economía: Los Fines Extrafiscales de los Tributos” – da obra *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario – Estudios en Honor a Andrea Amatuccci*, Vol. II, Editorial Temis, Bogotá – Napoli, 2011, em que são de destacar os estudos de Luis Miguel Gómez Sjöberg, «Intervención de la norma financiera en la economía (los fines extrafiscales de los tributos)», Francisco Álvarez Arroyo, «Reflexiones sobre la intervención de la norma financiera en la economía y la sociedad: los fines fiscales y extrafiscales de los tributos», Jorge Bravo Cucci, «Intervención de la norma financiera en la economía. Los fines extrafiscales de los tributos», Emilio Cencerrado Millán, «Una reflexión sobre la utilización de la norma tributaria con fines extrafiscales», e Juan Pablo Godoy, «Los fines extrafiscales de los tributos».

para compreender este conceito é também o disposto no art. 4.º do EBF, que integra os benefícios fiscais no conceito mais amplo de *desagravamentos fiscais*, e os delimita das situações de não sujeição, prescrevendo: “[n]ão são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária” (n.º 1); e “[p]ara efeitos do disposto no número anterior, consideram-se, genericamente, não sujeições tributárias as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência” (n.º 2).

O que nos revela, ainda assim, um conceito bastante amplo de benefícios fiscais, muito embora seja muito claro a afirmar que estes constituem medidas fiscais ao serviço de interesses públicos extrafiscais. Integram por isso mesmo, uma das mais importantes manifestações das já referidas “finanças funcionais” que viram a luz do dia no século XX e se consolidaram com o keynesianismo.

Todavia, tendo em conta o disposto nos reproduzidos arts 2.º e 4.º do EBF, os benefícios fiscais enquadram uma noção mais ampla – os *desagravamentos fiscais* – que integra: de um lado, as *não sujeições tributárias* (ou desagravamentos fiscais *stricto sensu*), cuja modalidade mais significativa são as *exclusões tributárias* (que estão para as não sujeições tributárias como as isenções estão para os benefícios fiscais); e, de outro lado, os benefícios fiscais.²⁶ Pelo que, enquanto as não sujeições tributárias são “medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabelecem delimitações negativas expressas da incidência” (art. 4.º, n.º 2), inscrevendo-se portanto na *política fiscal* ou política de obtenção de receitas fiscais, os benefícios fiscais são “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” (art. 2.º, n.º 1), integrando-se assim na *política extrafiscal* ou política de prossecução de objectivos económicos ou sociais por via fiscal.

Donde resulta que, enquanto os desagravamentos fiscais em sentido estrito constituem medidas dotadas de estabilidade, medidas por natureza duradouras, os benefícios fiscais apresentam-se como medidas de natureza conjuntural, como medidas temporárias. Um aspecto que, atenta a tendência para a perpetuidade da generalidade dos benefícios fiscais, o legislador parece não levar muito a sério, não obstante a sua afirmação expressa na lei. Lei esta que, depois de ter sido o art. 14.º, n.º 1, da LGT, é agora o art. 3.º de Estatuto dos Benefícios Fiscais, em que se estabelece uma regra de

²⁶ Quanto aos benefícios fiscais em geral ou alguns dos seus aspectos, v., por todos, N. Sá Gomes, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de CTF, Lisboa, 1991; M. H. Freitas Pereira, *Fiscalidade*, cit., p. 381 e ss.; Guilherme Waldemar de Oliveira Martins, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, cit.; Marcos André Vinhas Catão, *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*, Rio de Janeiro, 2004; Eduardo Schoueri, *Normas Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Económico*, Forense, 2005; Fernando Rocha Andrade, *Benefícios Fiscais. A Consideração da Despesa do Contribuinte na Tributação Pessoal do Rendimento*, Tese de Doutoramento apresentada na FDUC, 2014; Martha Toríbio Leão, *Controle da Extrafiscalidade*, Quartier Latin, 2015.

caducidade dos benefícios fiscais, dispondo que “[a]s normas que consagram benefícios fiscais constantes das partes II e III do presente Estatuto vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando disponham em contrário”.

No respeitante ao conceito de benefícios fiscais, é acrescentar mais uma nota. E para dizer que deve evitar-se falar em carácter excepcional dos benefícios fiscais, uma vez que essa expressão corre o risco de implicar a natureza excepcional das normas jurídicas que os prevêem, convocando assim as consequências em sede da interpretação e aplicação de tais normas. É certo que os benefícios fiscais, enquanto *despesas fiscais* (se bem que, pela sua própria natureza, *despesas passivas*), integram uma disciplina jurídica derogatória da disciplina ordinária do respectivo imposto, reveladora de um regime mais favorável para os contribuintes do que o implicado no seu tratamento ordinário, sendo, assim, expressão de uma função promocional. Mas é igualmente certo que eles constituem um *instrumento normal* de política económica e social do Estado social contemporâneo e não um *instrumento excepcional* à maneira do entendimento próprio do Estado liberal, em que pontificava, como é sabido, a bem conhecida ideia de “finanças neutras”.²⁷

Muito importante para compreender o sentido e alcance da sua natureza de despesas fiscais é, todavia, a distinção, dentro do conjunto dos benefícios fiscais, entre os benefícios fiscais em sentido estrito e os incentivos ou estímulos fiscais, a que importa aludir.

2.3. Os benefícios fiscais em sentido estrito e os incentivos fiscais

Pois bem, a distinção que há a fazer em sede dos benefícios fiscais, é a que separa os *benefícios fiscais estáticos* ou benefícios fiscais *stricto sensu* dos *benefícios fiscais dinâmicos* ou incentivos ou estímulos fiscais. Os primeiros dirigem-se, em termos estáticos, a situações que, ou porque já se verificaram (encontrando-se, portanto, esgotadas), ou porque, ainda que não se tenham verificado ou verificado totalmente, não visam, ao menos directamente, incentivar ou estimular quaisquer actividades ou comportamentos, mas tão-só beneficiar essas actividades ou comportamentos por superiores razões de política geral de defesa, externa, económica, social, cultural, religiosa, etc.

Já os segundos visam incentivar ou estimular determinadas actividades, estabelecendo, para o efeito, uma relação entre as vantagens atribuídas e as actividades estimuladas em termos de causa-efeito. Por conseguinte, enquanto nos benefícios fiscais em sentido estrito a causa do benefício é a situação ou actividade considerada em si mesma, nos incentivos ou estímulos fiscais a sua causa é a adopção (futura) do com-

²⁷ V. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 641 e ss.

portamento beneficiado ou o exercício (futuro) da actividade fomentada, numa efectiva lógica de “toma lá dá cá”.²⁸

Assim, tendo em conta o que vimos de dizer e numa visão omnicomprensiva dos benefícios fiscais e da sua integração na categoria mais ampla dos “desagravamentos fiscais *lato sensu*”, temos: 1. os “benefícios fiscais” *lato sensu*, em que temos ainda: a) os benefícios fiscais estáticos = benefícios fiscais *stricto sensu*; e b) os benefícios fiscais dinâmicos = incentivos ou estímulos fiscais; e 2. os “desagravamentos fiscais” *stricto sensu* = exclusões tributárias

A este respeito devemos assinalar que, embora em termos estritamente jurídicos as distinções acabadas de referir, sobretudo a que separa os benefícios fiscais em sentido estrito dos incentivos ou estímulos fiscais, façam todo o sentido, a tendência para a sua consideração como *despesas fiscais* em sede da OCDE²⁹ e a sua qualificação como *auxílios de Estado* em sede do direito da União Europeia vão no sentido de uma ampla abrangência, como já referimos e pode ver-se nos relatórios da despesa fiscal e na jurisprudência do TJUE,³⁰ respectivamente. O que, todavia, não põe minimamente em causa que se trata de uma distinção verdadeiramente decisiva, porquanto, não é demais sublinhar, que ela revela toda a diferença em termos de legitimidade jurídico-constitucional que existe entre os dois tipos de benefícios fiscais.

Desde logo, é de assinalar que os incentivos ou estímulos fiscais têm por causa a sua vinculação à opção futura do comportamento beneficiado ou do exercício da actividade fomentada, na lógica já mencionada de “toma lá dá cá”, não podemos deixar de ver nestes benefícios fiscais uma contrapartida, em sede fiscal, das diversas e multifacetadas contribuições que os beneficiados, que são empresas singulares ou societárias, realizam em sede económica e social a favor da comunidade nacional, entre as quais se conta a de proporcionarem mais receitas fiscais no futuro.³¹

²⁸ Que tem como paralelo os tributos com estrutura bilateral, constituam, estes, contrapartidas de prestações estaduais individuais – taxas – ou contrapartidas de prestações estaduais grupais – contribuições financeiras – v. o nosso *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Almedina, 2019, p. 42 e ss.

²⁹ V. os Relatórios da Despesa Fiscal de 2014, 2015, 2016, 2017, e 2018, que seguem, quanto ao conceito de despesa fiscal o *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD, 2010. É de assinalar que a apresentação e publicação do primeiro Relatório da Despesa Fiscal - de 2014 - teve a ver com a intervenção externa protagonizada pela Troika (2011-2014). Para as diversas espécies de desagravamentos fiscais, v. os nossos livros *Contratos Fiscais*, cit., p. 123 e s. e 165 e ss.; *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 632 e ss.; e *Direito Fiscal*, cit., p. 404 e ss.

³⁰ V. sobre os auxílios de estado por via fiscal A. Carlos dos Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, 2003, e *L'Union Européenne et la Régulation de la Concurrence Fiscale*, Bruylant / LGDJ, Bruxelles / Paris, 2009, p. 389 e ss.

³¹ V. também os nossos livros *Direito Fiscal*, cit., p. 406 e ss.; e *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª ed., Almedina, 2018, p. 160 e ss.

Depois, insistindo neste último aspecto, importa de sublinhar que, embora tais benefícios fiscais se configurem, ao menos à primeira vista, como todos os benefícios fiscais, “despesas fiscais”, justamente porque incentivam ou estimulam actividades que, de outro modo, não chegariam a ter lugar, vão efectivamente originar um aumento das receitas fiscais no futuro, as quais terão por suporte o resultado económico dessas actividades. Por isso mesmo, numa tal situação, estamos, de um ponto de vista material e em rigor, perante *despesas fiscais impróprias* ou *despesas fiscais aparentes*, já que são produtivas de receitas futuras.³² Uma ideia que não pode deixar de estar presente na interpretação e aplicação dos preceitos legais que levam isso em conta, como são os n.ºs 3 e 4 do art. 2º do EBF, em que, respectivamente, se consideram despesas fiscais os benefícios fiscais e se prevê a possibilidade de exigir aos contribuintes uma declaração relativa aos benefícios fiscais que não sejam gerais e automáticos.

III. As despesas constantes dos relatórios

Importa agora reflectir sobre em que medida o conceito de despesas fiscais que está na base da elaboração dos relatórios anuais da despesa fiscal se coaduna com o objectivo de tais relatórios cuja exigência pelas organizações internacionais em nome da transparência foi, como referimos, a de suprir a falta de previsão orçamental e registo na contabilidade pública das despesas públicas que são realizadas pela via do reconhecimento ou concessão de benefícios fiscais. Ou seja, mediante despesas fiscais que, por serem despesas de realização passiva, não figuram nos orçamentos e contas públicas, escapando assim aos instrumentos da gestão financeira, cuja centralidade reside na imperiosa necessidade de controlo das despesas públicas, de modo a que estas se mantenham dentro do quadro normativo e da política financeira desenhados em consonância, de um lado, com a sustentabilidade financeira do Estado e, de outro, com a suportabilidade dos impostos para os contribuintes.³³

E, a este respeito, é de assinalar que o conceito de despesa fiscal, com que se opera na elaboração dos relatórios da despesa é demasiado amplo, porquanto abrange diversos desagravamentos estruturais que, por não serem benefícios fiscais, não são verdadeiras despesas fiscais. O que tem como consequência contar como despesas fiscais realidades que, de todo, o não são, porquanto se reportam a opções estritamente fiscais, de política fiscal, tomada pelo legislador no quadro da soberania fiscal do Estado.

³² V. neste sentido, Guilherme Waldemar de Oliveira Martins, *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, cit., p. 93 e ss.

³³ Sendo certo que as receitas públicas acabam sempre por ser impostos – impostos de hoje (impostos) a cargo da geração actual ou impostos de amanhã (empréstimos) a cargo da geração ou gerações futuras.

Algumas palavras sobre estes aspectos, dando conta, de um lado, das falsas despesas fiscais que é preciso distinguir muito claramente das verdadeiras despesas fiscais, e, de outro lado, aludir à necessidade de uma efectiva limitação das despesas fiscais, que é como quem diz do elevado e variado número de benefícios fiscais vigentes entre nós. Vejamos então.

1. As falsas despesas fiscais

Para ilustrar a amplitude das falsas despesas fiscais constantes dos relatórios da despesa fiscal, vamos servir-nos dos relatórios da despesa fiscal que vêm sendo elaborados desde 2013, sobretudo dos relativos aos de 2017 e 2018, bem como do estudo *Os Benefícios Fiscais em Portugal. Conceitos, Metodologia e Prática*.³⁴ Pois, embora o perímetro dos relatórios de 2018 e 2019 não coincida inteiramente com o da despesa fiscal constante dos relatórios dos anos anteriores, uma vez que houve alguns acertos, ainda assim a amplitude das despesas fiscais considerada é enorme, destorcendo por completo o conceito de despesa fiscal estrutural e funcionalmente adequado à exigência dos relatórios da despesa fiscal, que é, como referido, a de proporcionar um controlo minimamente adequado para todas as despesas públicas, assumam estas a forma e o procedimento de realização que assumirem.

Todavia, antes de entrarmos na enumeração das situações mais visíveis de falsas despesas fiscais, importa insistir em algo de que já falámos quando separamos os benefícios fiscais dos desagravamentos estruturais, dando conta do sentido e alcance profundo da distinção entre as verdadeiras despesas fiscais, a considerar nos correspondentes relatórios, e as falsas despesas fiscais que, obviamente, não devem integrar esses relatórios.

1.1. A distinção entre verdadeiras e falsas despesas fiscais

Ora, como consta das definições que reproduzimos mais acima, tanto o conceito de despesas fiscais da OCDE como o de benefícios fiscais, contraposto ao de desagravamentos fiscais em sentido estrito, nos termos dos art. s 2.º, n.º 1, e 4, do EBF, nos dão conta da necessidade da distinção em causa. Pois o primeiro estabelece que as despesas fiscais se reportam a “disposições da lei fiscal, regulamentações ou práticas

³⁴ Elaborado pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, designado pelo Despacho n.º 4222/2018, de 26 de Abril, do Gabinete do Ministro das Finanças, publicado sob o título *Benefícios Fiscais em Portugal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 217, 2019. Estudo que vem no seguimento de outros contidos nos relatórios de reavaliação dos benefícios fiscais, mais especificamente da *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 180, 1998, e da *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, 2006.

que configurem uma redução ou um diferimento do imposto devido por um grupo específico de sujeitos passivos, face ao sistema de tributação-regra”, e o segundo identifica os benefícios fiscais com “as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”, separando-os dos desagravamentos fiscais, como são as situações de não sujeição tributária, considerando-se estas medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência.

O que implica analisar algumas características relativas às despesas fiscais, tais como a sua estrutura e função, os órgãos competentes para as regular, a política que com elas se pretende atingir, o critério de repartição que têm por base e o tratamento em sede orçamental e da contabilidade pública. Realidades estas que não podem ser consideradas em termos mais ou menos empíricos, como se de meras realidades económicas e financeiras se tratasse, mas antes tendo em consideração a específica ordem jurídica em que se inserem, recortada sob o paradigma da soberania fiscal do Estado. Isto é, há que analisar as mencionadas características à luz do recorte constitucional e do direito europeu dos impostos a que tais despesas se reportam.

Ora bem, estruturalmente as verdadeiras despesas fiscais constituem efectivos benefícios fiscais para os seus destinatários, prescindindo o Estado das correspondentes receitas. Situação em que tudo se passa como se este atribuísse ajudas ou auxílios financeiros directos de montante igual ao dos correspondentes benefícios fiscais. Ou seja, operando, a seu modo, como se fosse uma via alternativa de realização das despesas públicas.

Por seu lado, funcionalmente estamos perante uma acção de intervenção extrafiscal de modelação de comportamentos económicos ou sociais por parte do legislador fiscal, visando com tais despesas fiscais a concessão de benefícios a quem adopte os comportamentos correspondentes aos factos tributários ou pressupostos de facto objecto dos benefícios fiscais. Ou seja, o Estado utiliza o poder tributário e as normas jurídico-tributárias em que se materializa com a mesma função com que desenvolve o poder financeiro mobilizável para a realização das políticas públicas que possam ser levadas a cabo através do estabelecimento de ajudas ou auxílios financeiros directos.

Por isso, os órgãos competentes para a sua regulação, como já vimos, não coincidam inteiramente com os que regulam as medidas estritamente fiscais, em virtude de estas terem de respeitar a reserva de competência legislativa da Assembleia da República implicada no princípio constitucional da legalidade fiscal. É que nas verdadeiras despesas fiscais deparamo-nos com medidas de *política económica* ou *social* por via fiscal e não de *política fiscal*, isto é, de obtenção de receitas públicas, em que o legislador fiscal recorta e delimita, tanto pela positiva como pela nega-

tiva e de forma o mais precisa possível, como o exige o princípio da legalidade fiscal, tanto os objectos tributáveis como os objectos não tributáveis.

Por conseguinte, as opções de não tributação ou de tributação menor, adoptadas em sede da política fiscal, como desagravamentos fiscais estruturais ou em sentido estrito que são, não constituem quaisquer despesas fiscais. De facto, estas situações não se reportam minimamente quer a “disposições da lei fiscal, regulamentações ou práticas que configurem uma redução ou um diferimento do imposto devido por um grupo específico de sujeitos passivos, face ao sistema de tributação-regra” quer a “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.

Também do ponto de vista do critério de repartição dos encargos públicos subjacente às normas tributárias, há uma manifesta separação entre as normas fiscais e as normas extrafiscais e, por conseguinte, entre as que se reportam às verdadeiras despesas fiscais e as relativas às falsas despesas fiscais. Pois, enquanto as primeiras se pautam por um critério de repartição dos encargos públicos que se funda na igualdade fiscal a aferir pela capacidade económica ou capacidade contributiva dos destinatários das correspondentes normas de incidência dos impostos,³⁵ as segundas têm por base as ideias de oportunidade e conveniência políticas em lançar ou não mão da via fiscal, em confronto e ponderação com o recurso a outras vias à disposição da intervenção económica e social do Estado, para a prossecução das suas políticas públicas.³⁶ Pois, como foi referido, consoante estejamos perante verdadeiras despesas fiscais ou perante falsas despesas fiscais, assim se desencadeia a aplicação de diversos parâmetros normativos, a começar pelos parâmetros constitucionais.

Finalmente, enquanto as despesas não fiscais têm expressão tanto no orçamento do Estado como na correspondente conta pública, as despesas fiscais, dada a sua configuração, tendem a escapar a esses instrumentos de gestão financeira. Por isso, requer-se operar com um conceito preciso de despesa fiscal de modo a que sejam estas, e apenas estas, as que figuram tanto no mapa XXI de cada orçamento do Estado como no correspondente relatório da despesa fiscal.

³⁵ Sejam estas as manifestações clássicas, como o rendimento, o património e o consumo, ou outras como as “capacitações” ou “disponibilidades” a que alguma doutrina mais recente vem recorrendo – v., a este respeito, Franco Gallo, «Nuove espressioni di capacità contributiva», *Rassegna Tributaria*, 4/2015, p. 771 e ss., em continuação de textos anteriores, como *L'Ugualianza Tributaria*, Editoriale Scientifica, 2012, esp. p. 7 e ss.; e José Andrés Rozas Valdés, «De la justicia tributaria a la justicia financiera», *Revista Empresa y Humanismo*, vol. XV, 2/2012, p. 111 e ss.

³⁶ V. J. J. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, cit., p. 290 e s.; e Guilherme Waldemar de Oliveira Martins, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, cit., p. 15 e ss.

O que significa que a distinção entre as verdadeiras e as falsas despesas fiscais não se pode bastar com um único critério, designadamente com o critério da repartição dos encargos público, como, por vezes, parece pretender-se. É certo que o critério de repartição dos encargos públicos é muito importante e, sempre que o mesmo resulte claro, será em princípio decisivo, como tenderá a ocorrer relativamente aos impostos extrafiscais.³⁷ Mas o mesmo já se não poderá dizer no respeitante ao outro ramo da extrafiscalidade – os benefícios fiscais, ou seja, as despesas fiscais, em que a combinação e articulação dos critérios mencionados acabará por ser muito relevante.

Importa referir, ainda, que as características apontadas para a separação entre as verdadeiras e as falsas despesas fiscais, têm de ser vistas à luz do recorte normativo dos impostos a que se reportam, designadamente do recorte constitucional e do recorte do direito europeu. O que é particularmente visível em sede do Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA),³⁸ Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (IRS) e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), relativamente aos quais encontramos nos relatórios da despesa fiscal realidades consideradas e contabilizadas como despesas fiscais que integram o “sistema de tributação-regra”, não constituindo, assim, quaisquer “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais”.

1.2. Alusão a falsas despesas fiscais

Aludamos, então, às falsas despesas fiscais que vêm constando dos relatórios da despesa fiscal, dando conta das diversas e amplas categorias de despesa fiscal que aí figuram que, todavia, não constituem verdadeiros benefícios fiscais, mas antes desagravamentos fiscais de natureza estrutural. Para ilustrarmos a falta de rigor na inclusão de despesas fiscais nos relatórios, vejamos, tendo em conta o Relatório da Despesa Fiscal de 2018 e o estudo Benefícios Fiscais em Portugal, o que ocorre no respeitante aos três mais importantes impostos do nosso sistema fiscal – o IVA, o IRS e o IRC.

E a maior manifestação de falsas despesas fiscais, pelo menos em termos de montante da despesa fiscal contabilizada como tal, verifica-se sem qualquer dúvida, em sede do IVA, porquanto as mais importantes manifestações de despesas fiscais relativas a este imposto têm a ver inteiramente com a sua estrutura, mais especificamente com os dois mais importantes vectores da sua disciplina jurídica, a que importa aludir. Pois não podemos esquecer que se trata de um imposto com um regime comum

³⁷ Refira-se que o Professor J. J. Teixeira Ribeiro convoca o critério da repartição – v. *Lições de Finanças Públicas*, cit., p. 258 e ss. 290 e s. – tendo em conta apenas os impostos extrafiscais.

³⁸ O que vale também para os impostos especiais sobre o consumo (IEC's) – o Imposto sobre o Alcool e Bebidas Alcoólicas, o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Ambientais e o Imposto sobre o Tabaco - dado o regime harmonizado imposto pela União Europeia.

européu, cuja adopção decorreu da necessidade de um imposto geral sobre o consumo minimamente uniforme em toda a União Europeia que permitisse o estabelecimento e funcionamento de um mercado comum, ou seja, do mercado interno, sem distorções ou distorções graves. E de um imposto que tudo quanto esteja para além desse regime comum, se encontra na disponibilidade da soberania fiscal, ou seja, do poder tributários dos Estados, como acontece relativamente às taxas preferenciais – reduzida e intermédia – e, bem assim, às isenções simples de determinados sujeitos passivos de IVA, cuja lista encontramos no art. 9.º do Código do IVA.

Pois bem, é de assinalar que as despesas fiscais contabilizadas em sede do IVA, reportadas sobretudo às das taxas preferenciais – a taxa reduzida e a taxa intermédia³⁹ – e às isenções simples constantes do art. 9.º do Código, representaram 72,8% das despesas fiscais constantes dos relatórios da despesa fiscal de 2015 a 2018, sendo certo que apenas as correspondentes às taxas preferenciais elevaram a despesa fiscal de 2% para 6% do PIB.⁴⁰ Mais, no caso das isenções simples em IVA, não vemos como possa haver inclusive uma qualquer falsa despesa fiscal, porquanto não há perda de receita do Estado, pois o que nessa isenção ocorre é que, em vez do imposto suportado e facturado a montante pelos sujeitos passivos isentos ser repercutido para os consumidores dos bens produzidos e dos utentes dos serviços prestados por aqueles, acaba o mesmo por ser suportado pelos próprios sujeitos passivos, em total contramão da lógica de um imposto sobre o consumo, pois passa a ser um imposto sobre a produção.⁴¹

Por seu lado, no respeitante às falsas despesas fiscais reportadas ao IRS, elas resultam sobretudo de não se ter em devida conta de que se trata de um *imposto pessoal*, de resto com um exigente recorte constitucional, constante do n.º 1 do art. 104.º da Constituição, cuja estrutura tem por base a importante separação entre o *rendimento líquido* e o *rendimento disponível*, sendo apenas este o que o legislador fiscal pode e quer objecto de tributação. Por conseguinte, todas as operações que tenham por objecto a determinação do rendimento líquido, ou seja, todas as deduções de natureza objectiva porque dirigidas ao apuramento de grandezas líquidas, de um lado, e todas as operações de determinação do rendimento disponível, por outro lado, não podem ser tidas por despesas fiscais.

Assim, as deduções para a determinação do *rendimento líquido* de cada categoria de rendimento e para a determinação do rendimento líquido global, de um lado, e as

³⁹ Tendo estas passado a constar dos relatórios apenas a partir de 2017, seguindo o Parecer do Tribunal de Contas à Conta Geral do Estado de 2014 e o esclarecimento feito ao Manual de Quantificação da Despesa Fiscal elaborado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

⁴⁰ V. *Os Benefícios Fiscais em Portugal*, cit., p. 39 e 156.

⁴¹ V. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 579 e ss.; e o Relatório da Despesa Fiscal de 2018, Outubro de 2018, p. 11.

deduções para a determinação do imposto líquido a pagar, como são as deduções à colecta por créditos de imposto para eliminar a dupla tributação interna ou internacional, jurídica ou económica, de outro, não constituem obviamente despesas fiscais. Pois elas visam, e visam apenas, obstar que sejam objecto de tributação falsos rendimentos, ou seja, rendimentos de todo inexistentes ou meramente nominais.

Por seu turno, em sede de apuramento do *rendimento disponível*, temos aquelas situações em que, independentemente da técnica tributária utilizada, se visa concretizar que a tributação do rendimento pessoal esteja em conformidade com as exigências constantes do n.º 1 do art. 104.º da Constituição que implicam que o IRS diminua as desigualdades, seja único e progressivo e tenha em conta os rendimentos e as necessidades do agregado familiar. Neste quadro, em tais situações se integram, desde logo, como sua componente natural e mais importante, as “deduções pessoalizantes”, que presentemente encontramos nas deduções à colecta⁴² que, todavia, não são consideradas despesas fiscais, muito embora venham sendo contabilizadas, a título de desagravamentos estruturais, nos relatórios da despesa fiscal a partir de 2017.⁴³

Mas igual qualificação devem ter as situações que podemos designar por “exclusões tributárias pessoalizantes”, como são, de um lado, o mínimo de existência consagrado no art. 70.º do Código do IRS, que desde a LOE/2018 foi alargado para além da categoria do rendimento do trabalho dependente, e, de outro, a exclusão de tributação constante do n.º 4 do art. 3.º do Código do IRS,⁴⁴ segundo o qual estão excluídos de tributação os rendimentos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, quando o valor dos proveitos ou das receitas, isoladamente, ou em cumulação com o valor dos rendimentos ilíquidos sujeitos, ainda que isentos, desta ou de outras categorias que devam ser ou tenham sido englobados, não exceda por agregado familiar quatro vezes e meia o valor anual do Indexante de Apoios Sociais (IAS). Significa isto que os rendimentos dos agregados familiares dos agricultores se encontram excluídos da tributação até ao montante de € 27.645,03.⁴⁵

⁴² Que desde 2001 substituíram os abatimentos ou deduções ao rendimento global, em que hoje temos apenas o do art. 56.º-A do Código do IRS, que, em rigor, não constitui qualquer abatimento, como vamos referir de seguida.

⁴³ V. o Relatório da Despesa Fiscal de 2017, p. 6, 24 e s. e 62 e s., e o Relatório da Despesa Fiscal de 2018, p. 5, 23 e 65.

⁴⁴ Uma solução que tem a ver com as dificuldades reveladas pela tributação dos rendimentos da actividade agrícola, quando não são de montantes significativamente elevados e estão intimamente ligados à subsistência do agricultor e sua família, v. o nosso estudo «A respeito do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. V, Almedina, 2018, p. 336 e s.

⁴⁵ Pois $(€ 438,81 \times 14) \times 4,5 = € 27.645,03$. Isto de acordo como valor do IAS fixado pela Portaria nº 27/2020, de 31 de Janeiro.

E idêntica ideia vale, a nosso ver, para o erradamente designado abatimento constante do art. 56.º-A do Código do IRS,⁴⁶ relativos aos sujeitos passivos com deficiência, em que verdadeiramente o que temos é uma dedução suplementar, de natureza pessoal, de 15% para os rendimentos da categoria A e B, e de 10% para os rendimentos da categoria H, uma vez que os rendimentos das categorias A e B são considerados apenas em 85% e os rendimentos da categoria B em apenas 90%, sendo que a parte do rendimento excluída de tributação não pode exceder € 2.500 por categoria de rendimento.

Enfim, em sede do IRC, também temos situações em que não pode colocar-se qualquer dúvida quanto ao seu carácter estrutural, não podendo ser consideradas despesas fiscais. Mais especificamente todas as traduzidas em operações concernentes ao apuramento do imposto, segundo a exigência constitucional da tributação das empresas pelo seu rendimento real, como são as dirigidas à determinação sucessiva do lucro contabilístico, do lucro tributável, da matéria colectável, da colecta e do imposto a pagar.⁴⁷

Assim situações tais como o regime de transparência fiscal de sociedades e de grupos de sociedades,⁴⁸ o regime simplificado, a *participation exemption* e os créditos de imposto para eliminar a dupla tributação interna ou internacional, jurídica ou económica, o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a não sujeição a tributação autónomas, o reporte de prejuízos,⁴⁹ etc., na medida em que reduzam a tributação que, de outro modo, teria lugar, não podem em caso alguma ser vistas como despesa fiscal.

O que vale igualmente no respeitante à isenção em IRC do Estado, regiões autónomas, autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições

⁴⁶ Aditado pela LOE/2015 = Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro.

⁴⁷ V. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 531 e ss.; Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, p. 58 e ss.; Gustavo Lopes Courinha, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, 2019, p. 79 e ss.; Joaquim Miranda Sarmento / Ricardo Nunes / Marta Morais Pinto, *Manual Teórico Prático do IRC*, Almedina, 2019, esp. p. 53 e ss.

⁴⁸ Embora tratadas no mesmo preceito, as sociedades transparentes e os grupos transparentes de sociedades constituem realidades bem diferentes, pois, enquanto nas sociedades transparentes se visa evitar a fuga ao pagamento do IRS de pessoas singulares escondidas atrás de sociedades artificialmente constituídas com esse fito, nos grupos transparentes trata-se de um eficaz instrumento para evitar a dupla tributação em IRC das sociedades e do correspondente grupo.

⁴⁹ Um instituto do direito fiscal das empresas em que a periodização do lucro tributável de algum modo se alarga ao ciclo mais longo da obtenção de resultados por parte das empresas, integrando os prejuízos passados nos lucros presentes e futuros, conduzindo a um resultado fiscal que não andarà muito longe do que seria obtido se os resultados negativos, próprios dos primeiros anos de actividade e de períodos de menor performance económica, tivessem sido objecto, a seu tempo, de um correspondente imposto negativo. Um entendimento que mais não é do que uma expressão da neutralidade que o Estado deve ter face ao funcionamento da economia e dos mercados.

de segurança social, constante do art. 9.º do Código do IRC, distinguindo-se assim das demais isenções contempladas nos arts 10.º a 14.º do mesmo Código. É que, muito embora o legislador no Código do IRC, como em outros códigos e legislações fiscais, se tenha socorrido da técnica da isenção, para não tributar o Estado e demais entidades públicas em causa, o certo é que estamos perante uma realidade e uma opção legislativa que se aproxima muito da figura das exclusões tributárias, como, de resto, acontece em sede do IVA, em que, essas entidades públicas foram contempladas com uma exclusão de incidência no termos do n.º 3 do art. 2.º do Código do IVA.⁵⁰

Por conseguinte, todas estas situações se apresentam como estritas opções do poder tributário exercido no quadro da soberania fiscal do Estado, ou seja, como estritas medidas de tributação, não constituindo quaisquer medidas de natureza extrafiscal. Por isso mesmo, parece-nos que considerá-las despesas fiscais, como acontece sobretudo em sede do IVA, é totalmente descabido e profundamente equívoco com a *ratio* subjacente ao próprio conceito de despesa fiscal, retirando a este quase toda a utilidade relativa à necessidade de orçamentação e contabilização de todas as despesas públicas, independentemente da forma ou técnica utilizada, que esteve na base da sua criação.

2. Para uma limitação das despesas fiscais

Por quanto vimos de dizer, revela-se como algo imperioso a redução das despesas fiscais, ou seja, dos benefícios fiscais. Desde logo, importa dar preferência às despesas directas, ou seja, aos auxílios ou ajudas financeiras directas, face às despesas fiscais ou benefícios fiscais.

Por conseguinte e em sede geral, a política económica e social a concretizar pela atribuição de benefícios fiscais, para desenvolver certos sectores produtivos ou actividades económicas, bem como para apoiar determinados grupos sociais, principalmente os mais vulneráveis, deve ser tendencialmente substituída por medidas concretizadas em auxílios ou ajudas financeiras directas, ou seja, através de gastos públicos. E isto por razões que se prendem com a transparência, a oportunidade e a eficácia da actuação do Estado no domínio das políticas públicas.

Por *razões de transparência*, porque a inclusão desses apoios económicos e sociais no Orçamento do Estado leva à sua explicitação como gastos públicos, o que permite aos cidadãos conhecer directa e especificamente o seu montante sem esbarrar no véu

⁵⁰ V. sobre o problema da tributação ou não das entidades públicas, que chegou a ser bastante discutido na primeira metade do século XX na doutrina italiana, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p 485 e ss.

de opacidade constituído pela legislação fiscal que estabelece e recorta os benefícios fiscais, não raro em diplomas legislativos avulsos e até inseridos em leis respeitantes a matérias que nada têm a ver com a área fiscal. Uma exigência que não é satisfeita ou compensada pela apresentação, decorrente do disposto na alínea g) do nº 3 do art. 106.º da Constituição, do correspondente *anexo à proposta de orçamento*, e dos *relatórios da despesa fiscal*.

Por *razões de oportunidade*, porque os compromissos implicados na inclusão desses gastos públicos no Orçamento do Estado se reportam ao correspondente período financeiro, carecendo os mesmos de renovação e justificação em cada ano económico, não permanecendo assim na legislação que regula os benefícios fiscais, os quais, mesmo quando não se mantêm indefinidamente, sobrevivem muito para além do período temporal que é adequado à sua utilidade e carácter extraordinário. É que, não obstante a regra da caducidade de cinco anos dos benefícios fiscais, constante do art. 3.º do EBF, a tendência, amplamente confirmada na prática, para a perpetuidade constitui uma realidade que não se tem conseguido ultrapassar.

E por *razões de eficácia*, porque os gastos públicos podem ser focados e concentrados naqueles sectores ou actividades económicos que enfrentem específicos problemas de falta de procura ou naqueles grupos sociais que se apresentem particularmente necessitados numa determinada situação. De facto, a inércia que, por via de regra, acompanha a realização de despesas públicas passivas, através do reconhecimento ou da concessão de benefícios fiscais, está longe de proporcionar a dinâmica, mormente em termos de flexibilidade e de resposta rápida aos *inputs* que a política económica e social exige.

Daí a crítica generalizada que hoje em dia é feita, e bem, à verdadeira “feira” ou “indústria” dos benefícios fiscais, em virtude de estes se apresentarem como puras despesas fiscais que privilegiam certos grupos mais poderosos ou influentes, contribuindo assim para uma verdadeira redistribuição invertida do rendimento e da riqueza. Redistribuição invertida que constitui um dos mais visíveis e nefastos segmentos em que se concretiza o fenómeno que, desde há anos, vimos denunciando sob o nome de “*apartheid* fiscal”.⁵¹

Por conseguinte, como vem sendo proposto pelos relatórios de avaliação e estudos já referidos, é desejável que parte significativa dos benefícios fiscais actualmente em vigor, desde logo aqueles que não apresentam uma qualquer justificação que os suporte, seja eliminada, revogando as correspondentes normas legais. Num tal qua-

⁵¹ V. sobre este fenómeno o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 473 e ss., bem como o nosso estudo «A crise do Estado fiscal», em Suzana Tavares da Silva / Maria de Fátima Ribeiro (Coord.), *Tratados de Sustentabilidade. Tributação e Investimento*, Instituto Jurídico, FDUC, 2013, p. 53 e ss.

dro é da maior importância separar os benefícios fiscais em sentido estrito dos incentivos ou estímulos fiscais, pois a referida crítica não é extensível, e, portanto, não tem razão de ser, relativamente aos verdadeiros incentivos ou estímulos fiscais, dada a natureza, a seu modo, bilateral destes como foi realçado quanto nos referimos ao direito económico fiscal.

É certo que, de tempos a tempos, se tem procurado limitar a previsão de novos benefícios fiscais e, mesmo procedido à revogação de muitos deles, em levas em que são de destacar, desde logo, a de 1988/89, aquando da adopção da reforma fiscal que instituiu o actual sistema de tributação do rendimento, em que se aproveitou para proceder a uma limpeza do sistema de benefícios fiscais, tendo-se aprovado o Estatuto dos Benefícios Fiscais.⁵² Codificação que devia ter recolhido a generalidade dos benefícios fiscais, embora muitos deles se tenham mantido em diversificada legislação avulsa.

O que foi atenuado aquando da reforma da tributação do rendimento de 2000, quando foram reconduzidos ao EBF diversos benefícios fiscais antes dispersos por legislação fiscal e não fiscal. Todavia, continua alguma dispersão dos benefícios fiscais que seria desejável que fossem integrados no EBF ou no Código Fiscal do Investimento (CFI), um código aprovado em 2009⁵³ e objecto de nova versão em 2014,⁵⁴ para o qual foram deslocados os mais importantes e específicos benefícios fiscais ao investimento produtivo a conceder às empresas.⁵⁵

A este respeito, podemos afirmar que a disciplina dos benefícios fiscais continua a espalhar-se pelo EBF, pelo CFI, se bem que em menor número, pelos diversos códigos dos impostos, bem como pela legislação fiscal avulsa, respeite esta apenas a benefícios fiscais ou constitua legislação fiscal mais geral com disposições fiscais ou mesmo em preceitos soltos contidos em legislação de outras matérias sem qualquer relação com o direito dos impostos.

O que, tem como consequência que uma boa parte dos benefícios fiscais possa passar quase ou mesmo totalmente despercebida à generalidade dos seus destinatários ou, vistas as coisas a partir de um outro ângulo, sejam apenas conhecidos daqueles que, a seu modo, promoveram a sua aprovação e, depois, estão em condições de preencherem os correspondentes requisitos. Um comportamento do legislador

⁵² Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho.

⁵³ Pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro.

⁵⁴ Constante do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro.

⁵⁵ Que, na referida nova versão, são os benefícios fiscais contratuais, que estavam regulados no EBF, a Dedução de Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR), antes prevista no Código do IRC, o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e o Sistema de Incentivos Fiscais em Investição e Desenvolvimento (SIFIDE), que constavam de legislação avulsa. V. a nossa *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, cit., p. 159 e ss.

servido por uma técnica legislativa que honra mais a *arcana praxis*, própria de um Estado não democrático ou autoritário, do que a necessária *transparência* que não pode deixar de ser timbre de um Estado de Direito Democrático.⁵⁶

⁵⁶ V. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 417 e ss.