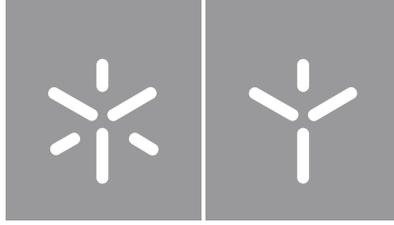


Universidade do Minho
Escola de Direito

Cláudia Sofia Ferreira Araújo

**Benefícios fiscais à I&D:
fundamentos, lado "negro" e regime jurídico**



Universidade do Minho

Escola de Direito

Cláudia Sofia Ferreira Araújo

**Benefícios fiscais à I&D:
fundamentos, lado "negro" e regime jurídico**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do(a)
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Direitos de Autor e Condições de Utilização do trabalho por terceiros

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição-NãoComercial-SemDerivações

CC BY-NC-ND

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

Agradecimentos

Agradeço a todos aqueles que, de um modo ou de outro, contribuíram para a elaboração desta dissertação. Pelas conversas, pelas ideias, pelas discussões de outros temas em nada relacionadas com o tópico aqui abordado, que foram permitindo a consolidação deste trabalho.

Em especial, agradeço ao meu namorado, aos meus pais e à minha irmã. O acompanhamento, mais próximo ou mais afastado espacialmente, foi essencial para manter viva a esperança e reforçada a dedicação. Ao Pedro fui buscar a estrutura geral, o conteúdo intermédio e a revisão final, à minha mãe a capacidade de trabalho e a resiliência, ao meu pai o espírito crítico e a consideração de perspetivas diversas e à minha irmã a organização e a busca pela excelência.

Aos meus padrinhos, avós, tios, primos e amigos pela preocupação, apoio, mas sobretudo pela confiança nas minhas capacidades.

À Ana, minha amiga de faculdade, primeiro no Porto, depois em Braga e sempre em todo o lado, pela troca de ações e reações ao mundo jurídico e escolar e, concretamente, relativamente a esta etapa, que constitui um marco importante no nosso percurso académico.

Agradeço também aos meus colegas e coordenadores do Banco de Portugal, que me incentivaram na conclusão desta etapa e me permitiram conciliar o trabalho e a realização deste projeto. Os recursos disponibilizados foram igualmente de extrema importância, considerando o acervo bibliográfico extenso e da máxima relevância a que pude aceder.

Finalmente, dirijo um agradecimento especial ao meu orientador, o Prof. Dr. Joaquim Freitas da Rocha, que permitiu que uma ideia se concretizasse num produto final, que me incutiu o rigor discursivo e de pensamento e que me avivou o que é, afinal, a ciência jurídica – o Direito.

Declaração de integridade

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Os benefícios fiscais à I&D: fundamentos, lado “negro” e regime jurídico

Resumo

O Direito tributário e o sistema fiscal não se cingem à exigência de impostos, ou de outro tipo de contribuições, assim como não visam somente a satisfação das necessidades financeiras do Estado, num plano estrito de coercividade e de imposições atentatórias do património privado. Na verdade, incluem uma panóplia considerável de benefícios fiscais, aplicáveis relativamente a diferentes impostos, que podem permitir um planeamento fiscal legítimo e até desejável.

Não podemos, contudo, deixar de apontar um carácter excecional a este tipo de medidas, dado que prevalece um sistema de tributação regra, em razão de princípios jurídicos fundamentais. Neste contexto, o presente trabalho dedica-se à exploração dos fundamentos jurídicos dos benefícios fiscais, que justificam a sua aplicação em determinados casos, mas também ao aprofundamento de algumas das suas mais importantes contrapartidas, com realce para a concorrência fiscal prejudicial e o *lobbying*, atendendo aos possíveis efeitos em diferentes setores da vida social.

Em particular, o presente estudo concentrar-se-á nas especificidades dos benefícios fiscais à Investigação e Desenvolvimento (I&D), procurando apontar as vantagens e desvantagens destas medidas nesta área específica da economia, com foco no Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial II (SIFIDE II).

Assim sendo, partiremos de uma abordagem genérica, apresentando uma primeira parte dedicada à teoria geral dos benefícios fiscais, seguindo depois, numa segunda parte, para uma perspetiva mais centrada nos benefícios fiscais à I&D, que concluirá com uma análise aprofundada do SIFIDE II.

Palavras-chave: benefícios fiscais; concorrência fiscal prejudicial; despesa fiscal; I&D; SIFIDE.

Tax benefits to R&D: foundations, “dark” side and legal framework

Abstract

Both the tax law and the tax system do not only include impositions regarding taxes or other contributions, nor intend just to gather resources in order to sustain public goods or services' financing, in a strict context of coercivity and private property restrictions. In fact, there are many tax benefits, regarding different types of taxes, allowing a legit and desirable tax planning.

However, these measures are exceptional in respect of the benchmark tax system and of the applicable legal principles. Our work intends not only to explore the legal grounds of tax benefits, but also to study their most important and impactful problems, highlighting harmful tax competition and lobbying.

In particular, we will be focusing our analysis on Research and Development (R&D) tax benefits, pointing out their pros and cons, giving special attention to “Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial II (SIFIDE II)” – the Portuguese entrepreneurial R&D tax incentives system.

This way, we will be starting with a comprehensive approach, developing a general theory regarding tax benefits on part I, so that, on part II, we may be capable to focus on R&D tax incentives, in particular on SIFIDE II.

Key words: harmful tax competition; SIFIDE; tax benefits; tax expenditures; R&D.

Índice

Lista de abreviaturas e siglas.....	1
Introdução.....	3
Parte I – Teoria geral dos benefícios fiscais	
1. Conceito de benefício fiscal	8
2. Distinção dos benefícios fiscais face a conceitos similares.....	18
2.1. Auxílio de Estado	18
2.2. Subvenção	20
2.3. Privilégio/Favor fiscal.....	20
2.4. Despesa fiscal	21
2.5. Incentivo fiscal (remissão).....	26
3. A relação jurídica do benefício fiscal	27
4. Breve contextualização histórica	29
5. Classificação dos benefícios fiscais	30
5.1. Benefícios fiscais objetivos, subjetivos e mistos	30
5.2. Benefícios fiscais totais e parciais	30
5.3. Benefícios fiscais com duração determinada e com duração indeterminada	31
5.4. Benefícios fiscais absolutos e condicionados	31
5.5. Benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento	32
5.6. Benefícios fiscais estáticos e dinâmicos (incentivos fiscais).....	33
6. Tipos de benefícios fiscais	35
6.1. Isenções.....	35
6.2. Reduções de taxas.....	37
6.3. Deduções à matéria coletável	38
6.4. Deduções à coleta	40
6.5. Amortizações e reintegrações aceleradas	41
6.6. Regimes especiais de dedução de prejuízos fiscais.....	41
6.7. Diferimento da tributação.....	42
7. Princípios aplicáveis aos benefícios fiscais	43
7.1. Princípios aplicáveis em toda a sua extensão	44
7.1.1. Princípio da legalidade tributária.....	44
7.1.2. Princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança.....	47

7.1.3.	Princípio da proporcionalidade	51
7.1.4.	Princípio geral de transitoriedade dos benefícios	53
7.1.5.	Princípio da finalidade extrafiscal (remissão)	54
7.1.6.	Princípio da intransmissibilidade dos benefícios fiscais (<i>inter vivos</i>)	54
7.1.7.	Princípio da transparência	55
7.1.8.	Princípio da economia, eficiência e eficácia	56
7.2.	Princípios aplicáveis que sofrem compressões	57
7.2.1.	Princípio da justiça tributária	57
7.2.2.	Princípio da generalidade	58
7.2.3.	Princípio da igualdade	59
7.2.4.	Princípio da neutralidade	60
7.2.5.	Princípio da simplicidade	61
8.	Procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais	63
9.	O lado “negro” dos benefícios fiscais	65
9.1.	Erosão das bases de tributação	65
9.2.	Redistribuição (inadequada) de recursos	66
9.3.	Distorções do processo de decisão do mercado	67
9.4.	Caráter “oculto” dos benefícios fiscais	67
9.4.1.	Cavaliers budgétaires	68
9.5.	Possível arbitrariedade	72
9.6.	Princípio da conservação dos benefícios fiscais – os privilégios fiscais	72
9.7.	Dificuldades de mensuração	73
9.8.	Dificuldades de direcionamento eficaz e eficiente de medidas	73
9.9.	Caráter excepcional	74
9.10.	Complexificação do sistema fiscal	75
9.11.	Aumento do nível de despesa pública	76
9.12.	Evasão e fraude fiscais	76
10.	<i>Lobbying</i> e corrupção	78
11.	Concorrência fiscal prejudicial	80
12.	O lado positivo dos benefícios fiscais	85
13.	Controlo dos benefícios fiscais	86
13.1.	Controlo dos auxílios estatais pela União Europeia	86
13.2.	Controlo da despesa fiscal	93

Parte II – Os benefícios fiscais à I&D

1.	Contexto internacional	97
2.	Evolução do panorama dos benefícios fiscais	100
2.1.	A nível internacional.....	100
2.2.	A nível nacional	100
3.	Os conceitos de Investigação e de Desenvolvimento.....	104
4.	Justificações do fomento da I&D.....	108
5.	O lado “negro” dos benefícios fiscais à I&D	114
6.	Tipos de incentivos fiscais à I&D.....	118
7.	Benefícios fiscais à I&D na legislação portuguesa.....	123
7.1.	Benefícios fiscais à I&D avulsos	123
7.2.	SIFIDE.....	129
7.2.1.	Regimes prévios.....	129
7.2.2.	Regime atual – SIFIDE II	132
	Conclusões	148
	Bibliografia	152
	Jurisprudência.....	157
	Diplomas normativos e políticos.....	160

Lista de abreviaturas e siglas

Ac. – Acórdão

art. – artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

Cf. – Conferir

CFI – Código Fiscal do Investimento

Cfr. – Confrontar

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

I&D – Investigação e Desenvolvimento

I&DE – Investigação e Desenvolvimento Empresarial

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LEO – Lei de Enquadramento Orçamental

LGT – Lei Geral Tributária

n.º – número

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMC – Organização Mundial do Comércio

p./pp. – página/páginas

PGR – Procuradoria-Geral da República

PME – Pequena(s) e Média(s) Empresa(s)

RFAI – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

SIFIDE – Sistema de Incentivos Fiscais à I&D Empresarial

ss. – seguintes

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

Introdução

– Enquadramento do tema

O presente trabalho dedica-se à exploração do tema dos benefícios fiscais, especificamente daqueles dirigidos à área de Investigação e Desenvolvimento, e do respetivo regime jurídico. Neste contexto, procura-se analisar, do ponto de vista jurídico, o sistema de benefícios fiscais, em geral e à I&D, vigente em Portugal, ainda que com algumas notas comparatísticas face a outros enquadramentos.

Os benefícios fiscais implicam um afastamento da tributação e, como tal, da receita pública fiscal que daí resultaria. Por esse motivo, e por constituírem, na verdade, um tipo de despesa pública – fiscal –, devem ser analisados numa perspetiva económica, mas também jurídica.

Toda e qualquer previsão normativa de benefícios fiscais implica, em primeira linha, uma análise prévia generalizada, sobretudo de índole principiológica. A este propósito, será de recordar que são simultaneamente aplicáveis, neste contexto, princípios económicos, mas também princípios fiscais. Esse enquadramento implica, muitas vezes, o sacrifício parcial do conteúdo de alguns princípios fiscais fundamentais. Em todo o caso, é importante assegurar que estas medidas políticas cumprem o conteúdo jurídico essencial aplicável. Deste modo, uma das questões suscitadas pela presente dissertação prende-se com o nível de compatibilidade entre a atribuição de benefícios fiscais a certos sujeitos ou atividades e os princípios jurídicos aplicáveis, em especial os princípios jurídico-tributários.

Em especial, os benefícios fiscais levantam, desde logo, questões relativas ao princípio da igualdade, que constitui um princípio fundamental, genérica e fiscalmente falando. Este princípio, no enquadramento fiscal, associa-se muitas vezes ao princípio da capacidade contributiva, de acordo com o qual os sujeitos passivos deverão contribuir para o sustento das necessidades financeiras do Estado na medida das suas possibilidades, aferidas pelo respetivo rendimento, património e consumo. Não obstante poderem existir compressões ao conteúdo dos princípios jurídicos, tal só deverá acontecer nos casos que o justifiquem, à luz de outros princípios jurídicos igual ou superiormente relevantes, e apenas na medida do estritamente necessário – uma clara referência ao princípio da proporcionalidade.

A este propósito, importará igualmente ter em consideração o enquadramento comunitário. Num contexto de mercado interno em funcionamento livre, com o reconhecimento e a garantia de liberdades fundamentais pela União Europeia aos seus Estados-Membros, não são admissíveis condutas nacionais, entre as quais se inserem os auxílios estatais, que sejam suscetíveis de falsear a concorrência. Deste

modo, importará contextualizar igualmente os benefícios fiscais no âmbito da União Europeia, por forma a que seja possível concluir acerca da legitimidade do seu reconhecimento em sede comunitária e nacional, até porque a primeira influencia necessariamente a segunda.

Quanto aos princípios imperativos, aos quais se admitirão compressões de conteúdo mínimas, destacam-se o da legalidade e o da proporcionalidade. Efetivamente, deverão ser essas as balizas que conformam o espectro de aplicação e a extensão dos benefícios fiscais. O princípio da proporcionalidade será também utilizado para aferir se os benefícios fiscais são o meio adequado de satisfação das finalidades em vista.

Este constitui, então, o ponto de partida da análise mais segmentada que se efetua relativamente aos benefícios fiscais à I&D.

Neste contexto, procuramos responder às questões acerca da legalidade e da legitimidade dos benefícios fiscais atualmente consagrados na legislação portuguesa, tanto numa perspetiva genérica, como no caso concreto daqueles que se dirigem à promoção da I&D.

Adicionalmente, atendendo à diversidade tipológica, cuja importância também se assinala, dos benefícios fiscais, desde as isenções aos diferimentos, entre outros, e às diversas classificações dos mesmos, designadamente quanto ao objeto, quanto ao procedimento e quanto ao âmbito temporal, procurar-se-á subsumir os incentivos fiscais à I&D consagrados na lei portuguesa aos respetivos tipos e classificações.

A análise dos benefícios fiscais à I&D existentes na legislação portuguesa permite igualmente uma avaliação do cumprimento dos requisitos de que depende a sua previsão normativa, desde logo, a definição de objetivos extrafiscais específicos e concretizados. Nessa sequência, poderão ainda ser sugeridas novas medidas ou meios de melhoramento dos regimes previstos como forma de potenciar a atividade, reduzindo custos procedimentais, ou somente minorando os efeitos negativos que advêm da sua atribuição, seja pela possibilidade de expansão do conteúdo dos princípios jurídicos relevantes que sofrem compressões, seja pela gestão de consequências que daí decorreriam, como a concorrência fiscal prejudicial e a evasão e fraude fiscais.

– **Atualidade e pertinência do tema**

Tanto a atualidade como a pertinência do tema acabaram já por ser abordadas no apartado anterior. Ainda assim, importará dedicar-lhes atenção adicional.

Em primeiro lugar, os benefícios fiscais constituem uma figura amplamente adotada pelos Estados, ainda que, em muitos casos, pouco divulgada aos cidadãos. A verdade é que estes incentivos acabam por assumir um impacto considerável na receita estatal, que, contudo, passa frequentemente despercebido. A exploração do tema relativo aos benefícios fiscais ganha então, logo aí, importância no que respeita à sua divulgação, que se considera desejada do ponto de vista da transparência das políticas públicas.

Adicionalmente, no âmbito do direito tributário, os benefícios fiscais são comumente uma temática pouco desenvolvida em termos pedagógicos. A verdade é que as atenções são centradas na perspetiva das receitas públicas, pelo facto de as mesmas serem, em grande medida, arrecadadas por via de liquidações e cobranças, o que acaba por ter maior impacto na vida e, em específico, no património das pessoas. Neste contexto, a perspetiva das despesas, em particular daquelas que são levadas a cabo através do sistema fiscal (daí inserirem-se, ainda assim, no direito tributário), acaba por ser descurada. De facto, os benefícios fiscais inserem-se precisamente na vertente das despesas fiscais do Estado, na medida em que implicam uma não arrecadação de tributos, pelo menos com o mesmo conteúdo ou extensão que estariam previstos no sistema de tributação-regra.

Mesmo no que diz respeito aos estudos científicos, realizados através de artigos, monografias, dissertações ou teses, poucos são aqueles que se dedicam ao aprofundamento deste assunto. Por esse motivo, justifica-se uma teorização em volta dos benefícios fiscais.

Em complemento a estas ideias, a verdade é que nem só no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que tipicamente seria o diploma agregador destas medidas, encontramos incentivos fiscais. Isto conduz-nos precisamente a outro ponto justificador do estudo que aqui se leva a cabo: a complexidade do sistema de benefícios fiscais existente em Portugal. Em razão da elevada dispersão normativa, não se afigura simples a sua análise integradora. A juntar a esta complexidade sistémica, estes regimes poderão levantar dúvidas interpretativas e problemas relacionados com os procedimentos previstos aos sujeitos passivos. Daí que releve a apresentação de trabalhos nesta matéria, com propostas de melhoramento dos regimes.

Por sua vez, o direcionamento do estudo dos benefícios fiscais para a área de I&D prende-se com a consciência do contexto de constante evolução científica e tecnológica existente a nível global. Porque temas relacionados com a inovação tecnológica e a indústria 4.0 têm ocupado um lugar especial em vários debates, a atualidade da discussão relativa aos incentivos à I&D é inegável, independentemente do setor de atividade. Em termos concretos, a nível nacional, o Sistema de Incentivos Fiscais à I&D

Empresarial II é um exemplo dos regimes de incentivos a esta área, cuja análise assume especial importância.

Na verdade, estas matérias – os benefícios fiscais e a I&D – surgem, muitas vezes e cada vez mais, de mãos dadas, considerando o aumento do número de Estados que oferecem benefícios fiscais como forma de incrementar o investimento em I&D, substituindo a típica despesa estatal direta. Uma das medidas para estimular a economia, designadamente a portuguesa, poderá ser a intervenção estatal na concessão de benefícios fiscais nesta área. Por um lado, será expectável que tal incentivo retorne em investimento das empresas em I&D, o que poderá significar um melhoramento dos processos produtivos, tornando-os mais eficientes. Por outro lado, e em consequência do ponto anterior, o progresso acaba por beneficiar toda a sociedade e, especificamente, os ramos da ciência, da tecnologia e da indústria.

A aplicação de benefícios fiscais à I&D é precisamente um modo de aproveitamento da capacidade condicionadora do direito tributário, com duas grandes finalidades: a de estimular um específico setor da sociedade que traz vantagens para a mesma e a de favorecer os contribuintes que cooperam no estabelecimento e consolidação de políticas públicas, neste caso, no sentido da estimulação da economia e da evolução científica e tecnológica. Desta forma, importa analisar a relação estabelecida entre os benefícios fiscais e o fomento da área de I&D, numa perspetiva igualmente económica, que, apelando a critérios de eficiência e de eficácia, justifique a existência deste tipo de regimes tributários excecionais, com efeitos na compressão de princípios jurídicos fundamentais.

– **Ordem da exposição e metodologia**

Começaremos a exposição com uma teoria geral dos benefícios fiscais, na qual aprofundaremos os conceitos mais relevantes, as classificações e os tipos de benefícios fiscais, bem como os princípios jurídicos aplicáveis e os que resultam comprimidos. Debruçaremos igualmente a nossa atenção sobre o, por nós designado, lado “negro” dos benefícios fiscais, que se refere às desvantagens decorrentes da sua previsão e atribuição. Daremos especial enfoque a três desses efeitos indesejados, considerando a sua relevância teórica e prática: o *lobbying* e a corrupção, assim como a concorrência fiscal prejudicial. Para tal, levámos a cabo uma revisão de literatura sobre a matéria, incluindo tanto obras de teor jurídico, como obras com considerações económicas, as quais assumem, neste contexto, grande importância. A consideração de diferentes contextos é também relevante, razão pela qual consultámos diferentes autores, de diferentes ordenamentos jurídicos.

Numa segunda parte, focaremos a nossa análise nos benefícios fiscais à I&D, começando com uma abordagem do contexto internacional e da evolução do panorama interno e externo. De seguida, desenvolveremos os conceitos de “investigação” e de “desenvolvimento”, assim como outros associados. Apresentaremos, depois, os motivos justificativos da atribuição de benefícios fiscais à I&D, bem como os inconvenientes que daí resultam. Enunciaremos também, brevemente, os tipos jurídicos de benefícios fiscais à I&D. Finalmente, percorreremos o elenco de benefícios fiscais à I&D especificamente previstos na legislação portuguesa, com particular incidência no Sistema de Incentivos Fiscais à I&D Empresarial II. Nesse âmbito, analisaremos o regime jurídico previsto, desenvolvendo as despesas dedutíveis para esse efeito e o procedimento prescrito, e apresentaremos comentários críticos e sugestões reformuladoras. Para isso, teremos em consideração não só a literatura relevante, como também empreenderemos uma análise jurídica, normativa e jurisprudencial, relativamente ao tema.

Parte I – Teoria geral dos benefícios fiscais

1. Conceito de benefício fiscal

De um modo genérico, os benefícios fiscais constituem medidas jurídico-políticas excepcionais que, através do afastamento do conteúdo regular das normas fiscais, visam prosseguir finalidades extrafiscais que se afirmem como imperiosas¹.

Desde logo, importará clarificar o âmbito em que nos inserimos. Tal como decorreria já do conceito de “benefícios fiscais”, apesar de nos situarmos no campo mais alargado do Direito Tributário, esta figura está inevitavelmente associada aos impostos, sendo, aliás, seu elemento essencial², deixando de parte as demais categorias de tributos – as taxas e as contribuições³. Por essa razão, dentro do Direito Tributário, isto é, o conjunto de normas jurídicas que disciplinam os tributos, poderemos limitar a nossa análise ao Direito Fiscal, que designa o conjunto de normas jurídicas que disciplinam os impostos, passando-se a usar indistintamente os conceitos de imposto e de tributo, para simplificação do discurso.

Entretanto, importará seguir para a análise dos requisitos necessários para que estejamos face à figura do benefício fiscal: (i) medida de carácter excepcional, (ii) afastamento da norma fiscal de incidência e (iii) prossecução de interesses extrafiscais imperiosos.

– Medida de carácter excepcional

Em primeiro lugar, deve tratar-se de medidas de carácter excepcional. Os benefícios fiscais, através de qualquer uma das formas que podem assumir, desde a redução da taxa de imposto aplicável até ao protelamento do momento em que deve ocorrer o pagamento do imposto, implicam uma derrogação daquele que seria o regime normal de tributação. Este “sistema de tributação-regra”⁴ reconduz-se ao conjunto de princípios e de regras fiscais, designadamente aos requisitos de incidência objetiva e subjetiva, do qual decorre a prescrição de uma taxa de imposto definida ou suscetível de definição a ser entregue pelo contribuinte⁵ aos cofres do Estado (este entendido em sentido amplo), num prazo

¹ Cf. art. 2.º, n.º 1 do EBF.

² Cf. art. 103.º, n.º 2 da CRP.

³ Cf. art. 3.º, n.º 2 da LGT.

⁴ Várias podem ser as abordagens relativamente ao sistema de tributação-regra (*benchmark tax system*): a abordagem concetual (*conceptual approach*), a abordagem legal (*legal approach*) e a abordagem análoga a subsídio (*analogous subsidy approach*). Para mais desenvolvimentos, consultar European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», *European Economy*, 2014, 11, <https://doi.org/10.2765/85725>.

⁵ Para facilitação e melhor compreensão do discurso, adotar-se-á o conceito de “contribuinte” como sinónimo de sujeito passivo, isto é, pessoa, singular ou coletiva, responsável pelo cumprimento de obrigações tributárias.

determinado ou determinável. Sendo esse o sistema-regra, por ser aquele que decorre naturalmente da lei para a generalidade das pessoas, singulares e coletivas, o mesmo deverá, em princípio, ser seguido. Constituindo os benefícios fiscais um afastamento desse regime, terão os mesmos necessariamente de constituir figuras excepcionais, caso contrário a regra deixaria de o ser e o regime jurídico sairia distorcido.

Ora, com isto não pretendemos sustentar que o Direito deve ser cumprido (só) porque é lei. É lei porque existem fundamentos jurídicos de peso que o justificam. Desde logo, o Direito Fiscal, incorporado por todos os impostos e respetivos códigos regulatórios, é uma disciplina jurídica ancorada em princípios jurídicos fundamentais (transversais, aliás, a todo o Direito), de que são exemplos os da legalidade e da igualdade. Logo aí, poderemos compreender a ponderação que deve envolver uma decisão relativa à previsão ou atribuição de um benefício fiscal.

Em particular, como dissemos, o sistema fiscal assenta no princípio da igualdade, que se associa, muitas vezes, ao princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, os benefícios fiscais constituem uma distinção entre contribuintes, que, eventualmente, podem estar em situações similares no que diz respeito ao critério da capacidade contributiva. Assim sendo, uma vez que qualquer derrogação ao princípio da igualdade, princípio basilar com assento constitucional⁶, deve ser absolutamente excepcional e devidamente justificada, o mesmo se passará com os benefícios fiscais.

Quando se diz que os benefícios fiscais são medidas excepcionais, não se atribui esse caráter de excecionalidade às normas que os consagram⁷. Não serão normas juridicamente excepcionais, desde logo, porque existe um corpo de normas fixo, aliás condensado sob a forma de um código positivado – o Estatuto dos Benefícios Fiscais –, que prevê benefícios fiscais de natureza mais ou menos permanente, como forma de atingir objetivos que o Estado visa promover intemporalmente. Serão, contudo, normas especiais, na medida em que consagram um regime alternativo ao sistema de tributação-regra⁸. Assim sendo, este regime alternativo reporta-se não a normas que afrontam o sistema-regra definido, mas a normas que estabelecem uma disciplina nova, atendendo às especificidades das situações que pretendem abranger.

⁶ Cf. art. 13.º da CRP.

⁷ Em sentido contrário, cfr. María de los Ángeles González Luna e Mirolo Matías de la Cruz, «Derechos y Garantías de las Pymes en la Aplicación de los Beneficios Fiscales», em *Direito Financeiro e Tributário comparado - estudos em homenagem a Eusébio González García / org. Ives Gandra da Silva Martins... / et al.*, ed. Saraiva (São Paulo, 2014), 807. Entendem os autores que os benefícios fiscais são leis singulares e excepcionais.

⁸ A este propósito importará distinguir os diferentes tipos de normas jurídicas: gerais, excepcionais e especiais. As normas jurídicas gerais são estabelecidas tendo por base princípios jurídicos fundamentais e definem o regime regra, isto é, aquele que é globalmente aplicável à generalidade das situações. As normas excepcionais são apenas aplicáveis em determinadas situações e opõem-se ao regime geral, em razão de motivos especiais e exclusivos dos casos aí enquadrados. Finalmente, as normas especiais são aquelas que, não obstante serem aplicáveis a um grupo restrito de situações e estabelecerem uma disciplina diferente, não se opõem ao regime geral, contrariamente às anteriores. *Vide* Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República n.º P001102003, de 6 de outubro de 2003, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/pgpr.nsf/0/d4bfb2d32bfac83480256db900321e62?OpenDocument&ExpandSection=-3>.

Os benefícios fiscais são, sim, factualmente excepcionais, uma vez que, para que os seus requisitos de incidência e de aplicabilidade estejam cumpridos, é necessária a reunião de um conjunto de condições que não será de ocorrência comum, ou, pelo menos, de ocorrência generalizada. Daí que se trate de um regime especial, aplicável a situações também elas algo especiais. Efetivamente, os benefícios fiscais estão associados a factos sociais, na medida em que a sua consumação depende de um comportamento ou de um conjunto de comportamentos humanos. O certo é que, muitas vezes, os factos sociais de que se faz depender a atribuição de benefícios fiscais – sobretudo, de incentivos fiscais – não são habituais na prática, daí que se pretenda incentivá-los ou premiá-los.

Assim, defende-se a excecionalidade das razões que fundamentam a atribuição de benefícios fiscais, mas não a excecionalidade das normas jurídicas que os consagram⁹.

– **Afastamento da norma fiscal de incidência**

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. Fala-se, então, em impedimento da tributação. No entanto, trata-se de um conceito legal infeliz. Deixando à margem as críticas costumeiras tecidas à falta de legitimidade do legislador para densificar conceitos jurídicos, a verdade é que os benefícios fiscais podem não se traduzir no impedimento da tributação. Tal como já referido a título de exemplo, podemos estar face a um caso de diferimento da tributação, em que não temos um afastamento da tributação, mas tão-só um adiamento do momento em que a cobrança, isto é, a arrecadação da receita tributária, será realizada. No que diz respeito à liquidação, ou seja, à quantificação da obrigação tributária, esta não é afetada. Ainda assim, este caso é caracterizado, tal como não poderia deixar de ser, como benefício fiscal. Isto porque existe, sim, um afastamento ou uma alteração do conteúdo da norma fiscal de incidência, isto é, da norma ou do conjunto de normas fiscais que determinaria a obrigação de pagamento de imposto com um certo conteúdo. Neste caso do diferimento, o âmbito temporal definido pela norma fiscal de incidência sofre alterações.

Assim, este afastamento da norma fiscal de incidência pode ser meramente parcial, nos casos em que veja apenas parte do seu conteúdo modificado ou suprimido. Será também este o caso das deduções à coleta, tipo de benefício fiscal que será posteriormente desenvolvido, em que é adicionado um elemento diferenciador ao modo de liquidação do imposto a pagar – uma redução da coleta. O mesmo se passa

⁹ No mesmo sentido, cf. Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins, *A despesa fiscal e o orçamento do Estado no ordenamento jurídico português*, ed. Almedina (Coimbra, 2004), 93–94.

com as deduções à matéria coletável, em que a norma fiscal de incidência é alterada para que considere determinados valores a deduzir à matéria coletável, previamente ao apuramento da coleta.

Percebe-se, então, que os benefícios fiscais não se confundem com as situações de não incidência. A este propósito, deve atender-se ao conceito de “desagravamento fiscal”. De um modo geral, os desagravamentos fiscais constituem modos de suavização das obrigações tributárias de uma pessoa ou de um grupo de pessoas. Trata-se de uma noção mais ampla que tendencialmente abarca os desagravamentos fiscais *stricto sensu* (muitas vezes reconduzidos às situações de não sujeição tributária ou situações de não incidência, onde se inserem as exclusões tributárias) e os benefícios fiscais¹⁰. No entanto, não podemos concordar que os desagravamentos fiscais *stricto sensu* sejam apenas reconduzíveis às situações de não incidência. Neste âmbito, aderimos à posição de Nuno Sá Gomes, no sentido em que os desagravamentos fiscais englobam as situações de não incidência e os benefícios fiscais¹¹. No entanto, quanto à concretização dos desagravamentos fiscais *stricto sensu*, entendemos que incluem também outros casos em que se verifique uma alteração do conteúdo da obrigação tributária. É o caso, por exemplo, das diferentes taxas de IVA, que não consubstanciam nem benefícios fiscais nem situações de não incidência, mas em que existe uma derrogação do sistema-regra. O mesmo se passa com o mínimo de existência¹², que pode ser igualmente qualificado como desagravamento fiscal estrutural, na medida em que estabelece limites ao regime de tributação.

As não sujeições tributárias distinguem-se dos benefícios fiscais, na medida em que determinam o afastamento de certas situações fácticas do foco de incidência tributária. Nos benefícios fiscais existe sujeição tributária, impedindo-se, simplesmente, que a obrigação tributária surja com o conteúdo que normalmente teria¹³.

De modo mais abrangente, dentro dos desagravamentos fiscais em geral, poderemos distinguir entre os desagravamentos fiscais estruturais e os desagravamentos fiscais excepcionais. Os primeiros são figuras que fazem parte do sistema de tributação-regra, inserindo-se na política fiscal enquanto medidas estruturais¹⁴ e não conjunturais, dotadas de estabilidade e de durabilidade, e estão abrangidas pela fiscalidade. Os últimos constituem medidas de carácter excepcional, conjuntural, tendencialmente delimitadas temporalmente, instituídas como exceção ao sistema de tributação-regra e inserem-se na extrafiscalidade. Tal não significa que estejamos perante normas excepcionais em qualquer dos casos, tal

¹⁰ Cf. art. 4.º, n.º 1 do EBF.

¹¹ Nuno Sá Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* 362 (1991): 296.

¹² Previsto no art. 70.º do CIRS.

¹³ Nuno Sá Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* 359 (1990): 42.

¹⁴ Cf. art. 4.º, n.º 2 do EBF.

como consideradas na aceção anteriormente explicada. Trata-se da distinção de normas consoante as finalidades primordiais que visam alcançar, até porque, como vimos, ambos os tipos fazem parte das designadas normas especiais.

Ainda assim, parece-nos que a diferenciação entre desagravamentos estruturais e excepcionais não se poderia basear somente na distinção entre as respetivas finalidades. Isto porque ambos podem visar fins extrafiscais. O mínimo de existência e as diferentes taxas em sede de IVA¹⁵, exemplos de desagravamentos estruturais, são limites colocados à tributação em razão de valores como a justiça social (e não meramente fiscal) e a proteção de bens essenciais. Assim sendo, para nós, tal distinção fará mais sentido por referência à posição que os desagravamentos assumem perante o sistema de tributação-regra (integrantes ou não integrantes), o que se apura com base na relação com o contexto socioeconómico contemporâneo (existente ou inexistente) e com a sua estabilidade, sem consideração das respetivas finalidades. Estas distinções entre fiscalidade e extrafiscalidade e entre as finalidades fiscais e extrafiscais serão, contudo, aprofundadas no apartado que se segue.

No entanto, não obstante ser mais ou menos unânime que a obrigação tributária vê o seu conteúdo modificado pela circunstância de ser aplicado um benefício fiscal, poderão surgir divergências relativamente ao entendimento que se deve adotar no que diz respeito à relação que os benefícios fiscais estabelecem com o sistema de tributação-regra.

Sá Gomes entende que os benefícios fiscais fazem parte dele. Pelo contrário, Guilherme d'Oliveira Martins entende que são uma derrogação das regras gerais de tributação.

Ora, como já se foi adiantando, os benefícios fiscais implicam o afastamento de alguns dos princípios basilares do sistema fiscal. Havendo derrogação das bases de um qualquer regime, não poderemos aceitar que se continua a atuar em pleno no seio desse regime. Mesmo que se entenda que os benefícios fiscais cabem no sistema de tributação-regra numa aceção meramente formal, enquanto descrições consagradas em normas que fazem parte do conjunto de regras e de princípios aplicáveis aos impostos, ainda que com uma disciplina própria, autónoma e autonomizada no Estatuto dos Benefícios Fiscais, os mesmos sujeitam-se não só aos princípios fiscais, mas também a princípios económicos próprios. Isto porque se trata de uma matéria abrangida pelo Direito Económico Fiscal, que inclui não só princípios de Direito Fiscal, mas também princípios económicos, que conferem alguma flexibilidade ao respetivo regime¹⁶.

¹⁵ Cf. art. 70.º do CIRS e art. 18.º CIVA, respetivamente.

¹⁶ Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal: Lições*, ed. Almedina, 2.ª (Coimbra, 2018), 144.

Adicionalmente, como entende o próprio Nuno Sá Gomes, as bases do poder de tributar e as bases do poder de desagrar são substancialmente diferentes, começando pela respetiva evolução histórica e pelos respetivos fundamentos. Por um lado, o poder de tributar originariamente fundava-se na autorização conferida pelo povo aos seus representantes, que só poderiam exigir os impostos que estivessem legalmente previstos. Neste âmbito, relevam em especial os princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica. Por outro lado, o poder de desagrar baseia-se no Estado Social intervencionista, que procura a tutela de interesses públicos, tendo em atenção, designadamente, o princípio da justiça social¹⁷. O princípio da igualdade é preponderante seja no primeiro caso, para que esteja assegurado que todos os sujeitos passivos contribuam para o financiamento do Estado (na medida das suas capacidades – a capacidade contributiva), seja no segundo caso, para garantir que a atribuição de benefícios fiscais não coloca os contribuintes em posições desiguais e injustas. Assim, não obstante a prevalência de “limites fiscais materiais”¹⁸ e dos limites jurídicos básicos a qualquer ramo do Direito Público (de que é exemplo o princípio da proporcionalidade), a regulação dos benefícios fiscais abrange igualmente princípios económicos, como a eficiência. Daí que discordemos da primeira tese e entendamos que os benefícios fiscais constituem, efetivamente, uma exceção ao sistema de tributação-regra, enquanto normas especiais.

– **Prosecução de interesses extrafiscais imperiosos**

Aquilo que justifica o afastamento de princípios constitucionais são os objetivos que os benefícios fiscais visam alcançar – nos termos da lei, interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos prosseguidos pela tributação.

É convocado aqui o Direito Económico Fiscal, diretamente associado à extrafiscalidade. Estas são as disciplinas que regulam a utilização do sistema e do Direito Fiscal para alcançar objetivos de política económica ou social¹⁹.

Haverá que questionar os fundamentos que, a existir, justificam uma dimensão extrafiscal da tributação e em que consistirá tal dimensão. Para que se possa apurar o conceito de “extrafiscalidade”, é necessário que se densifique primeiramente a noção de “fiscalidade”. Parece-nos que esta distinção entre a fiscalidade e a extrafiscalidade se prende, sobretudo, com o papel pensado para o sistema fiscal.

¹⁷ Nuno Sá Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* 360 (1990): 14.

¹⁸ Dourado, *Direito Fiscal: Lições*, 65.

¹⁹ Para mais desenvolvimentos, vide José Casalta Nabais, *Direito fiscal*, ed. Almedina, 10.ª (Coimbra, 2017), 393-ss.

Na fiscalidade, entende-se o sistema fiscal como o sistema coercivo de aplicação e de cobrança de impostos, que visa arrecadar receita pública fiscal. Deste modo, a fiscalidade consiste, em primeira linha, na utilização dos instrumentos fiscais de cobrança, isto é, dos impostos para a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, sem consideração do contexto socioeconómico contemporâneo.

É evidente que o sistema fiscal pode também ser e é efetivamente utilizado, pelo menos no ordenamento jurídico português, para a prossecução de outros fins, como seja a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, finalidades essas que estão inclusivamente atribuídas, ainda que não em exclusivo, constitucionalmente, ao sistema fiscal²⁰. Aliás, o artigo 5.º da LGT estabelece as finalidades da tributação, onde inclui, para além da satisfação das necessidades financeiras e da redistribuição dos rendimentos, a promoção da justiça social e da igualdade de oportunidades. Pense-se, por exemplo, no princípio da capacidade contributiva, mais desenvolvido adiante. Não obstante essa diversidade de objetivos que o sistema fiscal pode procurar atingir, como dissemos, existem uns que são fundamentais e que legitimam, em última instância, a própria existência do sistema fiscal, que são os fins fiscais, que, para estes efeitos, se reconduzem somente à satisfação das necessidades financeiras do Estado.

Como tal, à exceção desta última finalidade, todos os outros fins que o sistema fiscal vise prosseguir, que lhe estejam ou não diretamente atribuídos, enquadrar-se-ão em fins extrafiscais²¹, independentemente de se inserirem na fiscalidade ou na extrafiscalidade.

Assim, além dos fins sociais especificamente atribuídos, ainda que não de modo exclusivo, ao sistema fiscal, o Estado procura simultaneamente alcançar outros objetivos. É o caso da promoção do desenvolvimento económico e social e de políticas de emprego, onde se poderá considerar da máxima importância o fomento, por exemplo, da indústria, da tecnologia, entre outros setores.

O sistema fiscal poderá ser utilizado também para atingir esses fins. Claramente, à partida, um sistema fiscal não pode existir, por defeito, como forma de potenciar a economia, até porque o sistema fiscal serve um amplo conjunto de objetivos, ainda que todos em prol do interesse público. Adicionalmente, como sabemos, funciona, entre nós, um princípio de economia de mercado, em que os agentes são livres de agir e em que o Estado, normalmente, se abstém de intervir. No entanto, casos há em que a intervenção estatal se afigura da maior importância, seja para dar um impulso, seja para dar

²⁰ Cf. art. 103.º, n.º 1 da CRP.

²¹ Em sentido convergente parece pronunciar-se Guilherme Waldemar D'Oliveira Martins, que entende como sendo objetivos extrafiscais "todos os fins sociais prosseguidos pela atividade legislativa tributária admissíveis constitucionalmente". Serão fins sociais, a nosso ver, aqueles que não se dirigem à satisfação das necessidades financeiras do Estado. Cf. Martins, *A despesa fiscal e o orçamento do Estado no ordenamento jurídico português*, 115.

uma reviravolta no percurso económico. As potencialidades da promoção do bom funcionamento da economia residem, por exemplo, no fomento de políticas de emprego, como forma de diminuir o desemprego, o que, a mais curto ou longo prazo, poderá revelar-se uma política de redistribuição de riqueza e de garantia da dignidade humana, valores fundamentais num Estado de Direito democrático²².

Neste contexto, a extrafiscalidade entende o sistema fiscal, não numa perspetiva de arrecadação de receita, mas numa perspetiva de prossecução, por outras vias, de políticas de interesse público. A extrafiscalidade consiste, então, na utilização dos instrumentos fiscais, que incluem, então, não só os impostos, como também os benefícios fiscais, para a promoção das finalidades extrafiscais que forem sendo especialmente estabelecidas, tendo em atenção o contexto socioeconómico de cada momento. A extrafiscalidade é, por isso, dotada de excecionalidade: por um lado, porque os próprios benefícios fiscais também são excecionais; por outro lado, porque os fins que estão estabelecidos e que devem ser seguidos como regra são os fins fiscais (daí a excecionalidade dos próprios benefícios fiscais enquanto medida jurídico-política).

Assim, importará diferenciarmos aqui os desagravamentos fiscais estruturais e os benefícios fiscais. É que ambos visam alcançar fins extrafiscais, mas os primeiros enquadram-se na fiscalidade, por se inserirem numa política estrutural, estável, ao passo que os segundos se enquadram na extrafiscalidade, dado que se estabelecem por referência ao contexto socioeconómico contemporâneo e, tendencialmente, estão temporalmente delimitados, não sendo dotados de estabilidade.

No fundo, enquanto o sistema puramente fiscal tem uma visão estanque – e deve tê-la, até para garantir os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, que são ainda mais importantes numa dimensão restritiva da propriedade, como é a fiscalidade –, o sistema de benefícios fiscais é capaz de alterar valorações e prioridades políticas, garantindo uma maior e melhor adaptação à situação socioeconómica contemporânea do país.

Em suma, a fiscalidade foca-se na receita pública, para o equilíbrio dos cofres estatais, ainda que possa incluir preocupações com fins extrafiscais, ao passo que a extrafiscalidade não se relaciona com a receita pública, implicando, pelo contrário, muitas das vezes, a criação de despesa pública.

Entende Casalta Nabais que a extrafiscalidade, ao contrário da fiscalidade, não se sujeita à constituição fiscal, mas à constituição económica²³, situando-se à margem de princípios como o da

²² Cf. art. 2.º da CRP.

²³ José Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, ed. Almedina (Coimbra, 1998), 648. Entenda-se, a esta propósito, que a constituição fiscal se refere ao conjunto de princípios e regras fundamentais aplicáveis ao direito fiscal, referindo-se, por seu lado, a constituição económica ao conjunto de princípios e regras fundamentais aplicáveis ao direito económico.

reserva parlamentar e sendo dotada de ampla discricionariedade²⁴. Por um lado, sempre seríamos veementes na consideração da inadmissibilidade destas últimas características em domínios estritamente fiscais, sujeitos a um apertado e expresso princípio da legalidade²⁵, por respeitarem ao património dos contribuintes e implicarem, muitas vezes, coercividade. No entanto, e por outro lado, a verdade é que, afetando os benefícios fiscais diretamente o sistema fiscal (pela redução ou suavização da obrigação tributária de alguns contribuintes), ainda que os objetivos que justifiquem a sua atribuição sejam diferentes daqueles que são prosseguidos pela fiscalidade, a não sujeição dos benefícios fiscais à constituição fiscal pode causar algum desconforto jurídico. Apesar de continuarem a valer os princípios genéricos de proteção das posições jurídicas dos particulares (como são o da proibição do excesso, ou mesmo o princípio da proporcionalidade *stricto sensu*, e o da proibição do arbítrio), transversais, aliás, a toda a atividade administrativa²⁶, resta um amplo espaço de discricionariedade, que, na falta de controlos suficientes, pode transformar-se em arbitrariedade. Quer queiramos quer não, os benefícios fiscais assumem um carácter de despesa, ainda que indireta, uma vez que se traduzem igualmente na distribuição de dinheiros públicos, havendo, por isso, um interesse geral e comum no sentido da sua correta administração. Deste modo, ainda que não em pleno, diríamos que a constituição fiscal é aplicável aos benefícios fiscais, o que desenvolveremos adiante no que respeita aos princípios aplicáveis.

Podemos, contudo, adiantar uma questão controversa, que se prende com a inaplicabilidade à extrafiscalidade do princípio da igualdade fiscal, aferido em função do princípio da capacidade contributiva. A verdade é que são realidades, diríamos, quase incompatíveis, em que o conflito é ultrapassado pela necessidade de prossecução de outros interesses públicos. Não nos podemos esquecer que são várias as incumbências prioritárias do Estado, previstas constitucionalmente. Sem dúvida, uma delas é promover a justiça social e reduzir as desigualdades, em respeito pelo princípio da equidade²⁷. O princípio da equidade afere-se numa perspetiva vertical e numa perspetiva horizontal. De acordo com a primeira, os contribuintes com maior capacidade contributiva devem pagar proporcionalmente mais impostos²⁸. No que diz respeito à segunda, esta impõe que os impostos afetem os contribuintes com capacidade contributiva equivalente da mesma forma. No entanto, outras incumbências existem, igualmente ou mais importantes do que essa, dependendo do contexto, como é

²⁴ Nabais, *Direito fiscal*, 396.

²⁵ Cf. art. 165.º, n.º 1, al. i) da CRP.

²⁶ Cf. art. 266.º da CRP.

²⁷ Cf. art. 81.º, al. b) da CRP.

²⁸ Luiz Villela, Andrea Lemgruber, e Michael Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», IDB working paper series (Washington, D.C., 2010), 4, <https://publications.iadb.org/publications/english/document/Tax-Expenditure-Budgets-Concepts-and-Challenges-for-Implementation.pdf>.

o caso do dever de assegurar uma política científica e tecnológica favorável ao desenvolvimento do país²⁹. Assim, neste caso, vale, sim, o princípio da igualdade, mas aferido numa perspectiva de proporcionalidade, no sentido em que a distinção entre contribuintes, com o intuito de promover certos resultados, deve ser ponderada e equilibrada.

Passando então concretamente para o requisito dos benefícios fiscais aqui analisado – a prossecução de interesses extrafiscais imperiosos –, mais uma vez, a formulação legal do conceito de benefícios fiscais levanta problemas. É que, segundo este conceito, estes interesses devem ser superiores aos da própria tributação. Trata-se de um conceito indeterminado. A lei (entendida *lato sensu*) não indica expressamente quais são os interesses que poderão prevalecer sobre os interesses fiscais. Encontramo-nos, inevitavelmente, num apelo à ponderação.

Ana Paula Dourado fala-nos nos “princípios materiais legitimadores dos benefícios fiscais”, nos quais se inserem o “princípio do bem-estar social” (sobretudo no sentido de afastamento da arbitrariedade), o “princípio da proporcionalidade” e o “princípio do ganho ou do mérito”³⁰. Este último princípio diz respeito à contrapartida, sob a forma de vantagem fiscal, que é atribuída em virtude de um comportamento que serve o interesse comum.

Assim, o que se pode dizer neste âmbito, e recorrendo novamente ao assento constitucional das incumbências prioritárias do Estado, é que, tendo em conta as circunstâncias socioeconómicas contemporâneas, em cada momento, fará mais sentido fomentar umas políticas do que outras e deverá ser esse o critério que determina o interesse “superior”.

Recorda-se, contudo, que também no âmbito da extrafiscalidade, os objetivos que o benefício fiscal visa prosseguir devem estar definidos *a priori*, isto é, no momento em que é aprovada a norma que o consagra³¹.

²⁹ Cf. art. 81.º, al. I) da CRP.

³⁰ Dourado, *Direito Fiscal: Lições*, 65.

³¹ Maria Teresa Barbot Veiga de Faria, *Estatuto dos benefícios fiscais: notas explicativas*, 3.ª (Rei dos Livros, 1995), 26.

2. Distinção dos benefícios fiscais face a conceitos similares

2.1. Auxílio de Estado

Em termos genéricos, o auxílio é uma prestação (pecuniária ou não pecuniária) efetuada por uma pessoa a outra pessoa, com o intuito de deixar a última em melhor posição do que aquela em que se encontrava previamente à receção da prestação. Em específico, um auxílio de Estado é a prestação efetuada pelo Estado (sempre entendido *lato sensu*) a uma pessoa ou a um conjunto de pessoas, singulares ou coletivas, com o intuito de a(s) beneficiar³².

Várias podem ser as circunstâncias que justificam a existência de auxílios de Estado. Em primeiro lugar, deve haver uma necessidade por parte da(s) pessoa(s) a quem será prestado auxílio. Depois, deve haver um fundamento jurídico-económico válido subjacente. Algumas das circunstâncias que podem justificar a atribuição de auxílios estatais são a imperfeição e a possibilidade de corrupção da informação, a mobilidade imperfeita dos fatores de produção e a existência de externalidades³³.

Importa, para os efeitos do presente trabalho, desenvolver este último grupo de circunstâncias. As externalidades são efeitos secundários que surgem na sequência da prática de um ato ou de um conjunto de atos por uma pessoa e que não veem devidamente refletido o seu impacto nos valores de mercado. As externalidades podem ser positivas ou negativas. De entre as externalidades negativas, destaca-se a poluição, que surge como consequência de várias atividades. Dos efeitos externos positivos, e reconduzindo o discurso para a temática que nos propomos aqui aprofundar, destacam-se os produtos e resultados que advêm, para o mercado, do investimento em Investigação e Desenvolvimento.

Ora, neste caso, é simples justificar a necessidade de intervenção estatal para estimular esta atividade. Nesta área, o investimento resulta, na maioria das vezes, em benefícios para toda a sociedade ou para um conjunto alargado de indivíduos. Deste modo, as pessoas e empresas que utilizam o seu capital para investir em I&D podem sentir-se desincentivadas, porque não reconhecem uma efetiva “recompensa” pelo seu esforço financeiro. Como se pretende, de facto, que os resultados da I&D sejam para usufruto de toda a comunidade, a solução deverá, então, passar pela compensação financeira das entidades que investem na promoção dessa área. Assim, justificar-se-á a concessão de auxílios públicos nestes casos.

³² Para mais desenvolvimentos sobre esta matéria, vide António Carlos dos Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, ed. Almedina (Coimbra, 2003), 175-ss.

³³ Santos, 136-ss.

Também poderão ser atribuídos auxílios estatais com base em estratégias governamentais que visam objetivos previamente definidos³⁴. Neste âmbito, são exemplos a estimulação da economia e a promoção da competitividade em geral, o que pode ser feito também por via da aposta em I&D.

Poder-se-ia distinguir entre os auxílios estatais orçamentais, que seriam aqueles concedidos por via do orçamento de Estado, e os auxílios estatais tributários, os quais seriam concedidos por via do sistema tributário³⁵. Contudo, esta distinção acaba por ser juridicamente inadequada, desde logo porque, de uma forma ou de outra, os auxílios estatais precisam sempre de algum tipo de previsão no orçamento de Estado e, portanto, todos seriam orçamentais.

Aquilo que se pretende distinguir será, sim, os auxílios estatais diretos e os auxílios estatais indiretos, sendo os primeiros aqueles que resultam de políticas públicas diretas, como a subsídioção, e os segundos aqueles que são atribuídos indiretamente, por via do sistema tributário, máxime sistema fiscal.

A este propósito, será de assinalar que são irrelevantes a forma dos auxílios tributários (quer se insiram no âmbito dos impostos, taxas ou contribuições), as modalidades de técnica fiscal (quer sejam reduções de taxas ou isenções, entre outras) e as finalidades das medidas tributárias³⁶.

Desta forma, podemos concluir que os benefícios fiscais são uma forma de auxílio estatal. Assim, este último conceito é mais lato que o primeiro, uma vez que os benefícios fiscais são, inevitavelmente, auxílios estatais de acordo com esta noção (e já não de acordo com a noção da União Europeia, que, como veremos, exige requisitos adicionais, designadamente, o carácter anticoncorrencial da medida), mas os auxílios de Estado podem não assumir a forma de benefícios fiscais.

Para que possam aplicar-se auxílios estatais, os Estados-Membros da União Europeia devem, nos trâmites definidos pelo Regulamento do Conselho que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia³⁷, notificar a Comissão Europeia, que terá de os aprovar. O regime dos auxílios estatais no seio da União Europeia será, contudo, posteriormente desenvolvido em maior detalhe.

³⁴ European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», 3.

³⁵ Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, 174.

³⁶ *Ibidem*, 311-ss.

³⁷ Regulamento do Conselho n.º 2015/1589, de 13 de julho de 2015, disponível para consulta em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32015R1589>.

2.2. Subvenção

Segundo o artigo 1.º do Acordo sobre Subvenções e Medidas de Compensação e o artigo XVI do GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*) – o Acordo Geral de Tarifas e Comércio³⁸ –, a subvenção é uma contribuição financeira, que se traduz numa vantagem para quem a recebe, concedida pelo Estado ou por uma entidade pública, de natureza específica, atribuída a uma empresa, a um grupo de empresas ou a ramos de produção. Este é um conceito que pretende abranger um vasto leque de realidades, desde a concessão e a garantia de empréstimos, ao fornecimento e compra de bens e serviços, até aos benefícios fiscais. Deste modo, também neste caso, os benefícios fiscais são necessariamente subvenções (neste caso, fiscais), mas as subvenções não tomam necessariamente a forma de benefícios fiscais³⁹.

Em virtude deste enquadramento, os benefícios fiscais atribuídos por um Estado-Membro da OMC podem ser postos em causa junto do Órgão de Resolução de Litígios nos casos em que essas medidas lesem os “interesses comerciais” de outros Estados ou quando se enquadrem em políticas de protecionismo comercial⁴⁰. Esta ideia acaba por se reconduzir ao combate à concorrência desleal, que se preconiza no âmbito da União Europeia e, concretamente, no enquadramento europeu dos auxílios estatais, como veremos.

2.3. Privilégio/Favor fiscal

Esta figura, aplicada ainda no Antigo Regime, que se baseava numa sociedade estratificada em três categorias clássicas (nobreza, clero e povo), assumia a forma de absolutos privilégios pessoais e institucionais atribuídos com base nas funções associadas às classes sociais então privilegiadas – o clero e a nobreza –, que foram perdendo o interesse coletivo que se entendia existir, revelando-se meramente injustos desde o século XIX. Por esse motivo, esta figura foi abolida com as revoluções liberais⁴¹.

Efetivamente, os privilégios fiscais, apesar de se traduzirem, à semelhança dos benefícios fiscais, em vantagens de natureza tributária, distinguem-se destes porque violam o princípio da igualdade de modo intolerável. São verdadeiros privilégios, por serem injustificados, e, portanto, inconstitucionais, à luz do disposto no artigo 13.º, n.º 2 da CRP.

³⁸ Recordar-se que o GATT veio dar lugar a uma verdadeira instituição – a Organização Mundial do Comércio.

³⁹ Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, ed. Almedina, 2.ª (Coimbra, 2018), 111–12.

⁴⁰ *Ibidem*.

⁴¹ Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1990, 14–15.

2.4. Despesa fiscal

Este conceito, devido à similitude e áreas de confluência com os benefícios fiscais, implica um maior desenvolvimento.

O conceito de despesa fiscal surgiu, pela primeira vez, nos Estados Unidos da América e na Alemanha, no início dos anos 60. Foi também aí que começou o reporte orçamental de despesas fiscais, prática que se foi espalhando para outros países durante os anos 80, em virtude da utilização generalizada de benefícios fiscais e da exigência de transparência dos mesmos⁴².

A OCDE entende que as despesas fiscais são transferências de recursos públicos levadas a cabo por via da redução das obrigações contributivas relativamente a um ponto de referência – o sistema de tributação-regra –, ao invés de as mesmas ocorrerem por via de gastos diretos. Adicionalmente determinou alguns requisitos para a consideração de medidas como despesas fiscais⁴³. Estas despesas devem beneficiar uma indústria, uma atividade ou uma classe específica de contribuintes e devem visar um objetivo facilmente identificável; o imposto em causa deve ser suficientemente abrangente, de modo a assegurar um sistema-base comparável; deve ser possível alterar o sistema fiscal de modo a suprimir despesas fiscais e não devem existir outras disposições fiscais que permitam a compensação dos benefícios gerados pelas despesas fiscais⁴⁴.

Assim, entender-se-á que as despesas fiscais são despesas públicas previstas juridicamente que suavizam o ónus fiscal dos contribuintes, através da redução ou do diferimento dos impostos, tendo em vista o favorecimento de certos setores económicos, atividades, regiões ou agentes⁴⁵. A este propósito, e como será explorado no âmbito específico dos benefícios fiscais, na verdade, o diferimento dos impostos não implica uma despesa (nem mesmo indireta). Ainda assim, na visão da generalidade da doutrina e na prática, engloba-se o diferimento nesta categoria, dado que há um lapso temporal em que o Estado deveria receber uma quantia e não a recebe, acabando por constituir uma moratória.

Em primeiro lugar, a despesa fiscal consubstancia um tipo de despesa pública, sendo, por isso, assumida pelo Estado. A despesa pública está prevista e é constitucionalmente exigida, por forma a atingir os objetivos sociais e económicos estabelecidos, também constitucionalmente⁴⁶. Genericamente,

⁴² Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 2.

⁴³ Os designados *tax expenditures*.

⁴⁴ Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 5.

⁴⁵ Villela, Lemgruber, e Jorratt, 1–2.

⁴⁶ Para uma análise desenvolvida e integrada da despesa pública e da disciplina jurídica que a regula, vide Joaquim Freitas da Rocha, *Direito da despesa pública*, ed. Almedina (Coimbra, 2019).

a despesa pública é o facto jurídico de afetação, por uma entidade pública, de recursos financeiros à prossecução do interesse público⁴⁷.

Em segundo lugar, as despesas fiscais, das quais se destacam os benefícios fiscais, exigem um ato juridicamente enquadrado que as possibilite e legitime. No caso português, vigora um princípio de precedência de lei no que diz respeito aos benefícios fiscais⁴⁸. O sistema fiscal, onde se enquadram não só as receitas, mas também as despesas fiscais, é uma matéria que faz parte da competência relativa da Assembleia da República⁴⁹, o que significa que este órgão político pode conceder autorização legislativa ao Governo para que regule nessa matéria.

Em terceiro lugar, as despesas fiscais aliviam a carga fiscal que recai sobre os contribuintes visados, podendo assumir diversas formas, as quais se distinguem, genericamente, entre a redução do montante a pagar pelo contribuinte e o diferimento, isto é, o protelamento do momento em que o pagamento deve ocorrer.

Por último, no que diz respeito às finalidades, as despesas fiscais procuram beneficiar setores económicos, atividades, regiões, ou agentes, consoante a política pública concretamente prosseguida.

Parte da doutrina não considera a despesa fiscal uma verdadeira despesa pública, mas tão-só um não ingresso. Entende que a despesa pública implica que os recursos tenham sido previamente incorporados no património estatal, havendo, posteriormente, uma deslocação desses recursos para outro património⁵⁰.

Aquilo que assumiremos aqui e que é o entendimento generalizado é que as despesas fiscais são despesas indiretas, que se traduzem em receitas potenciais não arrecadadas ou despesas públicas efetivadas com recurso ao sistema fiscal⁵¹. Assim, a despesa fiscal será sempre considerada uma despesa pública, independentemente da saída de fundos do património público, dado que existe o afastamento de entradas (que consubstancia uma afetação indireta de recursos) e esse afastamento é justificado pelo interesse público, não se dispensando a existência de um nexo entre um e outro.

Trata-se, por isso, de um sacrifício dos cofres públicos, decorrente da perda de receita tributária, com o intuito de induzir a adoção ou o incremento de certos comportamentos, como forma de privilegiar

⁴⁷ Rocha, 36.

⁴⁸ Art. 103.º, n.º 2 da CRP.

⁴⁹ Art. 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

⁵⁰ Luciano Carlos Rezzoagli, «El Gasto Fiscal en la Ley Tributaria Sustantiva y en el Ámbito Presupuestario», em *Direito Financeiro e Tributário comparado - estudos em homenagem a Eusébio González García / org. Ives Gandra da Silva Martins... [et al.]*, ed. Saraiva (São Paulo, 2014), 756.

⁵¹ Faria, *Estatuto dos benefícios fiscais: notas explicativas*, 20.

pessoas ou atividades, visando sempre, em última instância, o alcance de interesses públicos. É, então, uma ferramenta jurídica de condução da política pública, social ou económica.

Nuno Sá Gomes reconduz o conceito de despesas fiscais à concessão de benefícios fiscais excepcionais, com exclusão dos gastos decorrentes dos “desagravamentos-regra ou estruturais”⁵². Esta noção deixa de fora, por exemplo, as despesas resultantes das diferentes taxas de IVA, o mínimo de existência e as deduções específicas.

Em boa verdade, pelo menos em termos formais, a despesa fiscal engloba toda a despesa indireta, traduzida em não ingressos no erário público, efetuada por via do sistema fiscal, através da consagração de desagravamentos fiscais, excepcionais ou estruturais. Excluir-se-iam somente as situações de não incidência tributária.

Além disso, pode haver benefícios fiscais sem haver despesa fiscal. É o que acontece, de facto, com os diferimentos tributários em que, quantitativamente, o montante de receita fiscal recebido pelo Estado não é afetado. Não obstante serem benefícios fiscais, porque favorecem a situação tributária do contribuinte, não se traduzem materialmente em despesa fiscal, porque o erário público terá a mesma entrada, em valor, que teria sem o diferimento, ainda que não coincidente temporalmente. Ainda assim, devido a este “atraso” na receção da receita fiscal, entendeu-se prever os diferimentos tributários na tipologia formal de despesas fiscais elaborada pelo Governo, no seu Relatório de Despesa Fiscal⁵³.

No entanto, para simplificar as estimativas e apurar apenas os valores relativos aos benefícios fiscais ditos excepcionais, são excluídos desse relatório alguns desagravamentos fiscais estruturais, como as deduções específicas, discriminando-se, contudo, as taxas preferenciais de IVA, o que parece justificar-se atendendo ao peso dessas taxas na despesa estatal⁵⁴.

Genericamente, os benefícios fiscais inserem-se na categoria de despesa pública fiscal⁵⁵, uma vez que, não obstante não serem diretamente um subsídio ou uma atribuição de dinheiros públicos, implicam uma não arrecadação de receita pública (fiscal), que, de outro modo (isto é, através do regime normal de tributação), existiria. Trata-se de realidades que, por implicarem diminuição das receitas estatais, são equiparadas a gastos. Ainda assim, quanto às finalidades, são comparadas às despesas diretas – porque

⁵² Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1991, 282.

⁵³ Este Relatório de Despesa Fiscal apresenta a despesa fiscal total das Administrações Públicas, que inclui dados relativos a todos os impostos nacionais (Estado, a Administração Regional e a Administração Local). A despesa fiscal, entendida como perda de receita fiscal devida, é aqui quantificada, atendendo ao respetivo tipo, função e imposto. Apresenta-se ainda uma evolução da despesa fiscal ao longo dos anos antecedentes.

⁵⁴ A este propósito, será de assinalar que o IVA representa cerca de 60% do total de despesa fiscal, sendo que 98,6% da despesa respeitante ao IVA reporta-se às taxas preferenciais. Cf. Ministério das Finanças, «Relatório de Despesa fiscal 2019», 2018, 10, https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fiscal_2019.pdf.

⁵⁵ Art. 2.º, n.º 3 do EBF.

visam promover certas políticas económicas e/ou sociais –, daí que, muitas vezes, sejam utilizadas indistintamente pelos *policy makers*.

Como se disse, a despesa fiscal (máxime os benefícios fiscais) é uma forma de condução de políticas públicas. Engloba o total de receitas fiscais (que se reportam aos rendimentos públicos obtidos por força da cobrança dos vários impostos aplicáveis num determinado ordenamento jurídico-tributário) a que o Estado renuncia em prol da prossecução de políticas públicas⁵⁶. Da despesa fiscal não resultam movimentos financeiros. São recursos que apesar de, *ab initio*, não pertencerem ao Estado, ser-lhe-iam devidos. Estes recursos pertencem inicialmente aos contribuintes, seja pela forma de rendimento ou património, mas devem ser atribuídos ao Estado por força da política fiscal estabelecida, assente no critério da capacidade contributiva⁵⁷. Esse decurso normal não ocorrerá quando, por razões extrafiscais de elevada importância, é decidido que esses recursos devem manter-se com os contribuintes (ainda que apenas temporariamente, como é o caso do diferimento da tributação), aliviando-lhes a carga fiscal. Deste modo, os contribuintes são envolvidos de forma direta, quase contratualmente, dado o compromisso estabelecido e o facto de existirem contrapartidas de ambas as partes (por exemplo, recebem crédito de imposto se investirem em I&D), nas políticas sociais e económicas do Estado.

Existem vários métodos de cálculo da despesa fiscal⁵⁸: o método da receita cessante, o método da receita ganha e o método da despesa equivalente. O primeiro tem em conta o valor da receita que é perdido em sequência de determinada política de despesa fiscal. O segundo procura medir o valor de receita que se obtém com a eliminação de uma política de despesa fiscal. O terceiro procura apurar o custo dessa política caso fosse levada a cabo por despesa direta. Este último poderá ter utilidade superior, dado que consubstancia igualmente um método auxiliar no momento de opção pelo tipo de despesa: direta ou indireta. Aquele que é mais utilizado entre os Estados-Membros é o método da receita cessante⁵⁹. Atualmente também o sistema português tem esse método implementado, sendo apresentado, na lei do orçamento de Estado, um mapa contabilístico com a sua exposição⁶⁰.

A despesa fiscal pode procurar atingir várias finalidades: a progressividade do sistema fiscal, garantindo uma redistribuição da riqueza; um sistema fiscal mais eficiente; o aumento do consumo de determinados bens ou serviços, considerados meritórios (*merit goods*); ou o aumento do investimento

⁵⁶ Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, ed. Almedina, Cadernos I (Coimbra: Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal FDL, 2006), 51.

⁵⁷ Cf. art. 4.º, n.º 1 da LGT.

⁵⁸ Para mais desenvolvimentos, vide Martins, *A despesa fiscal e o orçamento do Estado no ordenamento jurídico português*, 57-ss.

⁵⁹ European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», 12.

⁶⁰ Cf. art. 42.º da LEO.

em certos setores, atividades ou regiões⁶¹. A I&D pode ser uma das áreas que a despesa fiscal procura estimular.

A propósito das despesas fiscais, existe, contudo, uma questão estrutural. É que, em Direito Tributário, vale o princípio da indisponibilidade das relações jurídicas, que, numa das suas dimensões, implica a irrenunciabilidade dessas posições⁶². Assim, o sujeito ativo da relação jurídica tributária, o Estado, não pode, em princípio, reduzir ou extinguir o crédito tributário⁶³, nem conceder moratórias⁶⁴. Só o poderá fazer nos casos previstos na lei e desde que respeitados os princípios da igualdade e da legalidade tributária⁶⁵. Tem-se em vista a defesa das necessidades financeiras do Estado e da justiça social⁶⁶. Deste modo, infere-se a exigência de conformidade igualmente dos benefícios fiscais com os princípios mencionados.

Em todo o caso, e em jeito de conclusão deste apartado, devemos esclarecer que as despesas fiscais não são confundíveis com os benefícios fiscais. Isto porque, e à semelhança do que acontece com os auxílios estatais, o primeiro conceito é mais lato do que o segundo. Tal acontece uma vez que as despesas fiscais englobam, para além dos benefícios fiscais, outras despesas que não se confundem com estes. É o caso, por exemplo, das taxas preferenciais em sede de IVA. Apesar de serem receitas fiscais que o Estado deixa de arrecadar, não são benefícios fiscais, desde logo porque se integram no sistema de tributação-regra.

Os benefícios fiscais, que são simultaneamente despesas públicas, despesas fiscais e desagravamentos fiscais, têm impacto nas receitas tributárias, logo, no orçamento de Estado. Isto porque o valor das receitas tributárias, que deve estar inscrito no orçamento de Estado, é apurado após ter sido deduzido o valor das despesas tributárias⁶⁷. Daí que deva existir um controlo da despesa fiscal.

⁶¹ Villela, Lemgruber, e Jorrratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 6.

⁶² Para mais desenvolvimentos, ver Joaquim Freitas da Rocha, «A blindagem dos créditos tributários, o processo de insolvência e a conveniência de um Direito tributário flexível» (Braga, 2015), 1–3, <http://hdl.handle.net/1822/62136>.

⁶³ Cf. art. 30.º, n.º 2 da LGT.

⁶⁴ Cf. art. 36.º, n.º 3 da LGT.

⁶⁵ Inclusivamente, o n.º 3 do art. 30.º da LGT pretende conferir um valor reforçado a esta ideia, fazendo-a prevalecer sobre qualquer legislação especial. Questionável, contudo, será a possibilidade de a LGT conferir valor reforçado a uma norma própria. Joaquim Freitas da Rocha entende, a este propósito, que se trata não de valor reforçado em sentido próprio, o que seria ilegítimo por parte da LGT, atento, por um lado, o silêncio por parte da CRP a esse respeito e, por outro lado, a falta de “parametricidade” daquele diploma, mas de um conteúdo materialmente constitucional, determinado por razões de “coerência sistemática”, “operatividade e funcionalidade”. Cf. Joaquim Freitas da Rocha, «Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado)» (Braga, 2012), <http://hdl.handle.net/1822/35600>, em especial páginas 16 e 17..

⁶⁶ Ver Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 1 de abril de 2014, processo 1285/12.5TBPMS-F.C1, relator Manuel Capelo, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/19eb5ece3a67a0ea80257cc1004c7e28?OpenDocument&Highlight=0,memorando>. Consultado em 7 de março de 2020.

⁶⁷ Cf. art. 15.º, n.º 2 da LEO.

2.5. Incentivo fiscal (remissão)

No que respeita aos incentivos fiscais, remete-se para a distinção entre benefícios fiscais dinâmicos e benefícios fiscais estáticos, que será desenvolvida adiante.

3. A relação jurídica do benefício fiscal

Sem querer aprofundar, de modo exaustivo, a temática da figura jurídica que o benefício fiscal assume, é imperativa, pelo menos, uma breve referência ao conflito que a envolve, com uma simples enunciação das suas implicações para o regime aplicável.

Desde logo, será de questionar se o benefício fiscal constitui ou dá lugar a um efetivo direito subjetivo. Deve então ser aqui desenvolvida a discussão que, ainda que não expressamente sobre os benefícios fiscais em geral, era efetuada ao nível das isenções. A tese positiva entendia que, sobretudo nas isenções subjetivas, o respetivo titular (e, por isso, titular de um direito subjetivo à isenção) tinha a possibilidade de exigir a declaração do benefício à autoridade competente. Já a tese negativa, que partia do pressuposto de que a atividade da Administração é vinculada em matéria de benefícios fiscais, defendia que, pelo menos no que diz respeito às isenções automáticas, o respetivo titular não poderia exigir um comportamento da Administração em mera decorrência da existência da sua posição⁶⁸.

Tanto Alberto Xavier como Nuno Sá Gomes entendiam que não só as isenções, mas os benefícios fiscais em geral geravam um “verdadeiro direito subjetivo”⁶⁹.

Esta discussão, contudo, ficou esclarecida com a própria lei, corroboradora da tese positiva, que, no artigo 12.º do EBF, refere o “direito aos benefícios fiscais”. Nos termos desta norma, “[o] direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respetivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo”. Parece então que existe um direito associado aos benefícios fiscais, independentemente até da respetiva classificação. Ainda assim, o elemento literal não pode ser decisivo, até porque, como sabemos, muitas vezes, o legislador é pouco preciso nos termos que utiliza. De qualquer das maneiras, a verdade é que está expressamente previsto um procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais, que depende da iniciativa dos interessados, mediante requerimento para esse efeito⁷⁰, que, caso resulte em deferimento, dará lugar a um direito ao benefício, sem prejuízo de o mesmo ter efeitos desde a verificação dos respetivos requisitos e não do respetivo reconhecimento pela entidade competente⁷¹.

De qualquer modo, defende-se aqui a ideia da existência de relações jurídicas de benefício fiscal. Questão diferente, não explorada no presente trabalho por questões de extensão do mesmo, será a de

⁶⁸ Nuno Sá Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n. 360 (1990): 79–80.

⁶⁹ Gomes, 80–81.

⁷⁰ Cf. art. 65.º do CPPT.

⁷¹ Cf. art. 12.º do EBF.

determinar se essa relação será (totalmente) independente da relação jurídico-tributária que lhe está inerente.

No que diz respeito aos sujeitos da relação jurídica que envolve a concessão de um benefício fiscal, o sujeito ativo, isto é, aquele que recebe o benefício fiscal (tenha ou não um direito subjetivo a ele) pode ser uma pessoa singular ou uma pessoa coletiva, de natureza privada ou pública, enquanto o sujeito passivo, ou seja, aquele que concede o benefício fiscal, apenas pode ser uma entidade de natureza pública⁷².

⁷² Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1990, 81. No que diz respeito aos modos e causas de extinção da relação jurídica de benefício fiscal, *vide* Gomes, 84 e ss.

4. Breve contextualização histórica

Vários podem ser os contextos históricos e motivações que implicam a intervenção estatal na vida social e económica. Essa intervenção, contudo, deve estar constitucionalmente legitimada.

Apesar de sempre ter existido despesa pública (pelo menos desde a existência do Estado enquanto forma de organização da sociedade), a princípio, esta não era nítida, por não existir uma clara separação dos patrimónios do governante e do Estado. Ainda assim, desde cedo, houve lugar a investimentos destinados a um conjunto de pessoas, que tinham como finalidades a defesa e a diplomacia. Contudo, a despesa pública, tal como a conhecemos atualmente, surge apenas associada ao Estado Social, à proteção dos direitos económicos, sociais e culturais e ao princípio da socialidade⁷³.

Para além das tarefas fundamentais gerais atribuídas ao Estado⁷⁴, designadamente de promover o bem-estar, a qualidade de vida e a igualdade real dos indivíduos, bem como de contribuir para a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais⁷⁵, este deve também levar a cabo determinadas políticas nos domínios económico e social⁷⁶. Uma forma de intervenção e de constituição de despesa pública é por via do sistema fiscal.

Em Portugal, surgiram inicialmente os privilégios fiscais, com a revolução fiscal de 1249, permanecendo até ao período do constitucionalismo e revoluções liberais (sensivelmente 1820)⁷⁷. Com a transição para o Estado Social, os princípios da igualdade tributária e da generalidade vão ganhando importância. Daí que se vá instituindo a figura do benefício fiscal, que apenas afasta estes princípios caso se verifique a existência de objetivos extrafiscais (mais) relevantes.

Já o conceito de despesa fiscal teve origem, em Portugal, na revisão constitucional de 1989, que passou a incluir a exigência de previsão orçamental dos benefícios fiscais e da receita cessante daí resultante⁷⁸, que se mantém até aos dias de hoje⁷⁹.

⁷³ Rocha, *Direito da despesa pública*, 147-ss.

⁷⁴ Cf. art. 9.º da CRP.

⁷⁵ Cf. art. 9.º, al. d) da CRP.

⁷⁶ Cf. art. 81.º da CRP.

⁷⁷ Martins, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, 16-ss.

⁷⁸ J. L. Saldanha Sanches, *Princípios estruturantes da reforma fiscal*, ed. Edifisco (Lisboa, 1991), 137.

⁷⁹ Cf. art. 106.º, n.º 3, al. g) da CRP.

5. Classificação dos benefícios fiscais

Várias são as classificações de benefícios fiscais avançadas pela doutrina. Apresentam-se algumas das que se entende serem mais pertinentes para o progresso do trabalho.

5.1. Benefícios fiscais objetivos, subjetivos e mistos

No que diz respeito ao objeto dos benefícios fiscais, podemos distinguir entre benefícios fiscais objetivos (ou reais), quando se atende à natureza ou qualidade da coisa para determinar a atribuição do benefício, e benefícios fiscais subjetivos (ou pessoais), se o elemento determinante é a natureza ou a qualidade dos sujeitos. Os benefícios fiscais mistos levam em consideração tanto elementos reais como elementos pessoais⁸⁰.

Esta distinção permite uma mais fácil identificação não só dos eventuais beneficiários (tanto dos desejados, como dos reais), como também dos objetivos prosseguidos por cada benefício, por via da compreensão do aspeto alvo de compensação.

Será de realçar que, no âmbito da I&D, são mais comuns os benefícios fiscais subjetivos, porque tendencialmente são estabelecidos requisitos específicos relativamente ao sujeito, como sejam a relação com a atividade de I&D ou até mesmo a certificação por entidades competentes da respetiva idoneidade na área.

5.2. Benefícios fiscais totais e parciais

Quanto à extensão do conteúdo, podemos ter benefícios fiscais totais, se o desagravamento incide sobre a totalidade do facto tributário, caso em que as obrigações tributárias se extinguem completamente, e benefícios fiscais parciais, onde o desagravamento incide apenas sobre parte do facto tributário, subsistindo (algumas) obrigações tributárias.

Na verdade, podemos ter benefícios fiscais totais sem que se extingam todas as obrigações tributárias. É o caso, por exemplo, de deduções à coleta de 100%, isto é, em que não existe montante de imposto a entregar ao Estado, mas que implicam o cumprimento, pelo sujeito passivo, de obrigações declarativas. Pode ainda acontecer que a dedução à coleta seja total no que respeita a um determinado rendimento (isto no contexto dos impostos sobre o rendimento) e que as normas de incidência relativas

⁸⁰ Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1990, 145.

a outros rendimentos sejam aplicáveis sem restrições, havendo, por isso, imposto a pagar. Finalmente, numa perspetiva ainda mais afunilada, pode existir dedução pela totalidade (100%) de uma determinada despesa, que não seja suficiente para anular, de todo, o imposto a pagar. Algumas situações em que tal circunstância poderá ocorrer serão estudadas a propósito dos benefícios à I&D, em especial o SIFIDE II, apartado para o qual remetemos.

5.3. Benefícios fiscais com duração determinada e com duração indeterminada

Relativamente à duração, a generalidade da doutrina (e mesmo a lei⁸¹) distingue entre benefícios fiscais permanentes e temporários. Não enveredaremos por tal distinção, uma vez que, cremos, todos os benefícios são temporários. Desde logo, por serem instituídos para a obtenção de certas finalidades, uma vez satisfeito o propósito, deverão ser extintos. Por outro lado, as normas que consagram os benefícios fiscais previstos nas partes II e III do EBF (com certas exceções⁸²) dispõem de um prazo de caducidade de cinco anos, salvo indicação em contrário⁸³. Estamos, então, perante a consagração do princípio da vigência temporária das normas que consagram benefícios fiscais⁸⁴. Por esse motivo, optamos antes pela diferenciação entre benefícios fiscais com duração determinada, isto é, aqueles cuja duração está pré-determinada por lei, e benefícios fiscais com duração indeterminada, em relação aos quais não há especificação de limites temporais, mas que, como explicámos, terão de findar, pelo menos quando deixe de se verificar o objetivo que servem.

5.4. Benefícios fiscais absolutos e condicionados

Também se podem diferenciar os benefícios fiscais absolutos, que são aqueles cuja eficácia não fica dependente do preenchimento de uma qualquer condição, dos benefícios fiscais condicionados, cuja eficácia depende da verificação de certos pressupostos – da sua condição⁸⁵.

De modo simplista e não juridicamente preciso, todos os benefícios fiscais seriam condicionados, na medida em que a sua atribuição depende da satisfação de um condicionalismo – um conjunto de requisitos próprio –, como seja a execução, por parte do sujeito passivo, de um determinado comportamento. O sentido de benefício fiscal condicionado aqui ambicionado reporta-se ao

⁸¹ Cf. art. 14.º, n.º 5 do EBF.

⁸² Cf. art. 3.º, n.º 3 do EBF.

⁸³ Cf. art. 3.º, n.º 1 do EBF.

⁸⁴ Fernando António Portela Rocha de Andrade, «Benefícios Fiscais: a consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento» (Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014), 296, <http://hdl.handle.net/10316/26661>.

⁸⁵ Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1990, 151.

estabelecimento de requisitos adicionais, como a necessidade de carácter habitual, com especificação da duração mínima, do comportamento beneficiado. De qualquer modo, ainda assim, poderíamos considerar condicionados em sentido próprio todos os benefícios fiscais, pelo menos aqueles dependentes de reconhecimento, em resultado das condições impostas pelo n.º 1 do artigo 13.º do EBF, de acordo com o qual esses mesmos benefícios não poderão ser concedidos caso o sujeito passivo não tenha a sua situação tributária regularizada, sem prejuízo do disposto no n.º 2 do mesmo artigo.

No contexto dos benefícios fiscais à I&D, poderão considerar-se benefícios fiscais condicionados aqueles que exigem, por exemplo, a certificação da idoneidade do sujeito na área de I&D por uma entidade competente.

5.5. Benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento

Podemos também distinguir os benefícios fiscais automáticos e os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, consoante resultem direta e imediatamente da lei (*ope legis*), ou exijam pelo menos um ato posterior de reconhecimento, respetivamente⁸⁶. Neste último caso, poderemos ter benefícios fiscais dependentes de reconhecimento unilateral ou benefícios fiscais contratuais, consoante o(s) ato(s) posterior(es) em causa revista(m) a natureza de ato administrativo ou de acordo ou contrato, respetivamente⁸⁷. O reconhecimento unilateral pode ainda processar-se por dois modos distintos: oficiosamente ou a requerimento dos interessados. Neste último caso, será seguido o procedimento expressamente previsto na lei⁸⁸.

De qualquer dos modos, salvo disposição legal em sentido diverso, o reconhecimento tem efeito meramente declarativo⁸⁹. Já por isso, em princípio, a constituição do direito ao benefício fiscal dá-se no momento da verificação dos respetivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo⁹⁰. Ressalva-se que o automatismo associado aos benefícios fiscais em nada interfere com o seu carácter excecional, uma vez que está igualmente dependente da verificação de certos requisitos que, como referimos, não serão de constatação generalizada. Aquilo que poderá ocorrer é que os benefícios fiscais sejam atribuídos sem que os respetivos requisitos se verifiquem, nos casos em que os sujeitos passivos simulem a sua verificação, o que poderá ser combatido por via de um controlo regular ajustado,

⁸⁶ Cf. art. 5.º, n.º 1 do EBF.

⁸⁷ Nabais, *Direito fiscal*, 404–5. Para desenvolvimentos relativos aos benefícios fiscais contratuais, *vide* Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1991, 329–41.

⁸⁸ Cf. art. 65.º do CPPT.

⁸⁹ Cf. art. 5.º, n.º 2 do EBF.

⁹⁰ Cf. art. 12.º do EBF.

regular, desse mesmo reconhecimento. Nesse ponto, talvez fosse preferível que qualquer benefício estivesse dependente de aprovação prévia, o que, contudo, poderia originar ou potenciar as situações de corrupção na atribuição de benefícios fiscais, bem como prejudicar a segurança jurídica.

Contudo, existem situações especificadas na lei que não permitem que o benefício fiscal seja reconhecido⁹¹, a menos que a dívida tributária, sendo exigível, tenha sido objeto de reclamação, impugnação ou oposição e tenha sido prestada garantia idónea, se exigível⁹².

5.6. Benefícios fiscais estáticos e dinâmicos (incentivos fiscais)

Finalmente, podemos distinguir os benefícios fiscais estáticos (benefícios fiscais *stricto sensu*) e os benefícios fiscais dinâmicos (os denominados incentivos fiscais). Os primeiros atuam *ex post*, isto é, após verificados determinados comportamentos e como forma de os compensar. Os segundos, pelo contrário, têm uma atuação *ex ante*, na medida em que visam incentivar a adoção de certos comportamentos, antes de estes tomarem lugar⁹³.

Esta distinção levanta algumas dificuldades. Em primeiro lugar, nem sempre é fácil distinguir os benefícios fiscais estáticos e os incentivos fiscais. Adicionalmente, os incentivos fiscais pressupõem que o comportamento pretendido não pré-existe à sua aplicação, o que nem sempre acontece. Os incentivos fiscais são estabelecidos precisamente com o intuito de promover que sujeitos passivos que não adotavam anteriormente um determinado comportamento o passem a adotar. Contudo, na prática, muitas vezes beneficiam destas medidas os sujeitos que já adotavam esse comportamento, não havendo lugar a alterações sociais, mas tão-só a atribuição de compensações que se revelam ineficientes.

Uma forma de assegurar a natureza de incentivo fiscal é por via da comparação com anos anteriores. É o que acontece, como veremos melhor, com o SIFIDE II, que prevê uma dedução à coleta baseada numa taxa de base e numa taxa incremental, a última das quais será aplicável ao acréscimo de despesas em I&D em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores. Neste caso, pretende-se assegurar, de facto, o carácter de incentivo, na medida em que deve existir uma mudança no comportamento da entidade beneficiária – um aumento do investimento na área de I&D.

⁹¹ Previstas no art. 13.º, n.º 1 do EBF.

⁹² Cf. art. 13.º, n.º 2 do EBF.

⁹³ Nabais, *Direito fiscal*, 402.

Existem outras classificações relativas aos benefícios fiscais. Contudo, dada a pouca utilidade que teriam para os efeitos pretendidos por este trabalho, opta-se antes pela remissão para outras obras sobre essa matéria⁹⁴.

⁹⁴ Ver, por exemplo, Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1990, 7–153.

6. Tipos de benefícios fiscais

Até agora falámos genericamente em benefícios fiscais. No entanto, estes podem assumir diferentes formas. Sem desejarmos abordá-los a todos, o que, aliás, não seria possível, dados os diferentes formatos que os mesmos podem revestir e que são assumidos pela própria lei quando diz, no n.º 2 do artigo 2.º do EBF, “e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior”, enunciaremos brevemente aqueles que, tipicamente, assumem maior relevância teórica e prática.

6.1. Isenções

Importará, desde logo, esclarecer que existem isenções que não são benefícios fiscais, fazendo antes parte do regime normal de tributação. É o que se passa, por exemplo, com a isenção das sociedades transparentes, cuja matéria coletável será imputada aos seus sócios, no seu rendimento tributável⁹⁵. Não obstante não terem relevância prática acentuada ou direta no caso dos benefícios fiscais à I&D, objeto do nosso estudo, entendemos que as isenções devem ser analisadas com algum desenvolvimento, desde logo, por serem uma figura cuja disciplina jurídica serve, muitas vezes, como parâmetro de base para definir as disciplinas jurídicas aplicáveis aos restantes tipos de benefícios fiscais.

A isenção⁹⁶ consiste no afastamento, temporário ou definitivo, da tributação, por razões de conveniência política ou económica⁹⁷. Traduz-se num facto impeditivo autónomo e originário, já que a sua verificação impede a constituição da obrigação do imposto, total ou parcialmente⁹⁸. Desta forma, adota-se a visão de Nuno Sá Gomes, segundo a qual o facto isento cabe no âmbito da norma de tributação, mas, por ser um facto excecional, impede o nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal⁹⁹.

Tal não se confunde com situações de não incidência, como já se adiantou. No caso das isenções, apesar de existir incidência, isto é, apesar de, à partida, serem factos suscetíveis de constituir objeto de tributação, há uma delimitação negativa, estabelecida pela lei, que afasta essa suscetibilidade.

⁹⁵ Cf. arts. 12.º e 6.º do CIRC.

⁹⁶ Em inglês *exemption*, que se reconduz à exclusão, da base tributável, de certos rendimentos ou transações. Vide Leonard E. Burman e Marvin Phaup, «Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform» (Cambridge, 2011), 5, <https://doi.org/10.3386/w17268>.

⁹⁷ Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, ed. Almedina (Coimbra, 2005), 368-ss.

⁹⁸ Para um aprofundamento das diferentes conceções doutrinárias relativas à natureza jurídica das isenções, cf. Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1990, 58–74.

⁹⁹ Gomes, 61. No mesmo sentido, cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 5 de fevereiro de 2015, processo n.º 08259/14, disponível para consulta em <http://www.gde.mj.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/0a461261c356525e80257de9005a3b8b?OpenDocument>.

A este propósito, contudo, será de referir a doutrina moderna, que adota um entendimento diferente daquele que é seguido pela doutrina clássica, a qual, como vimos, entende que a isenção se situa no plano da incidência. De acordo com a doutrina moderna, a isenção implica a não incidência. Segundo esta visão, a isenção é (i) uma “regra de mutilação da norma de incidência”, (ii) um “facto jurídico impeditivo da incidência” ou (iii) uma “hipótese de não-incidência legalmente qualificada”¹⁰⁰. Em qualquer dos casos, a conclusão é a de que a isenção implica um afastamento da incidência.

Poder-se-á reconduzir estas doutrinas à respetiva visão do tributo. A visão unitária do tributo, associada à doutrina clássica, entende que, quando é aplicável uma isenção, não há lugar à ocorrência do facto gerador, não sendo sequer criada uma relação jurídico-tributária. Por outro lado, a visão dualista, associada à doutrina moderna, concebe o tributo como uma realidade bipartida, que resulta do facto gerador e da “tributabilidade”, esta última característica como sendo a qualidade daquilo que é tributável. Deste modo, podem ocorrer factos dotados de tributabilidade e factos não dotados de tributabilidade, em que não existirá incidência. Estes últimos são os que corresponderão, então, às situações de isenção¹⁰¹.

Haverá, no entanto, que tecer algumas considerações quanto à conceção unitária do tributo associada à corrente tradicional. Na nossa opinião, a doutrina clássica não defende que, nas isenções, não chega a existir uma qualquer relação jurídico-tributária. Ora, se o entendimento é o de que estamos no domínio da incidência, a situação em causa seria, pelo menos em abstrato, tributável. Adicionalmente, não é pelo facto de existir uma isenção que não podem subsistir outras obrigações tributárias, inseríveis, necessariamente, no âmbito de uma relação jurídico-tributária. Aliás, a própria isenção pode ser parcial ou total, como vimos a propósito da distinção entre benefícios fiscais e como veremos, em concreto, quanto às isenções, e, portanto, nas isenções parciais, não só existe incidência, como existe tributação. Também quanto à conceção dualista do tributo associada à corrente moderna, importa fazer alguns apontamentos. Iguamente em decurso desta distinção entre isenções totais e parciais, não podemos simplesmente admitir ou não admitir a “tributabilidade” de um facto tributário para a determinação da existência de uma isenção. O facto tributário pode ser apenas parcialmente isento – em que existe simultaneamente tributabilidade e não tributabilidade.

Ainda assim, para a nossa visão, recolhemos contributos de ambas as doutrinas. Por um lado, quanto à questão essencial da incidência, como já adiantado, optamos pela doutrina clássica. Deste

¹⁰⁰ Paulo Alves da Silva Paiva e Alexandre Augusto Batista de Lima, «A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções», *Revista Brasileira de Políticas Públicas* (Brasília, 2019), 453, <https://doi.org/10.5102/rbpp.v9i1.5379>.

¹⁰¹ *Ibidem*.

modo, entendemos que as situações de isenção não afastam a incidência, mas, pelo contrário, pressupõem-na. Por outro lado, relativamente à visão do tributo, admitimos, contrariamente ao genericamente associado à doutrina clássica, uma visão dualista, ainda que com algumas correções. Aliás, podemos aqui estabelecer uma equiparação entre a figura do tributo e a figura do crime. Isto porque, no caso do crime, poder-se-ão dar por preenchidos todos os requisitos para a sua constituição como tal e, ainda assim, não se verificarem as condições para a sua punibilidade. O mesmo se passa com o tributo, isto é, não obstante a existência de uma relação jurídico-tributária, criada pela incidência, e de a situação ser abstratamente tributável, pela circunstância de previsão de uma isenção e por razões políticas, económicas ou sociais, não se verificam as condições para a sua tributabilidade (em pleno ou parcialmente).

Em suma, por um lado, entendemos que as situações de isenção se situam no plano da incidência e que tal implica necessariamente a existência de uma relação jurídico-tributária. Tanto é que, muitas vezes, como já referimos, para que os sujeitos passivos possam usufruir da condição de isenção, deverão cumprir obrigações declarativas ou pelo menos ónus jurídicos, que teriam sempre de se inserir numa relação jurídico-tributária. Por outro lado, adotamos uma visão dualista do tributo, na medida em que são distinguíveis os diferentes elementos do facto tributário (como sejam as dimensões subjetiva, material, temporal, espacial e quantitativa) e a respetiva tributabilidade na prática. De facto, uma situação da vida pode assumir relevância jurídico-tributária, sem que exista tributabilidade. Assim, entendemos que, face a uma isenção, existe, ainda que abstratamente, um facto tributário, sem que se verifique (absolutamente) a sua tributabilidade.

Finalmente, podemos distinguir algumas tipologias de isenções. À semelhança dos benefícios fiscais genericamente considerados, também as isenções podem ser objetivas/reais, subjetivas/pessoais ou mistas; totais ou parciais; podem ter duração determinada ou duração indeterminada; podem ser puras/absolutas ou condicionais; automáticas ou dependentes de reconhecimento.

6.2. Reduções de taxas

Como é sabido, nem todas as reduções de taxas são benefícios fiscais. Dentro do sistema de tributação-regra, e no âmbito de vários impostos, encontramos taxas diferentes, sem que tal se deva a uma intenção de conceder um benefício fiscal.

As taxas preferenciais consistem na aplicação de taxas fiscais com valores diferentes, mais baixos, face às taxas normais, com o intuito de garantir um nível mais baixo de tributação a certos casos. As taxas preferenciais fazem igualmente parte da despesa fiscal. Este é o caso, por exemplo, das diferentes taxas existentes ao nível do IVA: a taxa normal, a taxa intermédia e a taxa reduzida, bem como as taxas aplicáveis nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira¹⁰². Apesar de estas taxas poderem ter subjacentes razões de ordem económica e social, o que, aliás, é bastante comum, como se constata facilmente pela consulta da lista I do CIVA, trata-se, ainda assim, de desagravamentos estruturais e não meramente excecionais. O mesmo se passa com o IRS, dado que as diferentes taxas previstas no artigo 68.º e nas tabelas de retenção na fonte do CIRS e a ideia de progressividade que lhes subjaz não se reconduzem a qualquer tipo de benefício fiscal, mas a um desagravamento estrutural, parte do sistema de tributação-regra.

Já as reduções de taxas¹⁰³, enquanto tipo de benefício fiscal, reconduzem-se à previsão de uma taxa inferior à taxa normal, desta vez por razões de ordem económica ou social que consideram o específico contexto em que as mesmas são aprovadas, não visando uma correção de sistema, mas uma correção momentânea num setor específico social ou da economia. São os casos em que, não obstante estar prevista uma taxa para uma categoria de situações, a lei permite que, com o preenchimento de determinados pressupostos, algumas das situações fácticas que se incluíam nessa categoria sejam tributadas a uma taxa inferior¹⁰⁴.

6.3. Deduções à matéria coletável

As deduções à matéria coletável são um tipo de benefício fiscal que se traduz em subtrações ao total da matéria coletável que, normalmente, seria tributada¹⁰⁵. O conceito de matéria coletável associa-se aos impostos sobre o rendimento. No caso do IRS, o rendimento coletável resulta do englobamento das várias categorias de rendimentos auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos¹⁰⁶. No caso do IRC, aquele que mais releva para o objeto deste trabalho, a matéria coletável afere-se em momento posterior ao apuramento do lucro tributável. O lucro tributável é parte do lucro contabilístico, não totalmente correspondente, designadamente por força das diferenças relativas aos

¹⁰² Cf. art. 18.º do CIVA.

¹⁰³ Em inglês *rate relief*, são as taxas mais baixas do que as normalmente aplicadas. Cf. Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 5.

¹⁰⁴ Pereira, *Fiscalidade*, 370–71.

¹⁰⁵ Em inglês *allowances*, que correspondem aos montantes deduzidos à base tributável. Cf. Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 5.

¹⁰⁶ Cf. art. 22.º do CIRS.

gastos dedutíveis e admissíveis fiscal e contabilisticamente. Este lucro consiste na diferença entre os rendimentos e ganhos¹⁰⁷ e os gastos e perdas fiscalmente admissíveis¹⁰⁸, contabilizando-se ainda as variações patrimoniais positivas e negativas¹⁰⁹. De um modo geral, os requisitos da dedutibilidade dos gastos são a sua indispensabilidade para a obtenção de rendimentos e a sua comprovação. Genericamente, a matéria coletável é obtida através da dedução ao lucro tributável dos prejuízos fiscais¹¹⁰ e dos benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções a esse lucro¹¹¹.

A aplicação de deduções à matéria coletável resultará, evidentemente, em qualquer dos casos, numa diminuição do *quantum* tributável. Com a redução da matéria coletável, o montante total de imposto a entregar diminui, visto que a respetiva taxa incidirá sobre um montante inferior e a própria taxa poderá diminuir, pelo menos no caso do IRS, pelo facto de a mesma ser determinada com base no rendimento coletável, que, neste caso, será menor¹¹².

Estas deduções à matéria coletável podem ser estabelecidas através de um montante fixo ou determinadas em função de valores associados aos objetivos que se pretendem incentivar. É o caso das deduções por investimento, em que se liga a dedução ao valor total ou parcial do investimento, isto é, há uma relação direta entre o valor do investimento e a subtração. Um exemplo onde este tipo de benefício fiscal poderia ser aplicado é o investimento em Investigação e Desenvolvimento. Aí o incentivo ao investimento em I&D seria diretamente proporcional ao nível de apoio estatal por via da dedução correspondente à matéria coletável.

Para além disso, as deduções à matéria coletável podem reportar-se a um único período impositivo ou podem ser obrigatoriamente fracionadas. Neste último caso, distinguem-se duas realidades: as situações em que existe a possibilidade de deduzir posteriormente, isto é, nos anos fiscais ou períodos seguintes, os montantes que não foram deduzidos por falta ou insuficiência de matéria coletável, e as situações em que não existe tal possibilidade.

Finalmente, existem casos de “super-dedução” de imposto, que reduzem a base tributável inflacionando artificialmente os gastos dedutíveis¹¹³.

¹⁰⁷ Apurados nos termos do art. 20.º do CIRC.

¹⁰⁸ Apurados nos termos dos arts. 23.º e 23.º-A do CIRC.

¹⁰⁹ Cf. art. 17.º, n.º 1 do CIRC.

¹¹⁰ Efetuada nos termos do art. 52.º do CIRC.

¹¹¹ Cf. art. 15.º, n.º 1, al. a) do CIRC.

¹¹² Cf. 68.º CIRS.

¹¹³ Em inglês, *tax credit*. Vide Olena Pfeiffer e Christoph Spengel, «Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning» (Mannheim, 2017), 5, <https://doi.org/10.2139/ssrn.3067926>.

6.4. Deduções à coleta

As deduções à coleta, também reconduzidas ao conceito de “crédito fiscal”, dizem respeito à dedução, sobre o próprio valor do tributo a entregar ao Estado, de uma determinada quantia¹¹⁴. Neste caso, e ao contrário daquilo que acontece quanto às deduções à matéria coletável, a subtração tem lugar num momento subsequente ao ato de liquidação¹¹⁵. Deste modo, esta dedução ocorre após a aplicação da taxa de imposto. Há, então, lugar à diminuição do montante de imposto a pagar, que visa beneficiar certa categoria de sujeitos passivos e/ou operações¹¹⁶.

Como veremos, esta categoria de benefícios fiscais é uma das mais utilizadas no âmbito dos benefícios fiscais à I&D, com especial destaque para o regime do SIFIDE II.

– Comparação entre deduções à matéria coletável e deduções à coleta:

Ambas as figuras introduzem modificações à norma fiscal de incidência, no que respeita ao procedimento de liquidação do imposto a entregar ao Estado: uma em momento anterior ao apuramento da coleta (deduções à matéria coletável) e outra em momento posterior (deduções à coleta). Em termos comparativos, tendencialmente, as deduções à coleta apresentam uma maior transparência face às deduções à matéria coletável em termos de despesa fiscal envolvida. Caso estejamos perante um imposto de taxa proporcional, o efeito de vantagem será o mesmo. Se, no entanto, estivermos face a um imposto de taxa progressiva, o valor da despesa fiscal na dedução à matéria coletável dependerá da taxa marginal aplicável, isto é, quanto mais elevado o escalão correspondente à matéria coletável do contribuinte maior será a dedução. Já nas deduções à coleta, ainda que o imposto seja de taxa progressiva, a taxa de dedução é a mesma para todos os contribuintes, porque é já apurada num momento final, após o ato de liquidação. Adicionalmente, as deduções à coleta serão também preferíveis do ponto de vista administrativo, também pelo motivo de as deduções à matéria coletável variarem consoante a taxa de imposto aplicável, dificultando os processamentos, o que não sucede com as primeiras. Assim, parece-nos que as deduções à coleta não só favorecem a transparência das contas públicas, como também o princípio da igualdade, designadamente na sua dimensão vertical. No entanto, ambas as figuras seguem os mesmos princípios orientadores¹¹⁷.

¹¹⁴ São os designados *credits*, ou seja, os montantes deduzidos ao valor de imposto que deve ser entregue ao Estado.

¹¹⁵ Recordar-se que a liquidação consiste na quantificação da obrigação tributária.

¹¹⁶ Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, «Os benefícios fiscais em Portugal: conceitos, metodologia e prática / coord: Francisca Guedes de Oliveira» (Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Autoridade Tributária e Aduaneira, 2019), 23, <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BMmBAAAA%3D%3D>.

¹¹⁷ Pereira, *Fiscalidade*, 372–73.

6.5. Amortizações e reintegrações aceleradas

As amortizações e reintegrações aceleradas traduzem-se num incentivo fiscal que permite uma majoração das taxas fixadas para essas operações contabilísticas, que têm impacto na matéria coletável. Um exemplo é a possibilidade de os ativos fixos usados em I&D serem amortizados a taxas mais elevadas nos seus primeiros anos de vida útil¹¹⁸. Como se vê, nestes casos, o investimento é interpretado como ativo, permitindo não só a sua dedução ao lucro, mas também a sua desvalorização. A tributação é reduzida nos anos em que há lugar à aceleração das amortizações e aumenta na mesma proporção nos anos seguintes. Contudo, existem alguns inconvenientes relativamente a estas figuras. Por um lado, verificam-se dificuldades de quantificação da despesa fiscal que originam. Por outro lado, constituem um elemento de distorção do próprio resultado contabilístico¹¹⁹. Não são, por isso, um tipo de benefício fiscal aconselhável, do ponto de vista da transparência.

6.6. Regimes especiais de dedução de prejuízos fiscais

Também o regime aplicável à dedução de prejuízos fiscais pode consubstanciar um tipo de benefício fiscal. Como sabemos, nos termos do artigo 15.º, n.º 1, alínea a) do CIRC, em regra, a matéria coletável é apurada mediante a dedução ao lucro tributável dos prejuízos fiscais existentes e de benefícios fiscais eventualmente aplicáveis a esse lucro. A coleta será, por sua vez, apurada mediante a aplicação da respetiva taxa à matéria coletável. Assim sendo, quanto maior o valor dos prejuízos fiscais, menor a matéria coletável, logo, menor a coleta, ou seja, menor o montante de imposto a entregar ao Estado. Deste modo, os prejuízos fiscais e o modo como estes podem ser deduzidos aos lucros podem ter um grande impacto no planeamento fiscal do sujeito passivo.

No ordenamento jurídico português, permite-se que “os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação” sejam “deduzidos aos lucros tributáveis”, caso existam, nos cinco anos posteriores ou, caso se trate de uma PME, nos 12 anos posteriores¹²⁰. Trata-se, claramente, de um tratamento preferencial dado às PME, que, tendencialmente, têm maiores dificuldades financeiras.

¹¹⁸ Pfeiffer e Spengel, «Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning», 5.

¹¹⁹ Pereira, *Fiscalidade*, 373.

¹²⁰ Cf. artigo 52.º do CIRC.

6.7. Diferimento da tributação

O diferimento da tributação¹²¹ consiste no protelamento, ou seja, no adiamento para o futuro do pagamento do tributo, sem que a respetiva cobrança seja, contudo, colocada em causa¹²². Trata-se, indubitavelmente, pelas razões já explicadas, de um tipo de benefício fiscal. Formalmente, é também, como já referimos, uma categoria de despesa fiscal de acordo com o Relatório de Despesa Fiscal.

No fundo, o diferimento da tributação consiste no afastamento da norma de incidência mediante a modificação do aspeto temporal do facto gerador, que dá lugar a um alargamento do prazo para cumprimento da obrigação tributária¹²³. Esse tempo adicional que o sujeito passivo tem para o cumprimento da obrigação tributária acaba por constituir um benefício fiscal, sob a forma de moratória, admissível desde que previsto expressamente na lei¹²⁴.

¹²¹ Em inglês *deferral*, isto é, o protelamento ou adiamento do pagamento do imposto. Cf. Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 5.

¹²² Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, «Os benefícios fiscais em Portugal: conceitos, metodologia e prática / coord: Francisca Guedes de Oliveira», 23.

¹²³ Rocco Antonio Rangel Rosso Nelson, «Os incentivos fiscais no Brasil», *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas - UNNE* 13 (2014): 59, <https://revistas.unne.edu.ar/index.php/rfce/article/view/385/331>.

¹²⁴ Cf. artigo 36.º, n.º 3 da LGT *a contrario*.

7. Princípios aplicáveis aos benefícios fiscais¹²⁵

Não obstante existirem pontos comuns, o certo é que os princípios aplicáveis aos benefícios fiscais não são exatamente coincidentes com os princípios fiscais. Afinal de contas, não podemos esquecer que os princípios fiscais são aqueles tipicamente associados à receita fiscal, ao passo que os princípios aplicáveis aos benefícios fiscais terão de ser, necessariamente, relacionados com despesa fiscal. De qualquer modo, conseguimos elencar tanto princípios fiscais como princípios económicos aplicáveis em matéria de benefícios fiscais.

Importará, contudo, distinguir os princípios tipicamente aplicáveis em toda a sua extensão e os princípios que tendem a sofrer compressões no seu conteúdo.

A este propósito, deverá compreender-se o motivo pelo qual os princípios são suscetíveis de compressão, sendo, para tal, fundamental a distinção entre regras e princípios jurídicos.

De acordo com Ronald Dworkin, a diferença entre princípios e regras assentaria numa distinção lógica. É que se é verdade que as “regras são aplicadas numa lógica de «tudo ou nada»”, os princípios indicam uma direção, mas não vinculam a uma determinada decisão.

No caso das regras, caso se verifiquem os requisitos de que depende a sua aplicação, podemos ter duas situações: a regra é válida e, nesse caso, a respetiva solução deve ser seguida prescritivamente, ou a regra é inválida, caso em que não contribui para a decisão.

No que respeita aos princípios, não obstante indicarem um determinado sentido, levam em consideração a existência de outros princípios, que podem indicar direções diferentes. Deste modo, um determinado princípio pode, num caso concreto, não prevalecer, cedendo face a outros princípios aplicáveis. Isto leva-nos para a distinção fulcral entre as duas figuras. É que os princípios atendem à dimensão do peso ou da relevância, o que não acontece com as regras.

Caso dois ou mais princípios colidam, o decisor deve ponderar o peso relativo de cada um deles, conciliando-os. Se duas regras colidirem, então é porque uma delas é inválida, devendo apelar-se ao sistema jurídico para dirimir o conflito entre elas (como é o caso de se estabelecer que a regra especial prevalece face à regra geral)¹²⁶.

¹²⁵ Sem prejuízo da vigência dos princípios genericamente aplicáveis à despesa pública, designadamente os princípios da seletividade da despesa pública, da equidade intergeracional e da segregação de funções. A este propósito, *vide* Rocha, *Direito da despesa pública*.

¹²⁶ Ronald M. Dworkin, «The Model of Rules», *Faculty Scholarship Series*, vol. 35 (Yale Law School, 1967), 23-ss, http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/3609.

Fica assim justificada a pertinência da distinção entre os princípios que, tipicamente, são aplicáveis em toda a sua extensão relativamente aos benefícios fiscais e aqueles que podem não o ser.

7.1. Princípios aplicáveis em toda a sua extensão

Alguns princípios, atendendo à sua relevância não só no contexto jurídico-tributário, mas também no contexto jurídico-administrativo em geral, justificarão um maior desenvolvimento do que outros, dos quais se destacam os princípios da legalidade, da segurança jurídica e proteção da confiança e da proporcionalidade.

7.1.1. Princípio da legalidade tributária

O princípio basilar em matéria tributária, seja na receita fiscal, seja na despesa fiscal, é o da legalidade. Resulta direta e claramente da Constituição que “[o]s impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”¹²⁷. Também a Lei Geral Tributária consagra expressamente este princípio, desde logo em epígrafe, pouco acrescentando, contudo, ao que resulta da Constituição, a não ser a abrangência de outras matérias tributárias¹²⁸. Assim, este princípio impõe que os impostos e todos os seus elementos essenciais, onde se incluem os benefícios fiscais, resultem da lei.

Relativamente aos elementos essenciais dos impostos, sujeitos ao princípio da legalidade tributária, importará atentar numa decisão díspar do Tribunal Constitucional espanhol. A *sentencia* 6/1983 de 4 de fevereiro do Tribunal Constitucional de Espanha¹²⁹ veio entender que não fazem parte dos elementos essenciais as situações de redução ou supressão de isenções ou bonificações tributárias. A verdade é que os benefícios fiscais, após criados e atribuídos, passam a constituir direitos e expectativas legais das pessoas a quem tenham sido concedidos. Assim sendo, e estando a sua criação submetida ao princípio da legalidade, também a sua eliminação deverá obedecer a esse princípio, sob pena de poderem ser retirados direitos ilegítimamente. Terá sido, contudo, decisão única com esse entendimento, passando a valer a perspectiva de que também essas situações fazem parte do conceito de “elementos essenciais dos tributos” e, por isso, plenamente abrangidas pelo princípio da legalidade.

Já de volta ao ordenamento jurídico português, quanto à necessidade de os elementos essenciais dos impostos resultarem da lei, formalmente, poderemos ter uma lei ou um decreto-lei autorizado,

¹²⁷ Cf. art. 103.º, n.º 2 da CRP.

¹²⁸ Cf. art. 8.º da LGT.

¹²⁹ Disponível para consulta em <http://hj.tribunalconstitucional.es/ca/Resolucion/Show/134>.

mediante autorização ao Governo pela Assembleia da República, dado que a regulação do sistema tributário em geral, isto é, a criação de impostos e do regime legal que lhes é aplicável, bem como do regime legal que regula os restantes tributos, faz parte da competência relativa da Assembleia da República¹³⁰. Por haver possibilidade de os benefícios fiscais assumirem mais do que uma forma jurídica (lei, decreto-lei, decreto legislativo regional), poderá falar-se no princípio da juridicidade ou da conformidade jurídica ao invés de falar-se no princípio da legalidade¹³¹, na medida em que se procurará aferir da compatibilização do benefício fiscal com a norma jurídica que o prevê, que não tem de ser concretamente uma lei em sentido próprio.

As características que devem identificar essa norma jurídica são a tipicidade, a clareza, a simplicidade e a determinabilidade, de modo a impedir discricionariedades administrativas e conceitos indeterminados.

Esta exigência específica relativa à previsão legal dos elementos essenciais dos impostos constitui uma garantia do cumprimento do princípio geral de segurança jurídica e de proteção da confiança, uma vez que, desta forma, os contribuintes podem prever, com razoabilidade e de modo simplificado, os impostos que terão de pagar e os benefícios fiscais a que terão direito.

Um dos elementos essenciais dos impostos são, então, os benefícios fiscais, na medida em que consubstanciam situações que podem afetar, diretamente, o montante de imposto auferido pelo Estado e a (re)distribuição da tributação pela comunidade, onerando mais uns contribuintes do que outros. Aliás, desde logo, são um elemento que tem diretamente implicações na incidência dos impostos. Por um lado, afetam a incidência subjetiva (isto é, as pessoas que estão obrigadas a pagar imposto), na medida em que os benefícios fiscais vão permitir que certos sujeitos passivos (contrariamente a outros) sejam favorecidos tributariamente, designadamente por concessão de isenções. Por outro lado, existem implicações na incidência objetiva (ou seja, a realidade ou o objeto sobre o qual incide o imposto), já que certas matérias deixam de ser tributadas da forma como normalmente seriam, obtendo um regime mais favorável. Para além disso, os benefícios fiscais podem introduzir modificações na incidência espacial (que se traduz no âmbito de aplicação do imposto em termos territoriais), como no caso da criação de Zonas Francas, e na incidência temporal (isto é, a determinação do momento da exigibilidade do imposto), com a possibilidade de diferimento do momento de pagamento do imposto. Assim, facilmente se percebe a inclusão dos benefícios fiscais no âmbito de aplicação do princípio da legalidade tributária, dado que constituem parte fundamental dos impostos e do seu modo de operar. Pelo contrário, caso o

¹³⁰ Cf. art. 165.º, n.º 1, al. i) da CRP.

¹³¹ Rocha, *Direito da despesa pública*, 114.

princípio da legalidade tributária não fosse aplicável aos benefícios fiscais, poderíamos deparar-nos com problemas (diríamos, ainda maiores, tendo em conta que, ainda assim, não deixam de ocorrer) de corrupção e de favorecimento indevido.

Na Constituição encontramos ainda consagrado o “direito de resistência”, garantindo que nenhum contribuinte pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados de acordo com os trâmites ali previstos¹³². Guilherme Waldemar D’Oliveira Martins alerta para o conceito amplo de criação, abrangendo tanto a perspectiva positiva, como a perspectiva negativa, esta última correspondente aos desagrvamentos fiscais¹³³. Não estamos certos das implicações que decorrem desta consideração. Por um lado, parece decorrer deste entendimento que não só os impostos, mas também os benefícios fiscais devem ser criados nos termos da CRP. Ou seja, aquilo que aparenta afirmar-se é que os contribuintes não poderão usufruir de benefícios fiscais que não tenham sido criados nos termos da Constituição. Neste sentido, contudo, não temos a consagração de um direito de resistência, pelo menos por parte dos beneficiários. A existir direito de resistência, seria por parte da AT e dos contribuintes não beneficiados, como forma de salvaguardar o património público face a tentativas de extorsão por parte de contribuintes menos “honestos”. Por outro lado, poderemos interpretar de forma a considerar que as situações de revogação de benefícios fiscais devem ser efetuadas nos termos da Constituição. Neste sentido, é possível equacionar um direito de resistência por parte dos contribuintes, que lhes permite fazer valer os seus direitos a benefícios fiscais quando estes sejam legítimos e conformes à Constituição. De acordo com a jurisprudência espanhola, o entendimento é, então, o de que a supressão ou a redução do conteúdo de benefícios fiscais devem também estar sujeitas ao princípio da legalidade. Aplicado no ordenamento jurídico português, poderia implicar que a proteção do artigo 103.º, n.º 3 da CRP fosse aplicável também nestes casos. A matéria relativa a este preceito legal será, contudo, posteriormente desenvolvida a propósito do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança.

O princípio que nos encontramos a densificar pode ser apurado com base em diferentes dimensões: orgânica, formal, procedimental e material. A dimensão orgânica afere do respeito de certo benefício fiscal pelas regras de competência dos órgãos intervenientes na sua atribuição. A dimensão formal procura verificar se um benefício fiscal cumpre as regras de forma que lhe são aplicáveis. A dimensão procedimental leva em linha de consideração o cumprimento das fases procedimentais de que depende a atribuição de determinado benefício fiscal. Finalmente, a dimensão material traduz-se na

¹³² Cf. art. 103.º, n.º 3, primeira parte da CRP.

¹³³ Martins, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, 57-ss.

aferição da consonância do benefício fiscal com regras jurídicas substantivas, traduzidas, grosso modo, no princípio da justiça material (que inclui os postulados da igualdade e da não discriminação)¹³⁴.

Note-se que, para aferir da compatibilidade de um benefício fiscal com o princípio da legalidade tributária, é necessário atender não apenas à previsão legislativa, em que a conformidade é apurada genericamente, mas também à conduta da Administração Pública, que será responsável pela sua gestão e atribuição *in casu*, pelo menos relativamente aos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento. Deste modo, no caso concreto, a Administração Pública deve assegurar que: (i) o órgão administrativo que intervém na atribuição do benefício fiscal é o órgão competente nos termos da lei, (ii) o ato através do qual o benefício fiscal é atribuído ao contribuinte segue a forma prescrita por lei, (iii) os organismos envolvidos na atribuição do benefício fiscal respeitam as fases procedimentais previstas e (iv) relativamente ao conteúdo, se trata de um benefício fiscal que respeita as regras e os princípios aplicáveis.

7.1.2. Princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança

O princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, basilar do sistema tributário, é também aplicável aos benefícios fiscais.

Este princípio exige a estabilidade dos regimes jurídicos, dos atos e das situações jurídicas, por forma a permitir que os sujeitos envolvidos levem a cabo atuações firmes e sustentadas. Na verdade, podemos segmentar este princípio em dois: (i) o princípio da segurança jurídica, que se reporta à proteção da dimensão objetiva do ordenamento e das normas e (ii) o princípio da proteção da confiança, que se traduz na proteção dos sujeitos e na estabilidade subjetiva em concreto. Assim, os sujeitos, designadamente os sujeitos passivos de um sistema fiscal, estão salvaguardados, porque as suas legítimas expectativas não podem ser defraudadas de um modo irrazoável, com o qual não pudessem contar.

Como corolário deste princípio, tal como vimos a propósito da previsão de um direito de resistência, temos a proibição da retroatividade fiscal, consagrada tanto na Constituição¹³⁵, como depois na lei ordinária¹³⁶. No entanto, esta proteção constitucional só se aplica às normas fiscais impositivas, deixando-se de parte os benefícios fiscais¹³⁷.

¹³⁴ Rocha, *Direito da despesa pública*, 114.

¹³⁵ Cf. art. 103.º, n.º 3 da CRP.

¹³⁶ Cf. art. 12.º, n.º 1 da LGT.

¹³⁷ Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 340-ss.

Parece-nos que assim seja, de facto, dado que a finalidade desta norma é a de proteger expectativas legítimas dos sujeitos passivos face a alterações legais que, de modo irrazoável, prejudiquem as suas posições jurídicas, neste caso, por via do agravamento da respetiva carga fiscal. Caso uma norma consagradora de um benefício fiscal pretendesse produzir efeitos retroativamente, no que diz respeito aos contribuintes beneficiários, não se levantariam problemas com esta proibição constitucional ou com o próprio princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança em geral, uma vez que não existiria lesão das suas expectativas legítimas. Pelo contrário, ser-lhes-ia aplicável um regime mais favorável, do qual dificilmente abdicariam voluntariamente. Nesses casos, o princípio que poderia estar em causa seria, sim, o princípio da eficiência, uma vez que seriam atribuídos benefícios por atos que já tinham sido praticados e em relação aos quais não existiria qualquer tipo de incentivo. É evidente que se pode alegar que não relevam apenas as posições jurídicas dos sujeitos que receberiam os benefícios fiscais. Mediante a aplicação de normas consagradoras de benefícios fiscais retroativamente, podem ser afetados outros contribuintes. Desde logo, aqueles que estejam em situação de concorrência com os beneficiários. Por outro lado, aqueles contribuintes que, pela circunstância de serem atribuídos benefícios retroativamente, vejam prejudicadas as suas legítimas expectativas relativamente às suas pretensões em obter algum tipo de prestação. Finalmente, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança não se cingem à tutela de interesses dos contribuintes, mas também do próprio Estado, na vertente orçamental, contratual e outras que sejam relevantes para o exercício das suas funções e para a manutenção das instituições políticas e sociais. Ainda assim, parece-nos inverosímil que esta norma procure salvaguardar estes interesses e legítimas expectativas laterais.

Aliás, ainda que não se tivesse em conta a finalidade da norma e os princípios jurídicos que lhe subjazem, sempre seria complexo argumentar no sentido de essa proteção constitucional ser aplicável a benefícios fiscais retroativos. Isto porque, se é verdade que existe uma previsão constitucional específica no que respeita à aplicação do regime mais favorável da lei penal¹³⁸, tal previsão não existe no campo fiscal, ou, neste caso, mais propriamente extrafiscal. Assim sendo, poderá ser um indício de que o legislador constituinte não quis efetivamente consagrar a obrigatoriedade de aplicação do regime fiscal mais favorável.

Deste modo, podemos concluir que as normas fiscais impositivas desvantajosas só se aplicam aos factos ocorridos após a sua entrada em vigor. Estamos aqui perante a consagração de um “direito de resistência contra o imposto retroativo”¹³⁹.

¹³⁸ Cf. artigo 29.º, n.º 4 da CRP.

¹³⁹ Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 340-ss.

Questão diferente será, contudo, a de saber se a supressão de benefícios fiscais, que acarreta o renascimento, sem entraves, de normas fiscais impositivas, caberá no âmbito desta norma quanto à proibição da retroatividade. Aquilo que a Constituição da República Portuguesa determina é a proibição da imposição de impostos retroativos, isto é, a proibição de impostos que incidam sobre factos ocorridos antes da sua entrada em vigor. Importa saber se, caso estejamos perante a ocorrência, no plano real, de um facto tributário sujeito a um benefício fiscal e se, posteriormente, entrar em vigor uma norma que elimina ou reduz o âmbito desse benefício fiscal, se aplica esta proibição constitucional.

O entendimento que tem sido adotado pelo Tribunal Constitucional é o de que a proteção constitucional conferida pelo artigo 103.º, n.º 3 abrange apenas as situações de retroatividade autêntica, deixando de parte os casos de retrospectividade, também designada de retroatividade imprópria ou inautêntica. Nestas situações, em que a norma, apesar de dispor quanto a factos futuros, novos, lesa expectativas jurídicas fundadas no contexto anterior¹⁴⁰, entende o Tribunal Constitucional que se aplica a proteção genérica da confiança que resulta do princípio do Estado de Direito Democrático, consagrado no artigo 2.º da CRP. Neste contexto, somente será considerada inconstitucional a violação intolerável desse princípio, ou seja, quando o destinatário não possa, razoavelmente, esperar tais efeitos na sua esfera jurídica¹⁴¹. Mais propriamente, essa violação será intolerável quando a alteração do quadro jurídico, por um lado, não for previsível ou, pelo menos, equacionável, e, por outro lado, não for ditada por interesses constitucionalmente protegidos superiores aos que, em seu lugar, seriam sacrificados. Acaba por ser um teste de proporcionalidade¹⁴².

Assim sendo, há que distinguir as situações em que o facto tributário, não obstante ter iniciado a sua formação ao abrigo da norma anterior, perdura e encontra-se ainda em consolidação no momento em que a nova norma entra em vigor e as situações em que o facto tributário formou-se e consolidou-se, em completo, ao abrigo da norma antiga. Neste contexto, relevará o momento em que ocorre o ato que determinaria o pagamento do tributo em causa¹⁴³.

No primeiro grupo de situações (em que o facto tributário iniciado no passado prolonga a sua formação até ao momento em que entra em vigor a nova norma), o Tribunal Constitucional tem sido veemente no afastamento da proteção constitucional da proibição da retroatividade, até porque, em bom rigor, a norma nova será aplicada a factos que não foram totalmente consumados ao abrigo da norma

¹⁴⁰ Cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 128/2009, disponível para consulta em: <https://dre.pt/application/file/a/2293011>.

¹⁴¹ Tem sido esta a jurisprudência prevalecente do Tribunal Constitucional desde o Acórdão n.º 287/90, de 30 de outubro. Ver também os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 85/2010 e 399/2010, disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt.

¹⁴² Cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 128/2009 e Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 340-ss.

¹⁴³ Cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120310.html>, e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de dezembro de 2013, processo n.º 1582/13-30, disponível em <https://dre.pt/application/file/a/25713574>.

anterior, pelo que não há retroatividade. Ainda que aqui possa haver quebra de expectativas legítimas (que existirão, dado que se fundavam no contexto legal anterior – o vigente até então), e ainda que os factos tenham iniciado o seu percurso ao abrigo de um regime legal que lhes daria um tratamento mais favorável, não se pode esperar um princípio de continuidade eterno ou um “direito à imutabilidade da lei fiscal”¹⁴⁴, o que constituiria um entrave severo à evolução social e económica.

Pelo contrário, no segundo grupo de situações (em que o facto tributário se formou e consolidou ao abrigo da lei anterior), na verdade, o sujeito passivo, na inexistência de proteção, ver-se-ia perante a obrigação de pagar um imposto que, à data de consumação total do facto tributário, não existia. Nessa medida, pelo menos que respeita a estes casos, esta norma constitucional deveria ser aplicável também aos casos de supressão ou de redução de benefícios fiscais. Contudo, há que atender igualmente ao espírito da lei.

Da discussão que ocorreu na reunião da Comissão Eventual para a Revisão Constitucional, de 9 de outubro de 1996, parece resultar que, no âmbito daquele preceito, apenas caberia a retroatividade das normas que “criam ou aumentam impostos” e não das que os “diminuem ou eliminam”¹⁴⁵. Ainda assim, não é absolutamente clara a intenção do legislador constituinte à data da implementação desta norma, pelo que talvez se exigisse esclarecimento definitivo¹⁴⁶.

O Tribunal Constitucional, no seu Acórdão n.º 49/2020, no processo n.º 581/17¹⁴⁷, acrescenta uma terceira situação, intermédia. Por um lado, designa o primeiro caso por nós apresentado de retroatividade de 3.º grau, entre a doutrina ora apelidada de retroatividade não autêntica ou imprópria, ora chamada retrospectividade. Por outro lado, segundo o entendimento deste tribunal, o segundo caso por nós apresentado deve subdividir-se em dois distintos, consoante o facto tributário tenha já esgotado todos os seus efeitos – retroatividade máxima ou de 1.º grau (aí, sem dúvida, a verdadeira retroatividade) – ou continue ainda, no momento da entrada em vigor da nova norma, a produzi-los – retroatividade de 2.º grau, também designada de retroatividade não autêntica ou imprópria. Daí que resultem, então, três categorias diferentes. Cremos que se justifica esta tripartição, à qual aderimos, dadas as diferenças existentes ao nível da produção de efeitos. De qualquer das formas, e no seguimento daquilo que já se adiantou, apenas a retroatividade de 1.º grau seria abrangida pela proteção do artigo 103.º, n.º 3 da Constituição.

¹⁴⁴ Cf. Decisão Arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa de 18 de janeiro de 2014, processo n.º 135/2013-T, disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=28&id=243>.

¹⁴⁵ Cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010, de 26 de novembro de 2010.

¹⁴⁶ O que, aliás, vem em linha com a declaração de um dos votos de vencidos expressa no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010.

¹⁴⁷ Disponível para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20200049.html>.

Fora do círculo constitucional, expressamente no que diz respeito aos benefícios fiscais, o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança aparece consagrado no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que esclarece melhor esta questão. Assim, as novas normas que alterem, diminuindo-o, o conteúdo de um benefício fiscal convencional, isto é, daquele que resulta de acordo entre a Administração e os interessados, seja condicionado ou temporário, são afastadas caso o direito que decorre desse benefício esteja já em fruição pelo contribuinte, a menos que a lei disponha em sentido contrário¹⁴⁸. Ora, isto decorreria já do princípio *pacta sunt servanda*, segundo o qual os contratos devem ser cumpridos pontualmente. Sempre seria contra a boa-fé a revogação unilateral, pelo legislador, de um benefício, de natureza bilateral, já atribuído¹⁴⁹. Um benefício fiscal será bilateral quando assumir caráter dinâmico, de incentivo fiscal, desde que se possa entender que há lugar a uma proposta contratual¹⁵⁰.

Haverá, ainda, que destacar aquilo que acontece com os benefícios fiscais com duração determinada, ou, como são genericamente designados pela doutrina, temporários. Perante benefícios fiscais cujo prazo de aplicação está concretamente delineado na lei, o contribuinte terá ainda uma maior convicção na estabilidade do regime. Assim sendo, caso uma nova norma venha reduzir o conteúdo, eliminar o benefício fiscal ou minorar o seu prazo, os contribuintes que já estejam a aproveitar os direitos que dele resultam não poderão ver a sua posição afetada. Entende-se, pois, que existe um “direito ao desfrute”, que deve ser respeitado¹⁵¹.

7.1.3. Princípio da proporcionalidade

Tal como não poderia deixar de ser, os benefícios fiscais não fogem ao escrutínio do princípio da proporcionalidade. Também neste caso importará analisar a conduta da Administração Pública, que está vinculada a princípios genéricos de atuação, entre os quais se insere o princípio da proporcionalidade¹⁵².

Efetivamente, todas as atuações da Administração Pública devem ser norteadas pelas diferentes dimensões que compõem o princípio da proporcionalidade. A verdade é que os benefícios fiscais, não obstante não consubstanciarem atos impositivos ou restritivos, pelo menos no que respeita aos sujeitos a quem se aplicam, constituem assumidas exceções a princípios fundamentais, como veremos. Daí que estejamos a falar na aplicação do princípio do ponto de vista de toda e qualquer atuação pública, tal

¹⁴⁸ Cf. art. 11.º do EBF.

¹⁴⁹ Filipe Romão, António Castro Caldas, e Susana Estêvão Gonçalves, «Benefícios fiscais temporários: os efeitos da sua alteração ou revogação antecipada», *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, vol. 35, 2013, 37, <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3906/documento/art2.pdf?id=4788>.

¹⁵⁰ Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1991, 247-ss.

¹⁵¹ Romão, Caldas, e Gonçalves, «Benefícios fiscais temporários: os efeitos da sua alteração ou revogação antecipada», 35:35.

¹⁵² Cf. art. 266.º, n.º 2 da CRP.

como regulado pelo n.º 2 do artigo 266.º da CRP, e já não do ponto de vista de uma qualquer norma restritiva de direitos, liberdades e garantias, tal como previsto no n.º 2 do artigo 18.º da CRP.

Como reforço deste nosso entendimento, temos ainda que, “[n]a prossecução do interesse público, a Administração Pública deve adotar os comportamentos adequados aos fins prosseguidos”¹⁵³. O carácter de adequação é complementado pelos requisitos adicionais da necessidade e da proibição do excesso, previstos no n.º 2 do mesmo artigo, no que respeita a atuações que afetem “direitos subjetivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares”. A este propósito, não podemos esquecer que os benefícios fiscais, apesar de constituírem uma vantagem para os sujeitos a quem são atribuídos, podem afetar negativamente as posições jurídicas de outros agentes. Deste modo, poucas dúvidas restam de que se trata de um princípio aplicável, em toda a sua plenitude, aos benefícios fiscais.

Por outro lado, como já adiantámos anteriormente e como desenvolveremos adiante, os benefícios fiscais implicam o afastamento de certos princípios constitucionais, dos quais se destaca o da igualdade, com o corolário da capacidade contributiva, pelo que o princípio da proporcionalidade assume neste contexto um papel de absoluto relevo. Assim, estamos perante um verdadeiro parâmetro normativo de controlo da discricionariedade da Administração.

Como fomos adiantando, este princípio pode ser decomposto em três vertentes: a necessidade, a adequação e a proibição do excesso.

Em primeiro lugar, o benefício fiscal deve ser necessário, no sentido em que o fim visado não pode ser alcançado através de outra medida, designadamente de uma medida menos gravosa. Neste âmbito, enquanto medidas alternativas temos a despesa direta, por exemplo. A discussão é longa, mas, conclui-se que, em determinados aspetos, a despesa direta é preferível, dado o respeito mais evidente por princípios como a transparência. Difícil será equacionar um caso em que não seja possível a aplicação de despesa direta, mas seja possível a aplicação de despesa indireta. Numa situação de instabilidade financeira do Estado, diríamos que nenhuma delas seria propriamente ideal, mas, como sabemos, a despesa estatal é inevitável. Admitindo que os recursos do Estado, verdadeiramente, nunca esgotam, designadamente por via de endividamento público, seriam possíveis ambas as medidas.

Em segundo lugar, o benefício fiscal deve ser adequado ao objetivo que se procura atingir. Quer isto dizer que, em termos qualitativos, esta deverá ser uma medida apropriada – ou “a” medida

¹⁵³ Cf. art. 7.º, n.º 1 do CPA.

apropriada – ao fim. Apela-se, então, a uma conexão material entre o meio utilizado e o fim prosseguido¹⁵⁴. Será, sobretudo, neste parâmetro que se deve ponderar todas as medidas possíveis para que seja atingido o objetivo definido, verificando se, efetivamente, a despesa indireta será preferível à despesa direta.

Finalmente, a proibição do excesso, ou a proporcionalidade em sentido estrito, determina que o benefício deve ser quantitativamente adequado à finalidade que prossegue. Desta forma, a medida não pode ser excessiva, uma vez que os princípios jurídicos fundamentais, como é o caso da igualdade, apenas são restringidos na medida do estritamente necessário.

Todos estes juízos apenas são possíveis *in casu*, o que implica uma dimensão considerável de subjetividade e, portanto, de discricionariedade. Daí que, não obstante assumam o papel de princípio fulcral orientador e limitador dos benefícios fiscais, acabe por ser insuficiente face às tentativas de defraudamento da lei neste contexto.

7.1.4. Princípio geral de transitoriedade dos benefícios

Face, por um lado, ao contexto histórico que antecedeu os benefícios fiscais e, por outro lado, aos riscos que decorrem da sua atribuição, entende-se que estes deverão estar sujeitos a um controlo constante, por forma a certificar a sua validade e eficácia, bem como a impedir uma derrogação *ad aeternum* de princípios constitucionais basilares¹⁵⁵.

Esta ideia é, aliás, defendida pela própria Lei Geral Tributária que, no seu preâmbulo, se refere à “consagração da regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais, sujeitando-os a uma avaliação periódica visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais”.

Desde logo, fica patente a aversão do atual ordenamento jurídico aos privilégios fiscais, por consubstanciarem uma violação grave ao princípio constitucional da igualdade. Ademais, a este caráter transitório implícito aos benefícios fiscais vem associada a obrigatoriedade de execução de uma análise regular.

Esta análise pode ser prévia, mas, neste contexto, assume, sobretudo, uma dimensão revisora e não previsional, dado que procura que os benefícios fiscais se mantenham apenas durante e na medida

¹⁵⁴ Martins, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, 91; Celso de Barros Correia Neto, «O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro» (Universidade de São Paulo - Faculdade de Direito do Largo São Francisco, 2012), 118, https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/publico/TESE_CELSO_DE_BARROS_CORREIA_NETO_integral.pdf.

¹⁵⁵ Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de procedimento e processo tributário*, ed. Almedina, 6.ª (Coimbra, 2018), 225; Martins, *A despesa fiscal e o orçamento do Estado no ordenamento jurídico português*, 50.

em que sejam necessários face aos objetivos definidos. Uma vez esgotadas ou alcançadas as finalidades estabelecidas, os benefícios fiscais deverão ser extintos, daí o seu caráter sempre temporário.

Nesta medida, “[a] temporalidade permitiria confirmar periodicamente se ainda se justificava, ou não, o interesse público por que os benefícios fiscais foram concedidos”¹⁵⁶.

Assim, tendo por base esta preocupação, os interessados em obter benefícios fiscais poderão ver-se obrigados a apresentar a declaração dos rendimentos auferidos isentos¹⁵⁷ e as pessoas a quem tenham sido atribuídos benefícios ficam sujeitos a fiscalização por parte das entidades competentes¹⁵⁸. Desta forma, está instituído, ainda que implicitamente, um princípio de transitoriedade, que se depreende ainda das funções específicas – localizadas e temporárias – que são atribuídas a este tipo de medidas.

7.1.5. Princípio da finalidade extrafiscal¹⁵⁹ (remissão)

Aplica-se aos benefícios fiscais, como não poderia deixar de ser, o princípio da finalidade extrafiscal. Assim, o princípio da finalidade extrafiscal está, em específico, para os benefícios fiscais, como o princípio da prossecução do interesse público e da proteção dos direitos e interesses dos cidadãos, previsto no artigo 4.º do Código do Procedimento Administrativo, está, em geral, para toda e qualquer manifestação da atividade administrativa (onde se incluem, também, os benefícios fiscais). Assim sendo, este princípio acaba por estar pressuposto e automaticamente assumido em matéria de benefícios fiscais.

Remete-se, neste âmbito, para o conceito de benefício fiscal, já explorado com a densificação da necessidade da presença de finalidades extrafiscais nesta figura, nos termos do artigo 2.º do EBF.

7.1.6. Princípio da intransmissibilidade dos benefícios fiscais (*inter vivos*)

Em princípio, os benefícios fiscais e os direitos que lhes estão inerentes não se transmitem *inter vivos*, ou seja, os seus titulares não podem vender ou ceder essa posição de forma imediata enquanto estiverem vivos¹⁶⁰. Caso o façam, esse negócio será nulo, nos termos gerais do Código Civil¹⁶¹. Esta proibição decorre, desde logo, do princípio da indisponibilidade das situações jurídico-tributárias

¹⁵⁶ Decisão do CAAD, de 9 de setembro de 2013, processo n.º 3/2013-T, disponível para consulta em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=7&id=10>.

¹⁵⁷ Cf. art. 2.º, n.º 4 do EBF.

¹⁵⁸ Cf. art. 7.º do EBF.

¹⁵⁹ F. Pinto Fernandes e J. Cardoso dos Santos, *Benefícios fiscais: Estatuto dos benefícios fiscais*, ed. Rei dos Livros, 2.ª (Lisboa, 1993), 75.

¹⁶⁰ Cf. art. 15.º, n.º 1 do EBF.

¹⁶¹ Cf. art. 280.º, n.º 1 do CC.

subjetivas¹⁶², que tem como corolário a intransmissibilidade das situações tributárias *inter vivos*¹⁶³. Existem, contudo, exceções a esta regra. Os “benefícios fiscais objetivos que sejam indissociáveis do regime jurídico aplicável a certos bens”, aquilo que podemos designar por benefícios fiscais *propter rem*, bem como os benefícios fiscais concedidos por ato ou contrato fiscal são transmissíveis *inter vivos*, desde que o transmissário reúna igualmente os requisitos de que se faz depender a atribuição do benefício fiscal¹⁶⁴.

Pelo contrário, em princípio, essa transmissão é possível *mortis causa*, ou seja, com efeitos após a morte do transmitente, ainda que se devam igualmente verificar no transmissário os pressupostos de aplicação do benefício. Só assim não será nos casos de benefícios fiscais de natureza estritamente pessoal, em que a transmissão não é, pura e simplesmente, possível¹⁶⁵.

7.1.7. Princípio da transparência

Um princípio que nos parece particularmente relevante neste contexto é o princípio da transparência.

Trata-se de um princípio que, neste contexto, visa assegurar que os benefícios fiscais são cognoscíveis e sindicáveis quer pelos seus destinatários, quer pelos interessados na sua atribuição, que mais não são do que toda a comunidade, dado que, genericamente, todos contribuem financeiramente para a sua atribuição. Por esse motivo, existem neste âmbito dois deveres para as entidades públicas: o de publicidade, de acordo com o qual os atos de aprovação legal e de atribuição específica de benefícios fiscais devem ser públicos, sem prejuízo dos deveres de segredo aplicáveis, e o de informação, que estabelece a obrigatoriedade de quantificar os valores em causa na concessão dos benefícios.

Este princípio é aplicável a vários agentes, dado que inclui os dois lados da equação. Por um lado, será evidente que os entes (administrativos) responsáveis pela concessão de benefícios fiscais devem agir de acordo com o princípio da transparência, existindo, inclusivamente, um dever de divulgação dos benefícios fiscais que sejam atribuídos por contrato ou ato administrativo, quando a sua atribuição não seja automática e dependa antes de uma apreciação casuística¹⁶⁶.

¹⁶² Fernandes e Santos, *Benefícios fiscais: Estatuto dos benefícios fiscais*, 89.

¹⁶³ Cf. arts. 29.º, n.º 1, 30.º, n.ºs 2 e 3 e 36.º, n.º 3 da LGT, quanto ao crédito tributário, e art. 29.º, n.º 3 da LGT, quanto à dívida tributária.

¹⁶⁴ Cf. art. 15.º, n.ºs 2 e 3 do EBF.

¹⁶⁵ Cf. art. 15.º, n.º 1 do EBF.

¹⁶⁶ Cf. lei n.º 64/2013, de 27 de agosto, que regula a obrigatoriedade de publicitação dos benefícios concedidos pela Administração Pública a particulares.

Contudo, por outro lado, existe também uma obrigação, que recai sobre os beneficiários, de prestar informações, devendo, para esse efeito, caso necessário, dispor, designadamente, de contabilidade organizada – a chamada “honradez financeira”. Aliás, precisamente por esse motivo, vários são os contribuintes que, apesar de teoricamente estarem abrangidos pelo âmbito dos benefícios fiscais, abdicam da sua fruição por não quererem cumprir os deveres legais de informação. Tal pode acontecer por diferentes motivos. Desde logo, devido ao inconveniente, que não deixa de ser um verdadeiro ónus, de compilar e de apresentar toda a informação. Por outro lado, pelo desconforto, pela insegurança e, possivelmente, por uma verdadeira desconfiança relativamente ao uso que as entidades públicas poderão dar à informação fornecida. Por último, e, talvez, o mais importante fator nesta matéria, tal obrigação impede ou, pelo menos, dificulta a possibilidade de fraude ou de evasão fiscais, por dar acesso a um conjunto de informações que podem ser comprometedoras. A verdade é que, infelizmente, não podemos negar que estas são realidades bem presentes, em especial na economia portuguesa, em que, por exemplo, a economia paralela representa uma parcela significativa¹⁶⁷.

A este propósito, no que diz especialmente respeito aos benefícios fiscais, parece que muito mais haveria a fazer pela promoção deste princípio. Isto porque se, por um lado, está prevista a obrigação de estimar a receita cessante advinda da concessão de benefícios fiscais¹⁶⁸, por outro lado, não está legalmente consagrada a obrigatoriedade de divulgar a efetiva receita cessante. Se tal acontecesse, seria possível garantir uma efetiva participação dos contribuintes na atividade de escrutínio da despesa fiscal¹⁶⁹.

7.1.8. Princípio da economia, eficiência e eficácia

Os benefícios fiscais, enquanto parcela integrante do orçamento estatal, ainda que indiretamente, estão sujeitos ao princípio da economia, eficiência e eficácia¹⁷⁰, segundo o qual (i) devem ser apenas utilizados os recursos indispensáveis à prossecução dos fins públicos visados, (ii) deve procurar-se o máximo de produtividade pelo mínimo custo e (iii) devem ser utilizados os recursos mais adequados ao

¹⁶⁷ Jack Heller e Kenneth M. Kauffman, *Incentivos fiscais para el desarrollo industrial*, ed. Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos (México, 1965), 76–78, <http://biblioteca.cemla.org/Doctoelectronico/ifdi136.pdf>.

¹⁶⁸ Cf. arts. 106.º, n.º 3, al. g) da CRP, 2.º, n.º 3 do EBF e 37.º, n.º 3, al. j) da LEO.

¹⁶⁹ Rocha, *Direito da despesa pública*, 124–25.

¹⁷⁰ Em sentido contrário, cfr. Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, 667–68. Entende o autor que não se deve exigir a observância deste princípio, mas tão só a observância da proibição do excesso e apenas quando esteja em causa a intervenção perante direitos, liberdades e garantias. Por um lado, parece-nos que o princípio da economia, eficiência e eficácia será, de facto, aplicável, uma vez que os benefícios fiscais, enquanto medidas de Direito financeiro, estão sujeitos à constituição económica e têm impacto no orçamento estatal, como já explicámos. Por outro lado, também o princípio da proibição do excesso e o próprio princípio da proporcionalidade na sua globalidade são aplicáveis em toda a sua extensão aos benefícios fiscais, desta vez, por força, desde logo, da vinculação da atividade administrativa.

objetivo definido¹⁷¹. Importa também a sua adequação temporal, caso contrário, é colocada em causa a eficiência e poderá ser colocada em causa a eficácia¹⁷².

O princípio da eficiência impõe também que os custos de incidência e de cobrança fiscal, isto é, os custos associados ao cumprimento das obrigações fiscais para os contribuintes e para a AT sejam reduzidos ao mínimo¹⁷³, o que tem implicações também ao nível do procedimento aplicável aos benefícios fiscais, que não deve implicar ónus desconformes. Quer isto dizer que, para que um sujeito passivo possa usufruir de um determinado benefício fiscal, não lhe deverá ser exigido o cumprimento de obrigações tributárias acessórias, ditas secundárias, que sejam manifestamente desproporcionais. Adicionalmente, também os prazos previstos para o cumprimento dessas obrigações deverão ser adequados, permitindo que o sujeito passivo se inteire da sua situação jurídica, dando-lhe tempo para a respetiva organização interna, sem que, ao mesmo tempo, sejam promovidas delongas procedimentais injustificadas, em respeito do próprio princípio da celeridade, aplicável aos procedimentos tributários¹⁷⁴.

7.2. Princípios aplicáveis que sofrem compressões

Do elenco de princípios tributários aplicáveis aos benefícios fiscais em toda a sua extensão aqui apresentado não fazem parte alguns princípios tributários que se pensariam (e são) estruturais do sistema fiscal. Um deles é o princípio da igualdade, que, neste âmbito, sofre graves compressões. No entanto, e como já se adiantou, em prol de outros interesses (extrafiscais) também alcançados por via do sistema fiscal, por vezes, surge a necessidade de sacrificar, pelo menos em parte, o conteúdo desses princípios.

7.2.1. Princípio da justiça tributária

O princípio da justiça tributária, no fundo, constitui um agregado de princípios tributários basilares, que se reconduz, fundamentalmente, aos princípios da legalidade e da igualdade, com especial destaque para este último.

Aliás, o princípio da justiça tributária é, em grande medida, associado ao princípio da capacidade contributiva, apesar de, como vimos, este princípio não ser aplicável a todos os tributos, como é o caso

¹⁷¹ Cf. art. 10.º-E da LEO.

¹⁷² Rocha, *Direito da despesa pública*, 121–22.

¹⁷³ Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 4.

¹⁷⁴ Cf. artigo 55.º da LGT.

das taxas, que se subordinam ao princípio do benefício. Ainda assim, pelo menos no que respeita especificamente à justiça fiscal, a capacidade contributiva desempenha um importante papel conformador. Por sua vez, a capacidade contributiva concretiza-se na equidade horizontal, de acordo com a qual os contribuintes com a mesma capacidade contributiva deverão contribuir na mesma proporção, e na equidade vertical, que determina que os contribuintes com maior capacidade contributiva deverão contribuir em maior proporção relativamente aos contribuintes com menor capacidade contributiva.

Neste contexto, de um modo genérico, podemos afirmar que o princípio da justiça tributária deve ter um conteúdo dinâmico face aos benefícios fiscais, não obstante a imposição da garantia do seu conteúdo essencial¹⁷⁵. Assim, e tal como sucede com outros princípios fundamentais, impõe-se um juízo de ponderação e de equilíbrio entre os princípios jurídicos em confronto, procurando conciliá-los, na maior extensão possível. Na verdade, a justiça tributária deve articular-se com outros tipos de justiça, como a justiça económica e a justiça social.

7.2.2. Princípio da generalidade

O princípio da generalidade não é mais do que um corolário do princípio da igualdade, de acordo com o qual todos os cidadãos devem pagar impostos. Se, mesmo fora do contexto dos benefícios fiscais, se admitem exceções a este princípio, como é o caso, por exemplo, do mínimo de existência, que impede a tributação de rendimentos abaixo de um certo limiar, então, no âmbito da aplicação daquelas figuras, outras considerações se devem fazer. Por um lado, não deixa de ser verdade que, tendencialmente, todos os cidadãos devem contribuir para a satisfação das necessidades financeiras do Estado, por forma a garantir um maior número de bases tributáveis e, conseqüentemente, uma maior receita pública arrecadada, bem como a igualdade entre as pessoas. Contudo, por outro lado, é também verdade que o Estado pode, legitimamente, abdicar dessa receita e sacrificar essa igualdade aparente em prol do interesse público, o qual pode ser atingido por meios ou agentes indiretos, como é o caso dos benefícios fiscais. Trata-se, então, de mais um princípio cujo teor se deve articular com outras preocupações públicas.

Numa outra perspetiva, nunca se poderia pretender a aplicação deste princípio aos benefícios fiscais, desejando que os mesmos fossem aplicáveis a todos os cidadãos, uma vez que tal não seria

¹⁷⁵ Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1990, 92.

lógico nem sustentável. Por um lado, se fossem benefícios pensados para todos os cidadãos, deixariam de ter subjacente um comportamento previamente definido, uma condição estabelecida para o seu aproveitamento. Por outro lado, e ainda que, abstrata e irrealisticamente, todos os contribuintes cumprissem os requisitos de que a aplicação do benefício fiscal depende, o efeito do benefício fiscal, sendo generalizadamente atribuído, seria nulo ou muito reduzido.

Não é esse, contudo, o significado pretendido pela estipulação de um “caráter genérico dos benefícios fiscais”¹⁷⁶. Exigir-se a definição, em termos genéricos, dos requisitos dos benefícios fiscais não se confunde com a atribuição generalizada destas medidas. Aquilo que se pretende não é a aplicação generalizada dos benefícios fiscais, mas um âmbito de abrangência neutro, no qual, abstratamente, qualquer cidadão pudesse ser incluído. Assim, à partida, todos os indivíduos são passíveis de preencher os pressupostos dos benefícios fiscais. No fundo, trata-se, sim, do afastamento dos benefícios fiscais de natureza individual, que apenas serão admitidos por razões excepcionais e devidamente justificadas¹⁷⁷.

7.2.3. Princípio da igualdade

É também este o sentido que se pretende obter com a referência ao princípio da igualdade no Estatuto dos Benefícios Fiscais¹⁷⁸. Importará recordar que o princípio da igualdade fiscal é tendencialmente definido por referência ao critério da capacidade contributiva, que determina que a tributação seja adequada e proporcional ao rendimento, consumo e património dos contribuintes, isto é, à sua capacidade de pagar tributos, máxime impostos¹⁷⁹. Aliás, trata-se da correção imposta pelo princípio da equidade ao princípio da igualdade em sentido formal¹⁸⁰.

Tal critério apenas não se aplicará no caso das taxas, caracterizadas por um nexo de sinalagmaticidade na relação bilateral estabelecida entre o sujeito e o Estado, em que vale antes o princípio do benefício. Segundo este princípio, o montante a pagar será apurado em proporção com os benefícios retirados pelo contribuinte da prestação de um serviço público, da utilização de um bem do domínio público ou da remoção de um obstáculo jurídico ao seu comportamento¹⁸¹. Tem aqui aplicação o princípio da equivalência, numa lógica de comutatividade e compensação de prestações¹⁸².

¹⁷⁶ Cf. art. 6.º, n.º 1 do EBF.

¹⁷⁷ Cf. art. 6.º, n.º 1, *in fine* do EBF.

¹⁷⁸ Cf. art. 6.º, n.º 2 do EBF.

¹⁷⁹ Cf. art. 4.º, n.º 1 da LGT.

¹⁸⁰ Neto, «O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro», 111.

¹⁸¹ Cf. art. 4.º, n.º 2 da LGT.

¹⁸² Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 307-ss.

Mais uma vez, não se poderia aqui apelar ao respeito pelo princípio da igualdade na sua plenitude, dado que o benefício fiscal é-lhe naturalmente adverso. Essa menção pretende, sim, afastar os benefícios fiscais arbitrários ou desproporcionais, passíveis de falsear a concorrência. Aliás, uma das visões do princípio da igualdade e do princípio da equidade no contexto dos benefícios fiscais é precisamente aquela de acordo com a qual estes princípios funcionam como um limite aos poderes de livre apreciação da AT na aplicação das normas respeitantes a benefícios fiscais, designadamente quanto ao seu reconhecimento¹⁸³.

Tal não quer dizer que o princípio da igualdade seja totalmente posto de lado. Sendo um princípio constitucional, basilar de todo o Estado de Direito Democrático, nunca poderia ser absolutamente derogado. É, sim, comprimido, dentro do estritamente necessário, em prol de interesses públicos superiores, num exercício de ponderação e de conciliação, restando, sobretudo, uma proibição do arbítrio¹⁸⁴. Será aqui que o princípio da proporcionalidade será chamado a intervir em todas as suas dimensões, por nós já desenvolvidas.

7.2.4. Princípio da neutralidade

Também o princípio da neutralidade, fulcral no sistema tributário, sofre, com os benefícios fiscais, uma elevada compressão. De acordo com este princípio, o sistema tributário, máxime o sistema fiscal (em particular, os impostos), não deve influenciar as escolhas dos operadores económicos, nem deve afetar a livre concorrência.

Ora, a instituição de benefícios fiscais, sobretudo na dimensão de incentivos fiscais, visa precisamente influenciar as escolhas dos operadores económicos, por forma a obter os objetivos definidos (diferentes da arrecadação de receita)¹⁸⁵. Tal tentativa de enviesamento do comportamento social justificar-se-á, a nosso ver, precisamente pela importância dos interesses que se procura satisfazer. Aquilo que não deve, contudo, acontecer é que, pelo favorecimento de certos sujeitos, os seus concorrentes sejam afetados fiscalmente. Tal circunstância tornaria o benefício fiscal desproporcionado e não neutro¹⁸⁶. Esta ideia está patente no n.º 2 do artigo 6.º do EBF, que não só proíbe que os benefícios fiscais falseiem a concorrência, como proíbe a própria ameaça de tal falseamento. Este falseamento da concorrência parece constituir uma referência à concorrência desleal. Entende-se que, para que este

¹⁸³ Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1991, 342.

¹⁸⁴ Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, 669.

¹⁸⁵ Rita Calçada Pires, «Para uma Teoria Geral dos Benefícios Fiscais. Breves Notas de Sistematização», em *Estudos Comemorativos dos 20 anos da FDUP - Vol. II / org. Helena Mota... [et al.]* (Coimbra: Almedina, 2017), 612–13.

¹⁸⁶ Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, 667.

requisito da neutralidade se verifique, a formulação dos benefícios fiscais deve ser efetuada de modo genérico, em respeito pelo princípio da igualdade, possibilitando que qualquer sujeito esteja abrangido pelo respetivo âmbito de aplicação.

A verdade é que a concessão de benefícios fiscais tem um elevado potencial de distorção do sistema económico e dos mercados. Não podemos esquecer que os benefícios fiscais não deixam de ser benefícios. Assim sendo, a poupança obtida por via do sistema fiscal pode ser aproveitada pelos agentes económicos, por exemplo, para a descida de preços e para a prática de condições mais favoráveis relativamente aos seus concorrentes, numa busca incessante por lucros. Desta forma, os agentes económicos beneficiados acabam, muitas vezes, por ficar numa posição mais favorável do que os agentes não beneficiados. Daí que, no momento da atribuição dos benefícios, se deva verificar o respetivo impacto no mercado em causa. No limite, tal concessão deve ser recusada quando se conclua pela violação intolerável do princípio da neutralidade fiscal.

7.2.5. Princípio da simplicidade

O princípio da simplicidade impõe que as normas fiscais sejam claras, objetivas, atualizadas e, preferencialmente, condensadas num único documento, por forma a alcançar um sistema fiscal simples. A legislação, sobretudo de índole fiscal, caracterizada por imposições e deveres com relativo impacto nas finanças das pessoas, singulares e coletivas, deve ser de fácil apreensão, por forma a evitar dúvidas, interpretações várias ou discricionariedade excessiva, e para que a segurança jurídica possa ser salvaguardada. Também, o sistema fiscal e os procedimentos que lhe estão associados devem abster-se de grandes burocracias, de formalismos e de rigidez¹⁸⁷.

Na verdade, a introdução de benefícios fiscais acaba, por si só, por constituir um elemento desestabilizador, distorcivo e complexo que vem ser adicionado ao sistema fiscal.

Ademais, é certo que, quanto maior o número de benefícios fiscais vigentes, mais complexo será o sistema fiscal, daí que seja um princípio que acaba por sofrer compressões consideráveis. Seria importante, por isso, rever o sistema de benefícios fiscais, que agrega um número muito elevado destas medidas, expurgando-o daqueles que não cumpram os requisitos aplicáveis, tornando-se somente um meio de complexificação indesejável.

¹⁸⁷ Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, ed. Almedina, 4.ª (Coimbra, 2016), 58.

Num momento prévio, importaria olhar para todos os benefícios fiscais aplicáveis e analisar se deverão manter-se, ajustar-se, ou se, pelo contrário, as razões que justificaram a sua previsão deixaram de existir. Aliás, é importante assegurar também uma harmonização dos benefícios fiscais entre si e entre estes e o sistema fiscal, por forma a garantir coesão e sistematicidade. Efetuada essa revisão global, com intuito de “limpeza”, do sistema, aquando da aprovação de um novo benefício fiscal, importaria, após a confirmação da sua relevância e justificação, garantir a sua adequação e inserção plena no sistema fiscal.

Adicionalmente, não só o número de benefícios fiscais deve ser reduzido em consideração pelo princípio da simplicidade, mas também a própria formulação deve ser simples, permitindo a sua fácil compreensão por qualquer contribuinte e pelo intérprete ou aplicador da lei. Deste modo, poderão ser evitadas discórdias, já que, sendo estabelecidos por normas simples e não ambíguas, os benefícios fiscais não levantarão tantas dúvidas, nem permitirão tantos modos de interpretação.

Haverá, claramente, outros princípios jurídicos cujo conteúdo seja afetado pela previsão e atribuição de benefícios fiscais. Ainda assim, optou-se pela enunciação daqueles que nos parecem mais relevantes.

De qualquer modo, em suma, entende-se que estas compressões a alguns princípios jurídicos estão legitimadas, desde que se circunscrevam aos limites admitidos, designadamente pelo princípio da proporcionalidade, em razão da ponderação entre princípios que deve existir.

8. Procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais

O reconhecimento de benefícios fiscais não automáticos deverá seguir o procedimento próprio previsto no Código de Procedimento e de Processo Tributário¹⁸⁸, não sendo possível utilizar a ação para reconhecimento de direitos e interesses em matéria tributária¹⁸⁹ para esse efeito, dada a natureza subsidiária desse procedimento¹⁹⁰.

Em princípio, nos termos do artigo 65.º, n.º 1 do CPPT, o reconhecimento dos benefícios fiscais depende da iniciativa dos interessados, mediante a apresentação de requerimento dirigido especificamente a esse fim. O requerimento deve incluir o cálculo dos benefícios fiscais quando tal seja obrigatório, bem como a comprovação da verificação dos pressupostos de que depende a sua atribuição. Esse pedido deve ser apresentado nos serviços competentes para a liquidação do tributo a que se refere o benefício¹⁹¹. De resto, deve ser seguido o procedimento concretamente previsto nas normas ou diplomas que aprovam os benefícios fiscais. Existirão regras diferentes, designadamente no que diz respeito a prazos, consoante os tributos que estejam em causa¹⁹².

A AT deverá apreciar o pedido em respeito das regras e dos princípios estipulados. A este propósito, entende-se que o princípio da boa-fé servirá de limite à margem de livre apreciação administrativa¹⁹³. Aplicar-se-á aqui, por via do artigo 55.º da LGT, o princípio da boa-fé, tal como previsto no n.º 2 do artigo 10.º do CPA, segundo o qual “(...) devem ponderar-se os valores fundamentais do Direito relevantes em face das situações consideradas, e, em especial, a confiança suscitada na contraparte pela atuação em causa e o objetivo a alcançar com a atuação empreendida”. Este princípio subdivide-se, então, em dois subprincípios: “o princípio da primazia da materialidade subjacente e o princípio da tutela da confiança”¹⁹⁴. Quer isto dizer que, para além da tutela do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, o qual já densificámos, a Administração Pública, onde se inclui a AT, deverá atender ao objetivo material pretendido pelas atuações e pelos procedimentos adotados pelos particulares, neste contexto sujeitos passivos que pretendem usufruir de benefícios fiscais, não atendendo somente ao alcance formal de tais finalidades.

¹⁸⁸ Cf. arts. 5.º, n.º 3 do EBF, 54.º, n.º 1, al. d) da LGT e 65.º do CPPT.

¹⁸⁹ Cf. arts. 268.º, n.º 4 da CRP e 145.º do CPPT.

¹⁹⁰ Cf. art. 145.º, n.º 3 do CPPT.

¹⁹¹ Cf. art. 65.º, n.º 2 do CPPT.

¹⁹² Cf. art. 65.º, n.º 3 do CPPT.

¹⁹³ Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1991, 343.

¹⁹⁴ Vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 10 de março de 2016, processo n.º 00101/2002.TFPRT.21, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/itcn.nsf/-/C632D42259A1973280257F990036B5F2>.

Caso o contribuinte veja o seu pedido de reconhecimento de benefício fiscal recusado pela AT poderá reagir. Por um lado, poderá reagir pela via procedimental, através de recurso hierárquico, nos termos gerais¹⁹⁵. O recurso hierárquico tem natureza facultativa e efeito devolutivo¹⁹⁶. Por outro lado, poderá reagir pela via processual, através de ação administrativa¹⁹⁷. Também o artigo 95.º da LGT prevê, no seu número 2, na alínea f), o direito de impugnação ou de recurso do ato de indeferimento de pedido de benefício fiscal “sempre que a sua concessão esteja dependente de procedimento autónomo”. Parece-nos, ainda assim, que se tratará de uma remissão para a ação administrativa.

Caso o contribuinte queira saber se determinada situação é suscetível de gerar um direito a um benefício fiscal, poderá efetuar um pedido de informação vinculativa, o que permitirá um planeamento fiscal mais sustentado e seguro¹⁹⁸.

Também a situação de revogação de benefício fiscal é acautelada juridicamente. Desde logo, em consonância com o princípio da participação, o contribuinte goza, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea c) da LGT, de direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou ato administrativo em matéria fiscal. Assim sendo, antes de a AT decidir revogar um benefício fiscal, deve ouvir o contribuinte, levando em consideração aquilo que de relevante for suscitado pelo mesmo. Adicionalmente, nos termos gerais, o despacho de revogação de benefício fiscal é, enquanto decisão de órgão da Administração Tributária, suscetível de recurso hierárquico¹⁹⁹. Finalmente, pode o contribuinte apresentar ação administrativa²⁰⁰.

Recorda-se que, tanto no caso de recusa de pedido de reconhecimento de benefício fiscal como no caso de revogação de benefício fiscal, não estamos perante atos tributários em sentido estrito, que se reconduzem ao ato individual e concreto de liquidação, mas atos tributários em geral, que incluem todo e qualquer ato da AT, pelo que não estão abrangidos nem pela possibilidade de reclamação graciosa nem pela possibilidade de impugnação judicial.

¹⁹⁵ Cf. arts. 65.º, n.º 4, 66.º e 67.º do CPPT.

¹⁹⁶ Pires, «Para uma Teoria Geral dos Benefícios Fiscais. Breves Notas de Sistematização», 628.

¹⁹⁷ Cf. arts. 97.º, n.º 1, al. p), e n.º 2 do CPPT e 37.º ss. do CPTA.

¹⁹⁸ Cf. art. 68.º, n.º 1 da LGT.

¹⁹⁹ Cf. art. 66.º, n.º 1 do CPPT.

²⁰⁰ Cf. arts. 97.º, n.º 1, al. p), e n.º 2 do CPPT e 37.º e ss. do CPTA.

9. O lado “negro” dos benefícios fiscais

Atualmente, não obstante ser mais ou menos consensual a importância da despesa pública, indispensável à manutenção do Estado de Direito, Democrático e Social, a sociedade em geral encara-a de modo negativo, não só pelo carácter coercivo que o seu financiamento implica²⁰¹, mas também por serem vários os exemplos de utilização indevida de dinheiros públicos, seja por desnecessidade, seja por corrupção²⁰². Assim sendo, podemos apontar alguns aspetos negativos aos benefícios fiscais. Em razão da sua complexidade, abordaremos em apartados autónomos as matérias relativas ao lóbi e corrupção e à concorrência fiscal prejudicial, não obstante fazerem igualmente parte do elenco relativo ao lado “negro” dos benefícios fiscais.

9.1. Erosão das bases de tributação

Em primeiro lugar, como não poderia deixar de ser, ressalta um problema necessariamente inerente às despesas fiscais – a erosão das bases de tributação. Efetivamente, a dispensa de contribuição para o sistema fiscal atribuída a alguns contribuintes reduzirá a receita fiscal que, sem essa dispensa, existiria. Fala-se em erosão das bases de tributação na medida em que será menor o número de contribuintes tributados ou as matérias sobre as quais pode incidir a tributação. Esta temática está a ser acompanhada a nível internacional através do plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE, que “identifica ações necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros”, “estabelece prazos para a implementação dessas ações” e “identifica os recursos necessários e a metodologia adequada para implementar as ações”²⁰³. Esta matéria será, contudo, desenvolvida adiante.

Daqui resulta, frequentemente, uma outra consequência, que se traduz no aumento genérico das taxas de imposto como forma de compensar o prejuízo causado pela atribuição de benefícios fiscais. De facto, o Estado tem de assegurar recursos suficientes para empreender as funções que lhe estão atribuídas, por isso, precisa, de alguma forma, de compensar a perda que tem com as despesas fiscais²⁰⁴. Uma das soluções é precisamente o reforço das receitas fiscais. Do ponto de vista estritamente fiscal, seria preferível um maior número de bases tributáveis, taxadas a um nível inferior. A verdade é que

²⁰¹ A este propósito, importará relembrar que o Direito tributário é dotado de um arsenal próprio de meios procedimentais e processuais que facilitam o cumprimento do crédito tributário. É o caso do processo de execução fiscal, um processo próprio de execução de tributos, em que a Administração Tributária goza de um privilégio de execução prévia e de presunção de legalidade, e do Regime Geral das Infrações Tributárias, que consiste num arsenal sancionatório específico para as infrações que afetem tributos. Para mais desenvolvimentos sobre as prerrogativas atribuídas à Administração Tributária na gestão do crédito tributário, vide Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria geral da relação jurídica tributária*, ed. Almedina (Coimbra, 2017).

²⁰² Rocha, *Direito da despesa pública*, 15-ss.

²⁰³ Vide <https://www.oecd.org/tax/beps/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-9789264207790-pt.htm>.

²⁰⁴ Faria, *Estatuto dos benefícios fiscais: notas explicativas*, 40.

também as oscilações nas taxas de imposto podem afetar o comportamento dos agentes económicos, pelo que deve ser analisado o seu impacto e equilíbrio com a concessão dos incentivos fiscais²⁰⁵.

9.2. Redistribuição (inadequada) de recursos

De um modo ou de outro, a atribuição de benefícios fiscais implica uma redistribuição de recursos. O apoio a certos setores arrasta consigo um desvio de recursos e de fomento de atividade de outros setores económicos. Essa redistribuição pode ser ou não desejada.

A verdade é que estas medidas são, muitas vezes, contrárias à política de redistribuição do rendimento que é prosseguida pelo sistema fiscal – designadamente através de taxas progressivas –, dado que premeiam as pessoas com maiores níveis de rendimento e que pagam (um valor considerável de) impostos, pelo que as pessoas mais pobres (sem capacidade contributiva) não têm acesso a eles. Podemos, aliás, afirmar que os benefícios fiscais são tendencialmente regressivos²⁰⁶.

Efetivamente, no que diz respeito aos beneficiários, as empresas com maior nível de rendimentos têm maior probabilidade de usufruir de uma maior percentagem dos recursos distribuídos por esta via²⁰⁷. Isto ocorre, desde logo, pelo facto de vários benefícios fiscais estarem dependentes do montante de despesas investido pelo sujeito passivo num determinado setor (por exemplo, na Investigação e Desenvolvimento), logo, do total de rendimentos que aquele aufera. Quanto maior, em termos de volume de negócios, for uma empresa, mais capacidade terá para investir, e, conseqüentemente, mais recursos será suscetível de captar. Pelo contrário, os pequenos investidores e as pequenas e médias empresas, detendo inferior capacidade de investimento, irão usufruir de uma menor parcela dos montantes atribuídos por via dos benefícios fiscais²⁰⁸. Daí que, muitas vezes, existam disposições especificamente dirigidas às PME, tendo em vista a sua inclusão nestas medidas.

Evidentemente, tal circunstância levanta problemas do ponto de vista da redistribuição da riqueza. No entanto, não podemos esquecer os motivos que levam à implementação de benefícios fiscais. Em muitos casos, pretende-se uma substituição do Estado pelos privados em determinadas funções ou na promoção de certos objetivos económico-sociais. Como tal, só deverão ser concedidos a quem, de facto, tem a capacidade de se substituir às entidades públicas nessas iniciativas. Parece-nos, então, que esta

²⁰⁵ European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», 14.

²⁰⁶ Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 9.

²⁰⁷ Lovise Banger, «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation», *Economic Papers*, European Economy (Bruxelas: Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Julho de 2014), 41, <https://doi.org/10.2765/70314>.

²⁰⁸ Como já fizemos alusão, a via dos benefícios fiscais é uma via de atribuição de dinheiros públicos de modo indireto, pelo que, na realidade, não existe uma atribuição financeira, mas é reduzida ou facilitada a despesa fiscal do contribuinte.

circunstância não coloca problemas do ponto de vista da equidade social, uma vez que uns sujeitos são fiscalmente compensados para que todos possam, genericamente, ter melhor qualidade de vida²⁰⁹.

9.3. Distorções do processo de decisão do mercado

Pelo facto de os benefícios fiscais favorecerem certos setores de atividade, agentes ou regiões, existe uma interferência artificial na afetação de recursos relativamente a esses beneficiários. Nesses casos, o mercado não opera livremente, em pleno. Tal não será uma desvantagem destas medidas somente nos casos em que as mesmas sejam precisamente destinadas à correção de distorções no mercado pré-existent²¹⁰. Este será o caso dos benefícios fiscais à I&D que procurem internalizar externalidades (positivas) no mercado.

9.4. Caráter “oculto” dos benefícios fiscais

Outra das desvantagens primárias e mais facilmente reconhecidas dos benefícios fiscais é o seu caráter “oculto”²¹¹. É que, tal como já adiantado, ao contrário das despesas diretas, necessariamente previstas e discriminadas no orçamento de Estado, os benefícios fiscais não recebem suficiente “propaganda”, dado que não existe tanto destaque nem aos benefícios fiscais disponíveis para atribuição nem àqueles que são efetivamente atribuídos e, por isso, constituem uma figura não tão amplamente divulgada. Trata-se, verdadeiramente, de um problema de falta de transparência deste tipo de medidas, com uma notória falta de *accountability*²¹².

Não obstante todos os seus inconvenientes, a opção pelos benefícios fiscais em detrimento das despesas diretas é, ainda assim, preferível para os *policy makers*, dado o modo distinto como são vistos pela sociedade em geral. De facto, para a sociedade, em princípio, é preferível um Estado com menos despesas diretas do que com mais despesas diretas, por entender que tal significará uma melhor gestão do património público. Socialmente, os benefícios fiscais aparentam um Estado com menor valor de

²⁰⁹ Em sentido contrário, cfr. Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, 666. Entende o autor que os benefícios fiscais, por promoverem uma redistribuição desigualitária da riqueza, são “inadequados, injustos e violadores da igualdade material”. Contudo, esta crítica baseia-se na premissa de que os benefícios fiscais devem assentar no princípio da necessidade. Nesse sentido, se é quem menos precisa que mais recebe, estes instrumentos serão inadequados. No entanto, não nos parece que seja esse o critério aplicável. A extrafiscalidade, onde se enquadram os benefícios fiscais, segue outros objetivos para além da satisfação das necessidades financeiras do Estado e da redistribuição da riqueza, como por exemplo a competitividade económica, a sustentabilidade ambiental, entre outros. Se visa premiar quem prossegue essas finalidades, não será, quase necessariamente, quem menos rendimentos tem. É evidente que o ideal seria que, simultaneamente, se promovesse esses outros objetivos e a redistribuição da riqueza. Contudo, tal não se apresenta plausível, tanto no caso dos benefícios fiscais, como relativamente às subvenções diretas (que, recorde-se, não atendem igualmente à necessidade, mas ao mérito). De qualquer modo, recorda-se que todos aqueles fins extrafiscais visam, em última instância, uma sociedade mais justa e mais igualitária.

²¹⁰ Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 10.

²¹¹ Referido como “*hidden nature*” em Burman e Phaup, «Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform», 1.

²¹² Isto é, estas medidas são pouco incluídas na prestação de contas pelo Estado à população e, em especial, aos contribuintes.

despesas (discriminadas) e, por isso, com menos impostos cobrados. Contrariamente, as políticas de despesa direta são mais rapidamente associadas a valores elevados de gastos e de impostos²¹³.

A verdade, contudo, é que os benefícios fiscais não deixam de ser despesas, mas camufladas. O montante investido num setor, seja por via dos benefícios fiscais, seja por via, por exemplo, de subsídio direta, pode ser o mesmo, mas a perceção social do investimento público é totalmente diferente. Aliás, analisados os dados, conclui-se pelo elevado peso que os benefícios fiscais assumem nos PIB nacionais²¹⁴. Nesta matéria, pode dizer-se que a sociedade em geral encontra-se pouco informada, estando menos consciente dos custos destas medidas. Isto é, os valores associados à despesa fiscal não são verdadeiramente considerados gastos, o que pode fomentar uma ideia errada no conjunto da população e incentivar os *policy makers* ao seu uso exacerbado, em “desprezo” das despesas diretas, com o objetivo de aparentar um Governo maior do que aquele que é, o que acontece pelo facto de várias atividades governamentais não constarem do orçamento. No caso português, contudo, como veremos, não obstante não constarem discriminados no orçamento, os benefícios fiscais deverão constar de um relatório anexo àquele²¹⁵, o que, ainda assim, não reflete o mesmo destaque.

Por outro lado, a introdução de benefícios fiscais é, normalmente, mais facilitada, comparativamente à assunção de despesa pública direta, em decorrência do nível de escrutínio a que esta está sujeita face àqueles²¹⁶. Também neste aspeto pode haver um incentivo aos *policy makers*, por ser um mecanismo que facilita a governação e aumenta os poderes políticos, sem a contrapartida da censura pública e sem as barreiras administrativas e burocráticas inerentes a outras medidas políticas.

Ressalva-se que, muitas vezes, estas opções são efetuadas sem que se atenda a critérios de eficiência e de efetividade, mas por razões de ordem meramente política.

9.4.1. Cavaliers budgétaires

Temática relacionada com esta falta de publicidade aos benefícios fiscais é a dos “cavaleiros orçamentais” ou “boleias orçamentais”²¹⁷.

²¹³ Burman e Phaup, «Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform», 1–2.

²¹⁴ Efetivamente, em 2010, Itália, Reino Unido e Espanha apresentavam um impacto dos benefícios fiscais no respetivo PIB de 8,1%, 5,9% e 5,5%, respetivamente. Portugal apresentava nesta altura um impacto dos benefícios fiscais de cerca de 0,5% no PIB. Cf. European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», 9. Atualmente, as receitas fiscais cessantes, excluindo as taxas preferenciais de IVA, ascendem a 2% do PIB. *Vide* Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, «Os benefícios fiscais em Portugal: conceitos, metodologia e prática / coord: Francisca Guedes de Oliveira», 223.

²¹⁵ Cf. art. 106.º, n.º 3, al. g) da CRP.

²¹⁶ Não esqueçamos que o Orçamento do Estado deve ser votado e aprovado pela Assembleia da República, em cumprimento do disposto no art. 161.º, al. g) da CRP.

²¹⁷ Em francês “*cavaliers budgétaires*” e em inglês “*riders*”.

Parece-nos, antes de mais, que podemos distinguir duas aceções de “*cavaliers budgétaires*”. Por um lado, aquela que entende que são cavaleiros orçamentais as disposições incluídas no orçamento que não sejam financeiras ou, sendo, assumam carácter permanente²¹⁸. Por outro lado, aquela segundo a qual as boleias orçamentais se reportam somente às normas, incluídas na lei do orçamento, que não têm uma relação direta com a matéria financeira orçamentada, excluindo as normas de longa vigência²¹⁹.

Tendemos a concordar com esta última visão, já que certas normas financeiras plurianuais sempre teriam de estar previstas num qualquer orçamento, não obstante o carácter tipicamente anual que lhe está associado²²⁰, não podendo, por isso, ser consideradas meras “boleias”.

Ordenamentos como o alemão e o italiano incluem disposições constitucionais que afastam a possibilidade de inclusão destas normas na lei do orçamento²²¹. Quanto à admissibilidade desta figura no ordenamento jurídico português, atualmente, é, doutrinal e jurisprudencialmente, aceite, desde que as matérias previstas possuam uma relação, ainda que indireta, com o conteúdo do orçamento. Tal não impede que se questione, de qualquer modo, a técnica legislativa. De facto, podemos e estamos, efetivamente, em vários casos, perante situações em que são inseridas normas na lei do orçamento do Estado, que pouca relação têm com essa matéria, simplesmente como garantia de aprovação. Aliás, o problema que aqui antevemos, relacionado com a definição generalizadamente aceite, é a circunstância de, nestas condições, ser abarcada uma infinidade de situações sem dignidade para o efeito.

A verdade é que a Constituição da República Portuguesa não parece afastar este tipo de normas. Considere-se o n.º 5 do artigo 165.º, que prevê a possibilidade de, na lei do orçamento, serem concedidas autorizações legislativas, incluindo matérias fiscais e não fiscais. Ora, se existe a possibilidade de a lei do orçamento conceder autorizações legislativas, então, por maioria de razão, existe também a possibilidade de a mesma regular diretamente a matéria²²².

No entanto, de acordo com o disposto no artigo 41.º, n.º 2 da Lei de Enquadramento Orçamental, “[a]s disposições constantes do articulado da lei do orçamento do Estado limitam-se ao estritamente necessário para a execução da política orçamental e financeira”. Parece, então, que podemos concluir

²¹⁸ Neste sentido, *vide* Parecer do Conselho Consultivo da PGR, n.º P000062018, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/pgpr.nsf/7fc0bd52c6f5cd5a802568c0003fb410/75c800dfbd5f83cf8025824700581ac8?OpenDocument&ExpandSection=3>.

²¹⁹ Assim, cf. Parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta da Assembleia da República, processo n.º 9/2018, disponível para consulta em https://www.parlamento.pt/GestaoAR/Documents/oar/ParecerTribunalContas_2017.pdf.

²²⁰ Cf. art. 14.º da LEO.

²²¹ *Vide* Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 141/02, processo n.º 198/92, relator Luís Nunes de Almeida, disponível para consulta em http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_print_busca.php?buscajur=101%20115%20112%20101%2099%20105%20102%20105%2099%2097%20100%2097%20109%20101%20110%20116%20101%20&mid=358.

²²² *Vide* Parecer do Conselho Consultivo da PGR, n.º P000062018.

que, não obstante os *cavaliers budgétaires* não sejam inconstitucionais, a sua utilização deve ser, no mínimo, evitada.

A verdade é que, como teremos oportunidade de verificar, vários são os casos em que a lei do orçamento do Estado é utilizada para prever e alterar regimes, sem que, muitas vezes, tais intervenções sejam necessárias “para a execução da política orçamental e financeira”. Deste modo, estes novos regimes acabam por passar “despercebidos”, dispensando a discussão específica que, por outra via, talvez ocorresse.

É o caso das alterações de regimes de benefícios fiscais, efetuadas com o intuito de densificar conceitos, por exemplo. Pela análise do SIFIDE, que constituirá o foco do nosso trabalho, concluimos facilmente que grande parte das alterações legislativas, se não mesmo a totalidade, têm origem em leis de orçamento do Estado.

Ora, atentemos, por exemplo, no artigo 37.º do Código Fiscal do Investimento, que, como veremos, apresenta o conjunto de despesas em I&D consideradas para efeitos de dedução. O n.º 6, que apresenta uma majoração da consideração destas despesas quando estejam associadas a projetos de conceção ecológica de produtos, foi introduzido pela lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que aprova o orçamento do Estado para 2017. O n.º 8, que previa a obrigatoriedade de auditoria tecnológica dos projetos validados pela APA, I.P., foi revogado pela lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprova o orçamento do Estado para 2018. A lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, que aprova o orçamento do Estado para 2019, veio revogar o n.º 7 do mesmo artigo, o qual previa o procedimento a adotar para efeitos de fruição da majoração prevista no n.º 6. Já a alínea f) do n.º 1 do artigo 37.º foi sucessivamente alterada, primeiro pela lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprova o orçamento do Estado para 2020, e depois pela lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que aprova o orçamento do Estado para 2021. Deste modo, podemos concluir que não só as leis do orçamento do Estado são utilizadas para efeitos de alteração de regimes de benefícios fiscais, como são, aliás, o único instrumento constituído para o efeito. Não obstante tratar-se de um artigo que se debruça sobre as despesas abrangidas pelo SIFIDE, as quais terão, efetivamente, impacto no orçamento do Estado, como vemos, várias das alterações em nada se relacionam com a concretização das despesas, mas antes com a densificação (ou até a supressão) de procedimentos secundários.

Existem exemplos ainda mais flagrantes da utilização da lei do orçamento do Estado para efeitos de alteração de procedimentos acessórios relativos ao SIFIDE. É o caso do artigo 37.º-A, que foi aditado pela lei que aprovou o orçamento do Estado para 2018. Esta norma dizia respeito ao “reconhecimento

da idoneidade e do carácter de investigação e desenvolvimento dos projetos”, sendo que, por via de alteração mediada pela lei que aprovou o orçamento do Estado para 2020, passou a respeitar somente ao “reconhecimento da idoneidade e do carácter de investigação e desenvolvimento das entidades”. De qualquer forma, qualquer um dos regimes reporta-se, somente, a questões procedimentais, sem implicações no orçamento do Estado. O mesmo se passa relativamente ao artigo 40.º, respeitante às obrigações acessórias que a fruição deste regime implica, o qual foi sucessivamente alterado, somente, por diversas leis de orçamento de Estado.

Ora, todos estamos a par da habitual extensão do articulado de cada lei de orçamento do Estado. Repare-se que a lei que aprova o orçamento do Estado para 2017 tinha 276 artigos; a lei que aprova o orçamento do Estado para 2018 era composta por 333 artigos e a lei que aprova o orçamento do Estado de 2019 continha 351 artigos. Isto sem que sejam levadas em linha de conta as leis de orçamento dos anos de 2020 e de 2021, que contabilizaram um total de 430 e de 455 artigos, respetivamente, pelo facto de tais anos terem sido marcados pela situação excecional causada pela pandemia de Covid-19. Ora, como será expectável, num universo tão alargado de normas, haverá sempre algumas que passam despercebidas, ou que, ainda que sejam notadas, não são relevadas para efeitos da aprovação do diploma legislativo. Claramente que aquelas que aprovam e alteram regimes de benefícios fiscais estão aí incluídas, desde que não impliquem um nível de despesa pública (indireta, como vimos) desproporcional e impactante, que possa chamar a atenção.

Estas considerações de índole prática levam-nos a questionar se, de facto, o princípio da transparência é teoricamente aplicável, em toda a sua extensão, aos benefícios fiscais. Teremos, ainda assim, que responder afirmativamente. Isto porque não existem fundamentos normativos, designadamente outros princípios, que justifiquem a sua compressão. Poder-se-ia equacionar o confronto com o princípio da celeridade. No entanto, também não nos parece pertinente, dado que a criação de um novo diploma legal de alterações legais cuja relação com as matérias orçamentais seja ténue não constitui um ónus tão maior face à inclusão de tais normas na lei do orçamento. Ademais, e ainda que se entenda pertinente essa inclusão, haverá outras formas de publicitar este tipo de normas, como seja o alerta público, até pela própria Autoridade Tributária e Aduaneira. De outra forma, poder-se-ia pensar que estas aprovações ocultas visam apenas servir interesses lobistas.

9.5. Possível arbitrariedade

A forma como a riqueza é redistribuída pode levantar questões no que diz respeito ao princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, caso os trâmites regulatórios que lhe são aplicáveis não sejam devida e previamente definidos. Aliás, um grave problema normalmente associado aos benefícios fiscais é o amplo espaço de atuação da Administração Pública neste domínio, sobretudo no âmbito dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento. Nestas situações, a discricionariedade poderá degenerar em pura arbitrariedade, caso não exista um controlo adequado nesta matéria. Daí que se deva combater essa discricionariedade, designadamente por via da redução na utilização de conceitos indeterminados²²³.

Também no que diz respeito aos agentes administrativos, estes sentem menor responsabilidade nas decisões sobre a concessão de benefícios fiscais, do que naquelas que implicam um maior escrutínio por parte da sociedade. Verifica-se uma natural tendência para lhes atribuir menor significado financeiro, face às despesas diretas e à tributação que ainda se considera “odiosa”²²⁴, o que pode resultar em decisões precipitadas ou não devidamente ponderadas.

9.6. Princípio da conservação dos benefícios fiscais – os privilégios fiscais

Como já referido, os benefícios fiscais procuram alcançar determinados objetivos, alguns mais concretos do que outros, em prol do interesse público. De modo a atingir essas finalidades, os mecanismos de implementação, manutenção e controlo dos benefícios fiscais, máxime a “máquina administrativa”, devem funcionar organizada e conjuntamente, evitando desvios indesejados. Daí que se deva privilegiar a fixação de objetivos a curto ou a médio prazo, ao invés de objetivos a longo prazo, uma vez que estes são mais dificilmente rastreáveis. Sendo objetivos a longo prazo, a solução passará pelo sistema estrutural, fiscal ou não, devendo alhear-se dos benefícios fiscais.

Por outro lado, e ainda que os benefícios fiscais sejam inicialmente instituídos com base em razões públicas justificativas, importa averiguar se os objetivos que se pretendiam alcançar já foram atingidos – em combate ativo ao princípio da inércia ou da conservação dos benefícios fiscais (claramente contrário ao princípio da transitoriedade dos benefícios fiscais) –, caso em que deixa de se justificar a atribuição

²²³ Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 326-ss.

²²⁴ Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1991, 290.

de benefícios fiscais. A partir daí transformam-se em meros privilégios fiscais – que são, como já referimos, inconstitucionais²²⁵.

9.7. Dificuldades de mensuração

Existe ainda um problema crónico, que se prende com a dificuldade, ou mesmo impossibilidade, muitas vezes, em obter ferramentas de mensuração da utilidade e eficiência dos benefícios fiscais e da sua correlação com as finalidades que visam alcançar.

Efetivamente, a quantificação da despesa resultante dos benefícios fiscais acaba por ser mais complexa relativamente às despesas diretas e pode suscitar dúvidas, desde logo porque não é unânime nos diferentes ordenamentos jurídicos aquilo que deve ser considerado benefício fiscal e, como tal, caber na quantificação da despesa fiscal, e aquilo que não deve ser considerado benefício fiscal. A dificuldade de levar a cabo comparações internacionais pode, então, ser apontada como um ponto negativo dos benefícios fiscais. É que o apuramento daquilo que é considerado benefício fiscal é feito por referência ao sistema regra de tributação, que muda significativamente de ordenamento jurídico para ordenamento jurídico.

Outro fator que dificulta a quantificação dos benefícios fiscais é o carácter automático de alguns deles, tornando complexo o controlo por parte da AT²²⁶.

9.8. Dificuldades de direcionamento eficaz e eficiente de medidas

No caso dos incentivos fiscais, como referido, procura-se, através do sistema (extra)fiscal, promover certos comportamentos sociais tidos como desejáveis. São, contudo, equacionáveis, desde logo, duas situações em que os incentivos fiscais acabam por se revelar ineficientes.

Por um lado, aquelas em que se conclui que as atividades sempre se realizariam, ainda que não existissem incentivos, o que traduz uma situação de lucro inesperado (os chamados *windfall gains*²²⁷ ou *dead weight losses*²²⁸). É também uma situação potenciadora de *rent seeking behaviour*²²⁹, na medida em que os agentes económicos são estimulados a procurar mecanismos que lhes permitam fazer parte do

²²⁵ Faria, *Estatuto dos benefícios fiscais: notas explicativas*, 27.

²²⁶ Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1991, 290.

²²⁷ Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 9.

²²⁸ Adão Carvalho, «Why are Tax Incentives Increasingly Used to Promote Private R&D?», *Economic Essays*, 2012, 125, [https://dspace.uevora.pt/rdpc/bitstream/10174/5311/1/Economic Essays_Why are Tax Incentives Increasingly Used to Promote Private R%26D.pdf](https://dspace.uevora.pt/rdpc/bitstream/10174/5311/1/Economic%20Essays_Why%20are%20Tax%20Incentives%20Increasingly%20Used%20to%20Promote%20Private%20R%26D.pdf).

²²⁹ European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», 14.

âmbito de aplicação dos benefícios fiscais, ainda que não cumpram materialmente o objetivo para o qual estes são estabelecidos – em claro incumprimento do princípio da boa-fé. Estas situações podem ser realmente desfavoráveis para o crescimento económico, não só por serem prejudiciais, no contexto, por exemplo, da I&D, do ponto de vista da inovação (cujo nível não corresponderá àquele que poderia existir), mas também do ponto de vista das desigualdades de oportunidades.

Por outro lado, aquelas situações em que os beneficiários efetivos não são as pessoas visadas pelas medidas. Nesses casos, justificam-se revisões do sistema, de modo a torná-lo corretamente direcionado, para que possa ser eficiente.

Acresce ainda a relevância de os benefícios fiscais, efetivamente, combaterem as externalidades negativas ou internalizarem as externalidades positivas (como as que resultam das atividades de I&D e de inovação), consoante as funções para as quais tenham sido criados.

Para além de se assegurar que os benefícios fiscais prossigam, efetivamente, fins públicos, em sequência do que se acabou de dizer, relevará igualmente o cumprimento do âmbito de incidência dos benefícios fiscais. Assim, não deverá existir diferença, por exemplo, entre os beneficiários legalmente determinados (incidência formal), que são aqueles que se pretende, de facto, beneficiar, e os beneficiários efetivos (incidência efetiva), ou seja, os que, na prática, veem a sua situação beneficiada²³⁰.

Finalmente, importa atender também à eficiência dos benefícios fiscais. É que eles podem, de facto, atingir os objetivos para os quais foram criados, mas, implicando custos mais elevados, perdem a sua utilidade. A distorção das escolhas de investimento e de consumo podem levar a perdas de bem-estar. Daí que se imponha a constante ponderação dos benefícios fiscais com outras políticas, designadamente com medidas de despesa direta.

9.9. Carácter excecional

Independentemente de outras questões secundárias, haverá sempre uma que é absolutamente essencial e que implica, desde a conceção, reforçadas ponderações. Efetivamente, apesar de poderem existir objetivos extrafiscais que justifiquem a atribuição de benefícios fiscais, estes não deixam de consagrar medidas derogatórias do regime-regra, violando o princípio da igualdade e privilegiando determinadas atividades e/ou contribuintes em detrimento de outros, uma vez que alguns passam a estar sujeitos a uma carga tributária mais pesada para que o Estado possa assegurar as suas funções.

²³⁰ Faria, *Estatuto dos benefícios fiscais: notas explicativas*, 26.

Apesar de estarmos face, muitas vezes, a um confronto inerente ao Estado social, com princípios e objetivos que podem “chocar” uns com os outros e em que, para se dar cumprimento a uns (o crescimento económico, por exemplo), é necessário sacrificar-se outros (como a redistribuição da riqueza), serão sempre medidas que devem ser evitadas e apenas utilizadas quando necessário. Poderia falar-se, inclusivamente, na existência do requisito da subsidiariedade dos benefícios fiscais face à despesa direta, na medida em que aqueles apenas deveriam ser utilizados quando esta não fosse capaz de satisfazer plenamente, ou com a mesma eficiência, os objetivos visados.

9.10. Complexificação do sistema fiscal

De facto, a mera existência de benefícios fiscais, que têm o seu próprio âmbito e implicam também uma articulação com a incidência das normas fiscais, acabam por tornar o sistema fiscal mais complexo, dificultando a sua compreensão pelo “contribuinte-médio” e distorcendo a neutralidade do sistema, bem como a redistribuição de recursos²³¹. Será importante recordar que o princípio da simplicidade assume elevada importância no âmbito fiscal, uma vez que, por um lado, permite a redução dos custos associados aos impostos, designadamente daqueles relativos à sua administração e ao seu cumprimento pelos contribuintes, e, por outro lado, reduz a possibilidade de evasão e de fraude fiscais²³².

Também do ponto de vista da gestão do sistema fiscal, pelas Administrações Tributárias, essa tarefa sai dificultada. Não apenas a existência, mas também a quantidade de benefícios fiscais vigentes (542 em julho de 2019²³³) complicam a sua gestão e o seu controlo pelas entidades competentes²³⁴. Inclusivamente, poder-se-ia pensar que constituiria uma vantagem a desnecessidade de supervisão e de fiscalização das medidas e do valor da despesa direta equivalente²³⁵. No entanto, parece-nos que o controlo das despesas indiretas deveria ser mais apertado. A verdade é que se apresenta mais dificultado.

É indispensável uma postura ativa, tanto do legislador, como do aplicador, no sentido de evitar abusos, evasões e fraudes fiscais, controlando, por um lado, as situações ordinárias que se inserem nas normas fiscais de incidência e são alvo de tributação e, por outro lado, as situações extraordinárias suscetíveis de integrar o âmbito de aplicação dos benefícios fiscais.

²³¹ Michael Riis Jacobsen et al., «Tax Expenditures in the Nordic Countries» (Oslo, 2010), 11, http://www.skm.dk/public/dokumenter/Tal45/Skatter_og Afgifter86/Tax_Expenditures_in_the_Nordic_Countries.pdf.

²³² Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 4.

²³³ Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, «Os benefícios fiscais em Portugal: conceitos, metodologia e prática / coord: Francisca Guedes de Oliveira», 72.

²³⁴ Faria, *Estatuto dos benefícios fiscais: notas explicativas*, 39–40.

²³⁵ Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 10.

Para além disso, os benefícios fiscais constituem um elemento sujeito à volatilidade do legislador, o que pode prejudicar a estabilidade do sistema fiscal e o nível de confiança que os sujeitos passivos depositam no mesmo.

9.11. Aumento do nível de despesa pública

As vantagens (não apenas financeiras) que decorrem da previsão de certos benefícios fiscais, tanto para os reais beneficiários dessas medidas (muitas vezes, os próprios lobistas), como para os *policy makers*, que ganham pontos políticos com a adesão a estes pedidos, promovem a utilização dos benefícios fiscais em detrimento dos programas de despesa direta, o que pode resultar num excesso de benefícios fiscais e um nível de gasto estatal muito maior do que aquele que ocorreria caso a perceção social do custo fosse realista²³⁶.

Mesmo do ponto de vista do orçamento público, a introdução de benefícios fiscais acarreta grandes inseguranças e incertezas, podendo afetar o equilíbrio fiscal e orçamental.

9.12. Evasão e fraude fiscais

Em decorrência da complexificação do sistema fiscal, como já sinteticamente adiantado, os benefícios fiscais acabam por promover, ou pelo menos facilitar, a evasão e a fraude fiscais. Por um lado, devido à incerteza relativamente à interpretação das disposições legais, fiscais e extrafiscais. Por este motivo, devem ser fomentadas normas claras, transparentes e simples, que dotem o sistema fiscal de certeza e de segurança jurídica. Por outro lado, a implementação de benefícios fiscais debilita a capacidade de controlo e de monitorização da Administração, uma vez que as auditorias exigem mais tempo e as regras fiscais são mais complexas. Adicionalmente, as diferentes interpretações e a própria dificuldade de interpretação e de cumprimento das regras fiscais que resulta para os contribuintes, seja por ignorância, por vontade de aproveitamento do sistema (*rent seeking behaviour*) ou pelos custos acrescidos de *compliance*, facilitam a violação dos regimes jurídicos²³⁷.

²³⁶ Bauger, «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation», 21.

²³⁷ Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 11.

– **Conclusões preliminares sobre os benefícios fiscais vigentes em Portugal:**

No caso português, podem apresentar-se algumas conclusões relativamente aos benefícios fiscais existentes, das quais se destacam a complexidade e a falta de transparência do sistema, em grande medida devido ao elevado número de benefícios fiscais vigentes.

Por outro lado, a contribuir para a falta de transparência, aponta-se a existência de ambiguidades nos conceitos utilizados, bem como a falta de justificação da atribuição dos benefícios fiscais, existindo mais de uma centena de benefícios fiscais sem a respetiva motivação²³⁸.

Como dissemos, será importante rever o sistema fiscal, expurgando os benefícios que deixaram de fazer sentido ou que nunca fizeram, aqueles que não são suficientemente eficientes para a derrogação dos princípios fiscais basilares e adotando um procedimento rigoroso e racional na aprovação de novos benefícios fiscais. Os benefícios fiscais devem ser justificados por interesses públicos e devem ser minimamente eficientes. Adicionalmente, as normas que os aprovam devem ser claras, simples e transparentes.

Finalmente, de uma perspetiva mais prática, será necessário assegurar um controlo transversal à aprovação e à atribuição de benefícios fiscais, matéria que, contudo, será aprofundada posteriormente.

²³⁸ Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, «Os benefícios fiscais em Portugal: conceitos, metodologia e prática / coord: Francisca Guedes de Oliveira», 217.

10. *Lobbying* e corrupção

O que é certo é que decorre também deste favorecimento de certas pessoas ou de setores a possibilidade de lóbi e de corrupção, casos muito associados aos benefícios fiscais, quando mais não seja na sua veste anterior, de privilégios fiscais.

Importará, antes de mais, esclarecer o conceito de *lobbying*, uma vez que, não obstante a utilização generalizada do mesmo, está muitas vezes envolvido em confusões concetuais. O *lobbying* advém do termo *lobby*, que designava o corredor onde os membros do parlamento britânico podiam ser abordados prévia ou posteriormente a debates²³⁹. Trata-se de uma realidade muito próxima do tráfico de influência, sendo muitas vezes difícil ou quase impossível a distinção entre as duas situações.

Teoricamente, o *lobbying* é uma forma legítima de representação de interesses utilizada por uma pessoa ou por um grupo de pessoas, levada a cabo através da pressão exercida sobre as entidades (públicas) decisoras, com o intuito de reivindicar a efetivação de direitos ou de expectativas legítimas próprias ou de terceiros. Para que seja efetivamente legítimo, o *lobbying* exige que a respetiva atividade (dos lobistas) seja exercida de modo transparente, sem negociações ocultas ou utilização de informações indevidas. No entanto, ainda que devidamente regulada (que não o é, atualmente, em Portugal), esta atividade levanta algumas questões. Desde logo, porque se a representação de interesses estivesse dependente destes grupos de pressão poderíamos ter problemas de igualdade, já que é uma atividade que exige financiamento próprio considerável, o que poderia deixar de parte grupos menos favorecidos²⁴⁰.

Distintamente, o tráfico de influência constitui um crime, previsto e punido pelo artigo 335.º do Código Penal, e consiste na solicitação ou aceitação de vantagem patrimonial ou não patrimonial, própria ou para terceiro, de uma entidade pública, abusando, assim, da sua influência. O que é certo é que, na prática, o lóbi facilmente dá lugar a um verdadeiro tráfico de influência ou qualquer outro tipo de corrupção, o que não abona em favor deste tipo de representação de interesses.

De facto, a regulação desta atividade, que tem estado em discussão política há alguns anos, tanto a nível nacional, como internacional, parece ser necessária. Ao nível da União Europeia, foi estabelecido um acordo interinstitucional entre o Parlamento Europeu e a Comissão Europeia sobre o “registo de transparência para organizações e trabalhadores independentes que participam na elaboração e na

²³⁹ Marie Thiel e Elisabeth Bauer, «EU Transparency Register», *European Parliamentary Research Service*, vol. PE 581.950, 2016, 2, <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a53556c4d5a5763765130394e4c304e46556c5246526c41765247396a6457316c626e52766330466a64476c32615752685a4756446232317063334e68627938345a475133596d526d4d>.

²⁴⁰ Carlota Rocha Figueiredo, «Tráfico de influência: análise crítica da incriminação» (Universidade Católica Portuguesa - Escola de Lisboa - Faculdade de Direito, 2012), 23–25, <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/8947/1/Tese - Tráfico de Influência.pdf>.

execução das políticas da União Europeia”²⁴¹, na sequência da aprovação da “Resolução do Parlamento Europeu, de 8 de maio de 2008, sobre o desenvolvimento do quadro que rege as atividades dos representantes de grupos de interesses («*lobbyists*») junto das instituições da União Europeia”²⁴². Algo semelhante poderia vir a ser implementado em Portugal, relativamente a grupos ou indivíduos face a entidades públicas.

Efetivamente, este tipo de medidas, por força da falta de controlo que o caracteriza, está mais suscetível à pressão política designadamente de empresas ou de grupos empresariais, que, muitas vezes, pretendem proteger indústrias que não são competitivas ou obter uma posição de vantagem face aos concorrentes no mercado²⁴³. Tal circunstância poderá resultar na aprovação de benefícios fiscais ineficientes, que nunca seriam aprovados caso fosse por via de programas de despesa direta, devido à necessidade de aprovação. O mesmo se poderá passar no que respeita à não revogação de benefícios fiscais que, de outro modo, seriam revogados.

Esta falta de transparência, logo se vê, propicia situações de corrupção²⁴⁴. No entanto, importará admitir que os benefícios fiscais são menos tendentes à promoção de corrupção do que propriamente os subsídios, uma vez que é no último caso que os Governos escolhem diretamente os projetos premiados. Aliás, também o *lobbying* é mais provável ocorrer relativamente a subsídios do que em relação a benefícios fiscais. A maior parte da influência passível de ser exercida, no caso dos incentivos fiscais, é num momento prévio – o da sua previsão legal. Aí, sim, o *lobbying* e a corrupção podem ter um forte impacto. De resto, a influência pode ser exercida no momento da seleção das entidades que cumprem os requisitos legais impostos pelos benefícios fiscais, sobretudo nos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, o que, ainda assim, é sempre sindicável.

²⁴¹ Cf. Acordo entre o Parlamento Europeu e a Comissão Europeia de 19 de setembro de 2014.

²⁴² Cf. Resolução do Parlamento Europeu n.º 2009/C 271 E/06.

²⁴³ Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 9.

²⁴⁴ Carlos Rezzoagli, «El Gasto Fiscal en la Ley Tributaria Sustantiva y en el Ámbito Presupuestario», 766.

11. Concorrência fiscal prejudicial

Problema mais complexo e não tão imediatamente perceptível é o relativo à concorrência fiscal prejudicial. A este propósito, importa ter em conta os diferentes conceitos de concorrência fiscal.

Desde logo, há que distinguir concorrência fiscal entre empresas e concorrência fiscal entre Estados²⁴⁵. No primeiro caso, a concorrência é estabelecida entre empresas que desenvolvem a sua atividade em ordenamentos jurídicos fiscais diferentes, onde se assiste a uma procura pelos regimes mais favoráveis. No segundo caso (talvez o que mais controlo exige), existe uma verdadeira concorrência entre ordenamentos jurídicos fiscais, na medida em que os Estados, através das legislações fiscais internas, procuram atrair investimento externo, oferecendo incentivos à deslocalização e mobilização de pessoas, recursos e atividades.

Por outro lado, podemos distinguir entre concorrência fiscal vertical e concorrência fiscal horizontal. A concorrência fiscal vertical verifica-se quando operacionalizada entre organismos com diferente poder hierárquico, como a administração central e a administração regional de um Estado. A concorrência fiscal horizontal dá-se entre organismos no mesmo nível hierárquico, como aquela que se verifica entre os diferentes Estados-Membros da União Europeia, por exemplo. De ora em diante, assumiremos, contudo, como paradigma a concorrência fiscal entre Estados, uma vez que se trata não só daquela que assume maior destaque em termos de discussão em geral, mas também daquela que mais pertinente se apresenta para os propósitos do presente trabalho.

Finalmente, a concorrência fiscal pode ser ainda ativa, passiva ou por imitação. A concorrência fiscal ativa ocorre quando a política fiscal é utilizada como forma de atrair investimento para o Estado. Este tipo de concorrência pode ainda subdividir-se em concorrência fiscal ofensiva, se for utilizada estrategicamente pelo Estado em causa como forma de angariar investimento, retirando esse investimento a outros Estados, e em concorrência fiscal defensiva, caso sirva meramente como resposta às políticas fiscais internacionais, designadamente às que se insiram no primeiro tipo. A concorrência fiscal passiva acontece quando, de modo não planeado pelos Estados, coexistem sistemas fiscais com diferenças significativas entre si. Por último, a concorrência fiscal por imitação traduz-se na adoção de políticas fiscais não diferentes, mas semelhantes às de outro Estado²⁴⁶.

²⁴⁵ Na verdade, a concorrência fiscal, no que respeita aos entes públicos, não tem de ser, necessariamente, entre Estados. Pode existir concorrência fiscal entre regiões, entre municípios, ou relativamente a uma qualquer outra divisão administrativa. Contudo, é mais pertinente essa distinção no caso de Estados federais, como é o caso dos Estados Unidos da América. Atendendo à realidade portuguesa, optou-se pela simplificação e recondução à concorrência entre Estados.

²⁴⁶ Mónica Sofia Ferreira Tavares, «Concorrência e Evasão Fiscal Internacional» (Universidade de Aveiro - Instituto Superior de Contabilidade e Administração, 2011), 26, <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/8799/1/6257.pdf>.

Há quem entenda que a concorrência fiscal se traduz na adoção de políticas, enquadradas no sistema fiscal, com o intuito de aumentar o bem-estar da população nacional, dando a ideia de que, apenas colateralmente, como uma mera externalidade, acaba por afetar as bases tributárias dos outros Estados²⁴⁷. Discorda-se deste entendimento. Efetivamente, o objetivo primário deste tipo de medidas será o de atrair investimento estrangeiro, que necessariamente deixará de estar presente no Estado de origem, claramente com o objetivo final de melhorar as condições da economia e de desenvolvimento do próprio Estado.

Num contexto de liberdade económica, as empresas serão atraídas a operar mais em certos ordenamentos jurídicos do que noutros, fazendo a sua gestão interna muitas vezes consoante os sistemas fiscais – o chamado planeamento fiscal²⁴⁸. A deslocalização de atividades pode depender não só de fatores externos ao sistema fiscal, como também, dentro do próprio sistema fiscal, de aspetos não necessariamente relacionados com a carga fiscal ou com o número ou o tipo de benefícios fiscais existentes. É o caso de fatores como a verosimilhança de acordos com a AT, a eficácia do sistema de informações fiscais e a qualidade da fiscalização e da ação administrativa²⁴⁹.

Importa, contudo, esclarecer uma questão – é que nem toda a concorrência fiscal tem de ser negativa. Aliás, se levada dentro de limites de razoabilidade (isto é, se for uma concorrência fiscal leal), pode ser até positiva. Isto porque pode ser um modo de incitar os Estados a melhorar o funcionamento dos seus sistemas fiscais, tornando-os mais simples, eficientes e assegurando uma correta e adequada administração dos mesmos. Estes fatores podem, inclusivamente, contribuir para o combate à evasão e à fraude fiscais. Tal não quer dizer que os Estados não percam receita fiscal. Pode haver perda de receita fiscal e, ainda assim, não ser concorrência fiscal negativa. Estaremos perante concorrência fiscal prejudicial quando exista uma atração desleal das receitas fiscais de outros Estados.

Efetivamente, do lado dos governos nacionais, são habitualmente adotadas estratégias egoístas de influenciar as escolhas de localização com o intuito de beneficiar o investimento no próprio país²⁵⁰. Aliás, quando os governos adotam práticas fiscais precisamente com o intuito de retirar (“caçar furtivamente”) investimentos a outros territórios entende-se que estão em causa medidas de *poaching*.

²⁴⁷ Fernando Rocha Andrade, «Concorrência fiscal e concorrência fiscal prejudicial na tributação directa do capital», *Boletim de Ciências Económicas* 44 (2001): 209–10, <http://hdl.handle.net/10316.2/24787>.

²⁴⁸ Liliana de Jesus Duarte da Mota, «Concorrência Fiscal Internacional: escolhas e conflitos» (Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2016), 10–11, https://sigarra.up.pt/reitoria/pt/pub_geral.pub_view?pi_pub_base_id=168882.

²⁴⁹ António Carlos dos Santos, «A posição portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal», em *Planeamento e Concorrência Fiscal Prejudicial*, ed. Fisco (Lisboa: Associação Portuguesa de Consultores Fiscais, 2003), 158.

²⁵⁰ Bauger, «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation», 39.

A simultaneidade destas práticas em vários Estados, designada por “*race to the bottom*”, tem, obviamente, efeitos devastadores nas bases tributáveis e, como tal, na sustentabilidade dos governos²⁵¹.

Nesta ótica, os governos optam por atribuir incentivos fiscais aos rendimentos com origem em fatores de produção móveis, de que são exemplo os rendimentos de capital, por forma a facilitar a mobilidade e a captação de novos investidores em território nacional. Paralelamente, como forma de compensar estas perdas de receitas fiscais, é frequente o reforço da tributação dos rendimentos com recurso aos fatores de produção mais estáticos, como os rendimentos de trabalho, uma vez que são rendimentos mais garantidos. Esta circunstância acaba por colocar alguma pressão neste tipo de rendimento, levando a um aumento dos salários como compensação da subida de impostos e, conseqüentemente, a uma redução da capacidade dos empregadores em sustentar esses salários, que poderão acabar por deslocar o seu próprio investimento. Essa deslocalização ou, simplesmente, a redução do número de trabalhadores devido aos salários mais elevados pode conduzir a um aumento do desemprego e à contração da economia nacional²⁵².

Adicionalmente, as entidades que deslocalizam as suas atividades procurando obter benefícios fiscais, dando origem, muitas vezes, a situações de evasão ou de fraude fiscais, são, muitas vezes, aquelas com maior capacidade contributiva, sobretudo as multinacionais, uma vez que é nas classes mais favorecidas que tendem a concentrar-se os rendimentos de capitais²⁵³. Esta situação prejudica, evidentemente, a política e os objetivos de redistribuição dos rendimentos.

Esta concorrência fiscal desleal pode originar situações indesejadas, do ponto de vista fiscal, em vários países. Desde logo, não havendo uma articulação entre ordenamentos jurídicos no enquadramento e na regulação da matéria fiscal e dos benefícios fiscais, inclusivamente no seio da União Europeia²⁵⁴, são possíveis e até prováveis²⁵⁵ as lacunas cruzadas entre os vários ordenamentos. Estes vazios legais e regulatórios permitem um aproveitamento desmesurado por parte dos contribuintes que procuram as melhores vias de, simultaneamente, se beneficiarem na sua gestão interna (no caso das empresas, sobretudo) e de reduzirem, até onde possível, as suas responsabilidades fiscais. São evidentes as perdas que estas situações originam em determinados países e que não são benéficas em geral, uma vez que existe aí uma alocação de recursos abaixo do nível ótimo no contexto da União Europeia.

²⁵¹ Andrade, «Concorrência fiscal e concorrência fiscal prejudicial na tributação directa do capital», 231–32.

²⁵² Andrade, 229.

²⁵³ Andrade, 223.

²⁵⁴ Aliás, no contexto da União Europeia, que se caracteriza por uma economia partilhada, por um mercado único e pela existência de um conjunto de liberdades de mobilidade e de estabilização e de garantias de não discriminação, a concorrência fiscal (prejudicial) ganha uma relevância adicional, dados os impactos em larga escala.

²⁵⁵ Atendendo aos objetivos distintos dos diferentes Estados-Membros, que podem ir no sentido de promover uma área em detrimento de outra tendo em consideração o contexto nacional próprio, e que podem inclusivamente ser contraditórios.

Matérias relacionadas com a concorrência fiscal prejudicial por, muitas vezes, serem desta resultado são aquelas relativas aos tão conhecidos “paraísos” fiscais e aos regimes fiscais preferenciais, designados genericamente por práticas fiscais prejudiciais²⁵⁶.

Os “paraísos” fiscais são caracterizados por níveis de tributação baixos ou inexistentes utilizados pelos sujeitos passivos para a localização de atividades económicas, muitas vezes sem substrato material – trata-se de situações de *income shifting*. Estas empresas (que são os sujeitos passivos mais relevantes nesta matéria) são as designadas *CFC – controlled foreign companies*. Adicionalmente, os “paraísos” fiscais são regimes normalmente aplicáveis apenas a não residentes – o chamado *ring fencing* – e caracterizam-se pela recusa na prestação de informações a outras administrações tributárias e pela falta de transparência do respetivo ordenamento jurídico, o que facilita a evasão e a fraude fiscais. As empresas que aproveitam estes regimes, muitas vezes, não contribuem adequadamente para os bens e serviços públicos de que usufruem – são verdadeiros *free riders*²⁵⁷.

Paredes-meias com os “paraísos” fiscais estão os regimes fiscais preferenciais, que se caracterizam por níveis de tributação baixos ou nulos, mas, desta vez, apenas relativamente a certas categorias de rendimentos ou de elementos sujeitos a imposto e não face a todo o regime fiscal. Adicionalmente, caracterizam-se pela existência de disposições *ring fencing*, pela falta de transparência do respetivo ordenamento jurídico e pela ausência de troca de informações com outras administrações fiscais²⁵⁸.

Esta distinção entre os dois conceitos, contudo, sofreu uma alteração ao nível da OCDE, após os Estados Unidos da América se terem oposto à consideração do critério do *ring fencing* no caso dos “paraísos” fiscais, que, contudo, continua a valer no caso dos regimes fiscais preferenciais²⁵⁹.

Porém, a concorrência fiscal prejudicial acaba por estar associada também a outros atos criminosos de pessoas, singulares ou coletivas, mas maioritariamente de empresas, relacionados com “a corrupção, o tráfico de armas e de droga ou o branqueamento de capitais”²⁶⁰.

Dados os efeitos e repercussões destes regimes, os mesmos só poderiam ser combatidos eficazmente caso existisse cooperação internacional, verdadeiramente global, nesse sentido, o que,

²⁵⁶ Andrade, «Concorrência fiscal e concorrência fiscal prejudicial na tributação directa do capital», 230.

²⁵⁷ Andrade, 231–32.

²⁵⁸ Tavares, «Concorrência e Evasão Fiscal Internacional», 44–45.

²⁵⁹ *Ibidem*.

²⁶⁰ Santos, «A posição portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal», 171.

contudo, e infelizmente, nos parece uma utopia nos cenários protecionistas e competitivos em que vivemos atualmente.

12. O lado positivo dos benefícios fiscais

No entanto, nem só de pontos negativos se caracterizam os benefícios fiscais. Podem permitir a prossecução de importantes políticas públicas e fins extrafiscais e, na verdade, caso o procedimento que os prevê e as condições de que depende a sua atribuição sejam bem definidos e estruturados, pode ser mais fácil administrar e cumprir os requisitos dos benefícios fiscais do que propriamente das despesas diretas. Efetivamente, em princípio, será mais fácil, por exemplo, reduzir as taxas de imposto para um determinado grupo de pessoas ou atividades do que atribuir subsídios a esse mesmo grupo²⁶¹. Ou seja, será mais fácil a implementação de incentivos fiscais do que de despesas diretas, o que implicará também menos custos administrativos.

Adicionalmente, comparativamente às subvenções diretas, os benefícios fiscais permitem e apelam a uma maior participação da sociedade nas decisões públicas, enquanto, simultaneamente, em virtude da sua simplicidade, dispensam uma intervenção tão assídua do Estado. Claro que este menor controlo por parte do Estado pode acarretar desvantagens, desde logo porque essa circunstância poderá favorecer aproveitamentos indesejados por parte dos particulares²⁶².

Para além disso, os benefícios fiscais podem revelar-se eficientes, caso os efeitos negativos sobre as contas públicas sejam mais do que compensados pelos efeitos positivos na atividade económica, designadamente se os objetivos determinados para a sua atribuição forem atingidos²⁶³ e se a ponderação com outras políticas resultar favorável para estas medidas.

Outras são as vantagens dos benefícios fiscais, que serão mais desenvolvidas no apartado relativo aos benefícios fiscais à I&D.

²⁶¹ Bauger, «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation», 20, 33.

²⁶² Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, 665.

²⁶³ Bauger, «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation», 24.

13. Controlo dos benefícios fiscais

Não obstante a enunciação das vantagens dos benefícios fiscais, esta figura está, como vimos, envolta em muitos riscos. Por esse motivo, deve ser abordada a matéria relativa ao controlo da sua previsão e da sua atribuição, tanto a nível nacional, como a nível internacional, em especial na União Europeia.

13.1. Controlo dos auxílios estatais pela União Europeia

– Preocupações subjacentes à atribuição de auxílios estatais

Em primeiro lugar, atendendo ao facto de Portugal ser um dos Estados-Membros da União Europeia desde 1986²⁶⁴, importará desenvolver o enquadramento que é dado a esta matéria a nível comunitário. Deste modo, importará ter em conta a “constituição económica” comunitária e o impacto do controlo das instituições da União Europeia, com destaque para a Comissão Europeia e para o Tribunal de Justiça da União Europeia, neste âmbito.

Em matéria tributária, mais concretamente ao nível da política fiscal geral, os Estados-Membros conservam a sua soberania, verificando-se competências muito limitadas por parte da UE. Isto porque, pelo menos para já, os Estados-Membros não estão dispostos a abdicar da sua soberania noutra domínio onde existe possibilidade de afetar diretamente as receitas e as despesas públicas, em especial um tão relevante e com tanto impacto²⁶⁵. Assim, na realidade, a legislação comunitária em matéria fiscal²⁶⁶ visa sobretudo assegurar o respeito pelos princípios comunitários básicos, sobretudo os princípios do mercado comum e da livre concorrência. Aliás, existe um procedimento bastante rigoroso quanto à fiscalidade, que exige a unanimidade do Conselho no que toca à adoção de disposições para harmonização das legislações nacionais no plano dos impostos²⁶⁷.

O mercado, para operar livremente, deve resultar dos estímulos naturais que lhe são fornecidos pelos comportamentos dos agentes económicos e pelo normal funcionamento das leis da oferta e da procura²⁶⁸. Contudo, nem sempre o mercado aparenta ter capacidade de autorregulação e existem interesses gerais que o ultrapassam. Assim, por vezes, face a falhas do mercado (*market failures*), o

²⁶⁴ Mais precisamente, em 1986, Portugal aderiu à Comunidade Económica Europeia (CEE), anteriormente Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA), que apenas passou a ter a designação de União Europeia em 1992, através do Tratado de Maastricht.

²⁶⁵ Com a adoção de uma moeda única (o euro), desde 2002, os Estados-Membros aderentes perderam um importante instrumento de condução da política financeira. Para mais desenvolvimentos, vide João Sérgio Ribeiro, *Direito fiscal da União Europeia: tributação direta*, ed. Almedina (Coimbra, 2018), 20-ss.

²⁶⁶ Referimo-nos concretamente aos artigos 110.º e seguintes do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

²⁶⁷ Cf. art. 113.º do TFUE.

²⁶⁸ Correspondente aos avanços e recuos das leis da oferta e da procura – aquilo a que Adam Smith denominou “a mão invisível”.

Estado sente necessidade de intervir²⁶⁹. Um dos modos de intervenção, como já vimos, são os auxílios estatais.

Contudo, por, de qualquer forma, se tratar de uma intervenção “artificial” no regular funcionamento do mercado livre, pode haver impactos no mercado interno e na livre concorrência, princípios fundamentais da UE.

Daí que surja a necessidade, por parte da UE e dos seus organismos, sobretudo da Comissão Europeia (a instituição guardiã dos tratados), de fiscalizar este tipo de intervenção pública nacional, no sentido de aferir se as vantagens estatais atribuídas, designadamente a empresas, não distorcem estes princípios. Aliás, a este propósito, é aplicável um princípio específico – o princípio da incompatibilidade dos auxílios de Estado com o mercado comum –, de acordo com o qual, por regra, os auxílios de Estado serão proibidos no seio da União Europeia²⁷⁰.

Mesmo em termos globais, a concessão de auxílios estatais é sempre delicada, dado que envolve dinheiros “públicos”, tem impacto direto na distribuição dos recursos e afeta as finanças públicas. Para além disso, existe ainda o risco de perturbar a concorrência entre empresas e de criar concorrência fiscal prejudicial. Daí que sejam importantes um planeamento e um controlo adequados e rigorosos. Por um lado, e numa perspetiva *ex ante*, deverão ser ponderados e analisados em pormenor os auxílios a conceder, seja no que diz respeito às áreas que serão alvo de “privilégios”, seja relativamente ao tipo de auxílio estatal concretamente escolhido para cada política visada. Por outro lado, e já numa perspetiva *ex post*, deverão ser elaborados estudos no sentido de apurar se a concessão dos benefícios impactou o investimento ou o objetivo que se procurava alcançar, de forma a que se possam realocar os recursos da forma mais eficiente. Um modo de promover a transparência na atribuição de benefícios fiscais é o intercâmbio de informação entre os Estados, facilitando, desde logo, o combate à dupla não tributação.

Uma vez que os benefícios fiscais integram os auxílios estatais, as preocupações que até agora se expuseram e as considerações feitas de seguida em relação a estes valem também, naturalmente, relativamente àqueles.

²⁶⁹ Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, 28–29.

²⁷⁰ *Ibidem*.

– Enquadramento jurídico dos auxílios estatais na União Europeia

De acordo com o artigo 107.º, n.º 1 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, os auxílios estatais que “afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, (...) que falseiem ou ameacem falsear a concorrência” são incompatíveis com o mercado comum – princípio da incompatibilidade dos auxílios de Estado com o mercado comum. Existem, contudo, exceções. No n.º 2 do artigo 107.º, são especificados os auxílios estatais que *são* considerados compatíveis com o mercado interno. Já no n.º 3 do artigo 107.º, apresentam-se exemplos de auxílios estatais que *podem ser* considerados compatíveis com o mercado interno.

Complementarmente, foram emitidas a Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas²⁷¹ e a Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia²⁷², com vista a densificar o conceito de auxílio estatal e a clarificar o tipo de medidas que podem estar nele abrangidas. A este propósito, importa assinalar que também a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia tem vindo a colaborar na consolidação de um conceito único comum.

Por um lado, será de notar que, a nível comunitário, vale o princípio da neutralidade ou irrelevância da forma do auxílio estatal²⁷³. Incluem-se neste conceito, por isso, tanto auxílios fiscais como não fiscais. No que respeita aos auxílios fiscais, à semelhança do que sucede, em específico, com os benefícios fiscais, são abrangidas categorias como a redução da matéria coletável, isenção, crédito de imposto e o próprio adiamento ou anulação da dívida fiscal. Também aqui se faz equivaler a perda de receitas fiscais a despesas fiscais.

Por outro lado, haverá que analisar os requisitos dos auxílios estatais. Para a consideração enquanto auxílio estatal para efeitos comunitários, a medida deve ser anticoncorrencial. Daqui se conclui que nem todos os auxílios estatais são proibidos pelo TFUE. Serão aceites os auxílios que não afetem a concorrência entre os Estados-Membros. Uma medida será anticoncorrencial, independentemente do valor do auxílio, da dimensão ou do peso da quota no mercado do beneficiário e de serem exercidas atividades de exportação, quando a empresa beneficiária, que exerce uma atividade económica, reforça a sua posição face às outras empresas que concorrem no mercado intracomunitário.

²⁷¹ Comunicação da Comissão 98/C 384/03, de 10 dezembro de 1998, disponível para consulta em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y1210%2801%29>.

²⁷² Comunicação da Comissão 2016/C 262/01, de 19 de julho de 2016, disponível para consulta em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52016XC0719%2805%29>.

²⁷³ Cf. art. 107.º, n.º 1 do TFUE.

A medida deve igualmente ser direcionada a um determinado grupo de empresas ou a áreas económicas para que possa ser considerada auxílio estatal. Contudo, o facto de uma medida ser seletiva não significa necessariamente que se trate de um auxílio estatal para estes efeitos²⁷⁴. Será necessário atender ao concreto sistema económico e fiscal, uma vez que certas medidas, sob a forma de vantagens para algumas empresas, podem ter em vista a correção de distorções e não a criação das mesmas. Deste modo, serão excluídas dos auxílios estatais as medidas que, tendo um objetivo de política económica geral através da redução dos encargos fiscais em certas áreas (por exemplo, a I&D), sejam genericamente aplicáveis a todas as empresas. Também não são necessariamente auxílios estatais as medidas que beneficiam mais umas empresas do que outras. Existem vantagens dependentes, por exemplo, de investimentos (mais uma vez, a título exemplificativo, os investimentos em I&D), das quais irão usufruir aquelas que efetivamente realizam tais investimentos.

Não obstante a verificação destes requisitos e, conseqüentemente, a classificação de uma medida enquanto auxílio estatal para efeitos do artigo 107.º do TFUE, pode não existir proibição da mesma. Isto porque os números 2 e 3 desse artigo preveem derrogações ao princípio de incompatibilidade dos auxílios estatais com o mercado comum. Os limites intransponíveis dizem respeito às (demais) regras do tratado e às normas de Direito derivado.

Adicionalmente, não têm de ser cumpridos os procedimentos aplicáveis aos auxílios de Estado, nos termos do disposto no artigo 108.º, n.º 4 e no artigo 109.º do TFUE, caso estejamos perante auxílios *de minimis*, que têm como limiar a atribuição estatal a uma empresa única de 200.000 euros durante um período de três anos²⁷⁵.

Caso sejam considerados, de facto, auxílios estatais, sem que se verifique nenhuma das derrogações previstas à proibição, os mesmos podem ser impugnados junto do TJUE, devendo o Estado em causa exigir a devolução dos montantes (indiretamente) atribuídos às entidades beneficiadas²⁷⁶.

Para além das previsões específicas relativas a auxílios estatais, a União Europeia desempenha um importante papel na definição do enquadramento de várias políticas no que diz respeito às despesas públicas. A Diretiva 2011/85/UE do Conselho de 8 de novembro de 2011 que estabelece requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros, entretanto transposta para o ordenamento

²⁷⁴ Acórdão do TJUE, de 2 de julho de 1974, Itália/Comissão, processo 173/73, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61973CJ0173&from=HR>.

²⁷⁵ Cf. art. 3.º, n.º 2 do Regulamento (UE) n.º 1407/2013 da Comissão de 18 de dezembro de 2013 relativo à aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia aos auxílios *de minimis*, disponível para consulta em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1407&from=PT>.

²⁷⁶ Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 150.

jurídico português por força da lei n.º 37/2013 de 14 de junho, salienta a importância da transparência nas finanças da Administração Pública e quadros orçamentais abrangentes, impondo a obrigação de os Estados-Membros publicarem “informações pormenorizadas sobre o impacto das despesas fiscais nas receitas”²⁷⁷. A meados de 2013, cerca de 2/3 dos Estados-Membros realizavam e publicavam um relatório relativo aos benefícios fiscais²⁷⁸.

Este quadro ganha especial importância atendendo aos valores que a despesa fiscal assume relativamente ao PIB nacional em vários Estados-Membros. Na verdade, os governos recorrem regularmente, e cada vez mais, aos benefícios fiscais, com o objetivo de promover investimento, emprego e crescimento, sendo recente a pressão no sentido de essas políticas serem refreadas²⁷⁹.

– O combate à concorrência fiscal prejudicial

O combate à concorrência fiscal nociva constitui uma das principais prioridades da política fiscal da União Europeia, por se entender que corresponde a medidas suscetíveis de afetar a localização das empresas nesse espaço e de fixar os níveis de tributação em valores excessivamente baixos, com consequências ao nível da receita pública e, portanto, da despesa pública²⁸⁰. Aliás, não esqueçamos que impera na União Europeia um princípio de solidariedade, que tem como corolários os princípios da cooperação e da lealdade. Como tal, por princípio, os Estados-Membros da União Europeia devem tomar medidas que promovam os objetivos comuns da organização e não medidas que os possam ameaçar. As medidas adotadas não devem ser pensadas apenas do ponto de vista nacional, mas devem também ter em consideração os impactos noutros Estados-Membros²⁸¹.

Uma das medidas adotadas nesse sentido foi o estabelecimento de um Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas, por Resolução do Conselho da União Europeia e dos representantes dos Estados-Membros²⁸². Este Código surge em 1997, num contexto de verdadeiro desequilíbrio entre os

²⁷⁷ Cf. art. 14.º, n.º 2 da Diretiva 2011/85/UE do Conselho, disponível para consulta em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM%3Aec0021>.

²⁷⁸ European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», 3.

²⁷⁹ European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, 10.

²⁸⁰ Vide Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social – A política fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos (Bruxelas, 23.5.2001 COM (2001) 260 final), disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52001DC0260>, Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu - Promover a boa governação em questões fiscais (Bruxelas, 28.4.2009 COM (2009) 201 final), disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX%3A52009DC0201>, e comunicado de imprensa da Comissão Europeia “Tributação justa e simples: Comissão propõe um novo pacote de medidas com vista a contribuir para a retoma e o crescimento da Europa”, de 15 de julho de 2020, disponível em https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/ip_20_1334.

²⁸¹ Santos, «A posição portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal», 162.

²⁸² Resolução do Conselho e dos representantes dos Governos dos Estados-Membros, reunidos no Conselho, de 1 de dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas, disponível para consulta em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:41998X0106&from=PT>.

fatores de produção móveis e estáticos, máxime o capital e o trabalho. Paralelamente, verificava-se uma dificuldade generalizada de arrecadação de receita pública e de controlo dos orçamentos estatais, o que justificava uma intervenção externa. Efetivamente, os Estados têm o direito de concorrer por investidores no mercado internacional, mas têm também o dever de proteger a sua base tributável²⁸³. Deste modo, o Código de Conduta, apesar de não ser um instrumento juridicamente vinculativo, constitui um compromisso político dos Estados-Membros em dois processos: de desmantelamento – cláusula *rollback* –, que consiste na extinção das medidas fiscais que causam concorrência fiscal prejudicial, e de congelamento – a cláusula *standstill* –, que se reporta à não adoção de novas medidas fiscais desse tipo. As medidas aqui incluídas são aquelas que sejam suscetíveis de afetar, influenciando-a, a localização das atividades económicas no seio da União Europeia. São consideradas prejudiciais as medidas fiscais que impliquem um nível de tributação efetivo significativamente inferior àquele que é normalmente aplicado nesse sistema fiscal. Trata-se de uma clara referência aos conceitos de “paraísos” fiscais e de regimes fiscais favoráveis, que já desenvolvemos. Para melhor análise, são tidas em especial consideração as seguintes características: (i) o âmbito subjetivo dessas medidas, nomeadamente se abrangem especificamente não residentes ou atividades que envolvam não residentes; (ii) a aplicação de vantagens independentemente da existência de um substrato material e real de uma atividade económica; e (iii) a transparência das medidas.

O próprio regime europeu relativo aos auxílios estatais, já desenvolvido, acaba por ser também uma forma de combate da concorrência fiscal prejudicial ou de controlo da concorrência fiscal, na medida em que estabelece limites à atribuição de apoios, por via do sistema fiscal, pelo Estado.

No entanto, este combate deve assumir mesmo uma dimensão internacional. Não podemos esquecer que a “corrida” aos incentivos fiscais causa uma erosão do fundo de maneo estatal a nível europeu, ao afetar negativamente as receitas fiscais. Aliás, em certos casos, a concorrência fiscal pode conduzir a situações de dupla ou múltipla não tributação, o que não é desejável por nenhum Estado, uma vez que implicará sempre uma perda de receitas fiscais.

Assim, esta é uma realidade a evitar, não só pela UE, mas também pela OCDE, que, neste âmbito, adotou o Plano de Ação BEPS, que visa combater precisamente a erosão da base tributária e a deslocalização dos lucros²⁸⁴. Essa iniciativa surgiu após a constatação de que as normas antiabuso nacionais não eram suficientes para impedir a deslocalização de atividades. Deste modo, vários Estados

²⁸³ Frans Vanistendael, «How does tax relate to competition in the EU?», em *Planeamento e Concorrência Fiscal Prejudicial*, ed. Fisco (Lisboa: Associação Portuguesa de Consultores Fiscais, 2003), 17.

²⁸⁴ Para mais desenvolvimentos sobre o Plano de Ação BEPS consultar <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

juntaram-se e colaboraram na implementação de 15 ações para lidar com os problemas da evasão fiscal, para melhorar a coerência das regras fiscais internacionais e para garantir um enquadramento fiscal mais transparente²⁸⁵. No plano europeu, este projeto foi implementado por via da Diretiva contra as práticas de elisão fiscal²⁸⁶, que se caracteriza por ser uma diretiva de mínimos. De qualquer modo, como base geral, nestes projetos, não existem preocupações somente com as práticas ilícitas, de evasão e de fraude fiscais, mas também com as práticas lícitas, que contribuam para a erosão das bases tributáveis.

Adicionalmente, foi instituído um Fórum para as práticas fiscais prejudiciais, que constitui um órgão subsidiário do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE e que tem como propósito, através da avaliação dos regimes fiscais de membros e não membros, a identificação daqueles que possam ser considerados “paraísos” fiscais. No segundo relatório elaborado por este Comité, em 2002, apenas foram considerados “paraísos” fiscais os regimes de sete jurisdições. Este número deve-se não só à alteração do critério da OCDE relativo ao *ring fencing*, mas também ao facto de se entender não incluir as jurisdições cooperantes, isto é, aquelas que se comprometem a não adotar novas práticas fiscais desleais e a fornecer informações, chegando-se ao ponto de, atualmente, nenhuma jurisdição ser identificada como “paraíso” fiscal²⁸⁷.

– **Conclusões sobre o combate à concorrência fiscal prejudicial**

Assim, deveriam ser estabelecidas, ao nível das organizações internacionais com capacidade de atuação nesta matéria, das quais se realça a OCDE e a União Europeia, medidas sancionatórias das condutas indesejadas ou compensatórias das condutas pretendidas²⁸⁸. Para tal, teriam de estar previamente definidas as condutas tidas como indesejadas e aquelas consideradas desejadas, atendendo a critérios objetivos e acordados globalmente.

Quanto a este aspeto, a nosso ver, deveria ser considerada negativa não só a recusa na partilha de informações a outras administrações tributárias, mas também a existência de regimes *ring fencing*, que deve valer quanto à definição tanto de regimes fiscais preferenciais como de “paraísos” fiscais. Evidentemente, poderia e deveria haver um espaço para justificação das respetivas medidas, que, de qualquer modo, se deveriam inserir sempre num espaço de concorrência leal.

²⁸⁵ Cf. <http://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

²⁸⁶ Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016 que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, disponível para consulta em <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj/por>.

²⁸⁷ Tavares, «Concorrência e Evasão Fiscal Internacional», 46–48.

²⁸⁸ Santos, «A posição portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal», 170.

No que respeita às boas práticas, um exemplo seria a partilha, por parte das Autoridades Tributárias, de esquemas fiscais com efeitos transnacionais. Este é, aliás, o regime previsto na lei n.º 26/2020, de 21 de julho, que estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal e que procede à transposição da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar.

Quanto à implementação de medidas sancionatórias, as mesmas poderiam passar por entraves comerciais, ao passo que, do lado das medidas compensatórias, poderiam ser criados fundos internacionais para esses efeitos, celebrados acordos comerciais benéficos ou de promoção turística. É evidente que, no âmbito da União Europeia, tal execução dependeria de um enquadramento adaptado aos princípios comunitários, sobretudo às liberdades fundamentais.

13.2. Controlo da despesa fiscal

A nível nacional, desde a revisão constitucional de 1982, a proposta relativa ao orçamento de Estado deve incluir relatórios sobre os benefícios fiscais e a estimativa da receita cessante²⁸⁹, bem como a sua justificação económica e social e a identificação de medidas para cobrir essa receita cessante²⁹⁰. Assim sendo, o princípio da anualidade, respeitante à votação e execução anual do orçamento do Estado, será também aplicável aos benefícios fiscais.

Efetivamente, aquando da criação de benefícios fiscais, deve haver uma definição clara dos seus objetivos, assim como uma prévia quantificação da despesa fiscal²⁹¹. A falta de estimativa da receita cessante pode inclusivamente consubstanciar uma violação do princípio orçamental da unidade e da universalidade²⁹². Estes princípios impõem que o orçamento do Estado inclua todas as receitas e todas as despesas respeitantes às entidades públicas integrantes da administração central, bem como às entidades responsáveis pela segurança social. O Governo deve igualmente elaborar um relatório quantitativo dos benefícios fiscais concedidos com escrutínio da respetiva despesa²⁹³.

²⁸⁹ Cf. arts. 106.º, n.º 3, al. g) da CRP, 2.º, n.º 3 do EBF e 37.º, n.º 3, al. j) da LEO.

²⁹⁰ Cf. art. 37.º, n.º 2, al. j) da LEO.

²⁹¹ Cf. art. 14.º, n.º 3 da LGT.

²⁹² Cf. arts. 105.º, n.º 3 da CRP e 9.º da LEO. *Vide* Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1991, 290.

²⁹³ Cf. art. 15.º-A do EBF.

Além do controlo efetuado por via do orçamento do Estado, deve ser elaborado pelo Ministério das Finanças um programa não vinculativo destinado a gerir e a controlar a despesa fiscal resultante da concessão de benefícios tributários²⁹⁴.

No entanto, medidas adicionais seriam exigíveis, por forma a garantir um maior e mais abrangente controlo destas medidas.

Por um lado, no momento da previsão da despesa fiscal inerente aos benefícios fiscais, importará igualmente atribuir-lhes classificações, consoante filtros mais ou menos padronizados, de acordo com diferentes critérios, seja em função dos fins da política pública prosseguidos, seja em função da qualidade dos sujeitos que serão beneficiados (famílias, setores de atividades ou tipos de entidades). Deveria igualmente ser efetuado e mantido um registo dos benefícios fiscais vigentes e atribuídos em cada momento, preferencialmente em formato informático, com a respetiva quantificação²⁹⁵. Em complemento a um mero registo, poderia criar-se uma base de dados mais completa, que incluísse *links* para a legislação respeitante a cada benefício fiscal e explicações em linguagem simplificada²⁹⁶.

Ainda relativamente a um controlo administrativo, deve assegurar-se um acompanhamento dos processos de reconhecimento de benefícios fiscais, bem como uma monitorização do cumprimento, por um lado, dos requisitos de que depende a sua atribuição e, por outro lado, das obrigações acessórias que subsistem nestas situações, que possibilitam o combate à fraude fiscal.

Essa fiscalização está especificamente prevista na lei²⁹⁷. No entanto, o seu caráter obrigatório é mais claro relativamente aos sujeitos passivos, isto é, aos beneficiários, que se deverão sujeitar ao controlo, do que face aos sujeitos ativos, ou seja, às entidades (será, sobretudo, a entidade – AT) responsáveis por esse controlo e sobre as quais deveria recair um dever especial de fiscalização dos benefícios fiscais. Para dar aplicação a essa fiscalização dos beneficiários, podem ser-lhes exigidos reportes adicionais de informação, designadamente comprovativos de preenchimento dos requisitos de que depende a atribuição dos benefícios e a declaração dos rendimentos isentos auferidos²⁹⁸.

Depois, seria importante também uma análise constante de cada benefício fiscal, por forma a avaliar a sua eficiência e a utilidade da sua previsão. Para o apuramento da eficiência do benefício fiscal, com recolha de dados sobre as suas utilidades e custos, deverá considerar-se as respostas

²⁹⁴ Cf. art. 45.º, n.º 11 da LEO.

²⁹⁵ Gomes, «Teoria geral dos benefícios fiscais», 1991, 293–94.

²⁹⁶ Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, «Os benefícios fiscais em Portugal: conceitos, metodologia e prática / coord: Francisca Guedes de Oliveira», 228.

²⁹⁷ Art. 7.º do EBF.

²⁹⁸ Arts. 65.º, n.º 5 do CPPT, 14.º, n.ºs 1 e 2 do LGT e 2.º, n.º 4 do EBF.

comportamentais da sociedade à sua implementação. Por outro lado, a resposta positiva relativamente à eficiência do benefício fiscal não deve ser, por si só, legitimadora da sua existência. Ainda que se verifique a eficiência do benefício fiscal, deverá ponderar-se se o mesmo resultado poderia ter sido obtido, de modo mais eficiente ou menos prejudicial para os princípios jurídicos aplicáveis, através de outras medidas, designadamente de subsídios ou mesmo de outro tipo de benefício fiscal²⁹⁹. Deve ainda ser analisado o impacto dos benefícios fiscais na progressividade do sistema fiscal, até porque nem sempre é evidente quem são os verdadeiros beneficiários³⁰⁰.

Também a sociedade pode e deve estar atenta aos benefícios fiscais atribuídos. Para que tal seja possível, deve ser cumprido o dever de transparência, que recai tanto sobre o Estado, que concede benefícios fiscais e cuja gestão deve basear-se em critérios legalmente definidos, como sobre os beneficiários, que usufruem de vantagens e, para tal, devem disponibilizar toda a informação relevante para efeitos de tomada de decisão. A literacia da comunidade quanto a esta matéria poderia ainda passar pela promoção de discussão pública, com convites a investigadores, a especialistas em impostos e em Direito Tributário e a políticos para comentarem e analisarem o sistema de benefícios fiscais vigente³⁰¹. Também seriam importantes iniciativas com consulta pública, que permitissem que as entidades decisoras dispusessem do máximo de informação possível, enquanto possibilitavam a participação das partes interessadas em processos transparentes de decisão pública³⁰². Este seria o tipo de *lobbying* vantajoso.

Finalmente, seria importante a realização de estudos acerca dos efeitos dos benefícios fiscais, relativamente aos quais a literatura é ainda muito escassa e pouco desenvolvida. Porém, é importante que se assegure a imparcialidade e a credibilidade dos estudos, pelo que os corpos governamentais devem ser substituídos por entes independentes na sua realização e os respetivos resultados devem ser disponibilizados publicamente³⁰³.

É evidente que a implementação de controlos implica a assunção de custos adicionais. Contudo, importará notar que tais controlos trazem igualmente inúmeras vantagens, até porque ajudam a combater os principais pontos negativos associados aos benefícios fiscais. Um exemplo é o aumento da transparência, que tornará evidente o tamanho do Governo, sem (tantas) “ilusões” fiscais. Outro exemplo, decorrido do primeiro, é o incremento do controlo de custos e da política de (re)distribuição

²⁹⁹ Bauger, «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation», 35.

³⁰⁰ Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 3.

³⁰¹ Jacobsen et al., «Tax Expenditures in the Nordic Countries», 52.

³⁰² European Commission's Directorate-General for Taxation and Customs Union, «A Study on R&D Tax Incentives - Final report», Taxation papers (Haia, 2014), 80, <https://doi.org/10.2778/29775>.

³⁰³ European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», 21.

dos recursos, permitindo uma melhor percepção da efetiva quantia despendida em benefícios fiscais e dos reais beneficiários. Naturalmente, como pontos positivos adicionais, o controlo e a exigência de conformidade com determinados trâmites promovem a eficiência e a efetividade das medidas adotadas e a *accountability* por parte do Governo³⁰⁴. Com este controlo, gera-se realmente a possibilidade de, juntamente com a redução do número de benefícios fiscais previstos, encetar uma reforma fiscal, amplamente necessária em vários ordenamentos jurídicos e em particular no português, no sentido de, por um lado, tornar os sistemas fiscais mais simples, justos e eficientes, e, por outro lado, de alargar as bases tributáveis, como forma de melhorar a capacidade de recolha de impostos³⁰⁵.

³⁰⁴ Jacobsen et al., «Tax Expenditures in the Nordic Countries», 12.

³⁰⁵ Bauger, «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation», 6, 24.

Parte II – Os benefícios fiscais à I&D

1. Contexto internacional

Atualmente, os benefícios fiscais à Investigação e Desenvolvimento estão amplamente disseminados pelo globo. De facto, de acordo com um estudo da OCDE, em 2016, 29 dos 35 membros desta organização, 22 dos 28 Estados-Membros da União Europeia e um número de países não-membros da OCDE ofereciam incentivos fiscais a esta área³⁰⁶. Aliás, de acordo com dados de 2017, na Europa, apenas a Alemanha, a Estónia e a Suécia não oferecem nenhum benefício fiscal à I&D³⁰⁷. Além disso, a importância relativa dos incentivos fiscais à I&D também tem aumentado³⁰⁸, o que demonstra a importância que representa este campo na sociedade nos dias de hoje. A despesa interna bruta em I&D na área da OCDE foi de 1,13 biliões³⁰⁹ em 2013, o que representa 2,4% do PIB do conjunto dos membros desta organização. Adicionalmente, será de referir que, do total das atividades em I&D, cerca de 68% dizem respeito a I&D empresarial. Em 2013, 6,9% da I&D empresarial era financiada diretamente pelos governos, sendo que os benefícios fiscais representavam um financiamento público adicional de 5,2%³¹⁰.

Em sentido diverso, nos Estados-Membros da União Europeia com o maior nível de investimento privado em I&D – a Dinamarca, a Alemanha, a Finlândia e a Suécia –, o apoio público, quer por via de investimentos diretos, quer por via de investimentos indiretos (onde se inserem os benefícios fiscais), é inferior à média da União Europeia e da OCDE. Este facto acaba por não ser surpreendente uma vez que o nível elevado de investimento privado em I&D é que fará, precisamente, com que não se justifique um investimento público tão acentuado.

Voltando ao cenário geral, um dos motivos que justifica este recurso intensivo aos benefícios fiscais à I&D prende-se, por um lado, com o incentivo concedido pela própria União Europeia aos seus Estados-Membros. Essa promoção já remonta ao ano 2000, em que o Conselho Europeu de Lisboa destacou a importância da área da Investigação e Desenvolvimento para a economia, convidando os Estados-Membros a apostarem neste campo³¹¹. Aliás, o próprio TFUE prevê a criação de um “Espaço Europeu da

³⁰⁶ Consultar <https://www.oecd.org/sti/RDTax%20Country%20Profiles%20-%20PRT.pdf>.

³⁰⁷ Pfeiffer e Spengel, «Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning», 1.

³⁰⁸ Comparando o apoio público à I&D nos anos de 2006 e de 2013, concluiu-se que a importância relativa dos benefícios fiscais aumentou em 16 dos 28 países cujos dados estavam disponíveis.

³⁰⁹ Sendo que um bilião corresponde a um milhão de milhões, equivalente à expressão em inglês *trillion*.

³¹⁰ OECD Science Technology and Industry Scoreboard 2015, «OECD Data and Statistics on R&D Tax Incentives», 2015, 1, http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2015-en.

³¹¹ Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, 142.

Investigação”, bem como as políticas a ser adotadas para alcançar esse compromisso e fomentar a investigação e o desenvolvimento tecnológico e o espaço³¹².

A Comissão Europeia estabeleceu o objetivo para a “Estratégia Europa 2020” de 3% do PIB para o investimento em I&D³¹³, sendo que dois terços do mesmo deveriam ser assegurados por investimento privado³¹⁴. Em 2014, o investimento, na União Europeia, em I&D estava estimado em 2,06% do PIB, 55% do qual era privado. Daqui se conclui que o objetivo quanto ao investimento público foi quase totalmente atingido, estando em falta, sim, o investimento privado.

Existe, aliás, um programa específico da UE dedicado à investigação e inovação – o Horizonte 2020 –, que se insere no Espaço Europeu da Investigação³¹⁵. Este programa inclui um financiamento de 80 mil milhões de euros para o período de 2014-2020 e baseia-se em 3 pilares: excelência científica, liderança industrial e desafios sociais, tendo em vista o sustento do crescimento económico³¹⁶. Adicionalmente, existe um Observatório de Investigação e Inovação (*Research and Innovation Observatory* – RIO) da Comissão Europeia, responsável pela monitorização e análise dos desenvolvimentos nesta área nos países membros da União Europeia.

No que diz respeito ao enquadramento dos benefícios fiscais à I&D no âmbito dos auxílios estatais, serão compatíveis com o regime comunitário desde que visem a supressão de falhas de mercado, através da promoção de projetos de “interesse europeu comum” ou do incentivo ao desenvolvimento de certas atividades económicas ou regiões geográficas, e não distorçam a concorrência de modo adverso ao interesse comum³¹⁷.

Acontece, contudo, que os regimes que preveem tratamento fiscal preferencial para o resultado de propriedade intelectual têm vindo a aumentar em larga escala e constituem um dos focos principais da iniciativa BEPS, atendendo aos potenciais efeitos lesivos noutros países. Por esse motivo, exige-se a presença de uma atividade substantiva e um nexo de ligação entre o benefício fiscal concedido e a

³¹² Cf. arts. 179.º ss. do TFUE.

³¹³ European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», 41.

³¹⁴ Benjamin Montmartin e Marcos Herrera, «Internal and external effects of R&D subsidies and fiscal incentives: Empirical evidence using spatial dynamic panel models», *Elsevier* 44 (Junho de 2015): 1065, <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/j.respol.2014.11.013>.

³¹⁵ O Espaço Europeu de Investigação, que se encontra consagrado no Tratado de Lisboa de 2007, tem como objetivo a criação de um espaço comunitário comum no que respeita à partilha, circulação e promoção de ativos e de recursos relativos à ciência, tecnologia e competitividade. O certo é que, atualmente, todos os Estados-Membros levam a cabo estratégias de investigação e de inovação. *Vide* Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu – Espaço Europeu de Investigação – Relatório Intercalar de 2014, pp. 1-2, disponível para consulta em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52014DC0575>.

³¹⁶ *Vide* Direção-Geral da Investigação e da Inovação da Comissão Europeia, *HORIZON 2020 em breves palavras: o programa-quadro de investigação e inovação da UE*, ed. Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias (Luxemburgo: Comissão Europeia - União Europeia, 2014), 5, <https://doi.org/10.2777/82557>. Este programa foi estabelecido pelo Regulamento n.º 1291/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 11 de dezembro de 2013 que cria o Horizonte 2020 – Programa-Quadro de Investigação e Inovação e que revoga a Decisão n.º 1982/2006/CE.

³¹⁷ Comunicação da Comissão 2014/C 198/01: Enquadramento dos auxílios estatais à investigação, desenvolvimento e inovação, p. 3, disponível para consulta em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52014XC0627%2801%29>.

atividade substantiva de criação de conhecimento. Esta iniciativa BEPS inclui no seu âmbito de aplicação um conjunto de ativos de propriedade intelectual que sejam funcionalmente equivalentes a patentes³¹⁸ e gastos qualificados caracterizados pela novidade, não óbvios e com utilidade³¹⁹.

³¹⁸ A patente é um título jurídico concedido a novas invenções suscetíveis de aplicação industrial, que confere ao seu titular “o direito de impedir terceiros de fabricar, utilizar ou vender a invenção sem a sua autorização”. Cf. art. 50.º do Código de Propriedade Industrial e Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa, de 28 de junho de 2018, processo n.º 108/16.OYHLSB.L1-2, disponível em <http://www.dgsi.pt/itrl.nsf/-/E5F0ADA2FCEBF9BD802582DA003A18E8>.

³¹⁹ OECD Science Technology and Industry Scoreboard 2015, «OECD Data and Statistics on R&D Tax Incentives», 2.

2. Evolução do panorama dos benefícios fiscais

2.1. A nível internacional

Para assegurar uma distribuição equitativa destes benefícios fiscais, vários países introduzem limites máximos das compensações (atribuídas às empresas) e metas mínimas de investimento na área que se procura promover.

Para além disso, são habitualmente instaurados incentivos designados de incrementais, que beneficiam novas atividades de I&D. Tal não significa necessariamente que se esteja a recompensar investimento que não teria sido feito na ausência de incentivo.

Alguns países, nos quais se inserem, para além de Portugal, a Coreia do Sul, Espanha, República Checa, Eslováquia e Turquia oferecem um sistema híbrido, compensador simultaneamente do volume total de investimento e do volume de investimento incremental. Não obstante o objetivo de estimular novo investimento e não meramente de compensar investimento já existente, tem-se concluído que os créditos fiscais baseados no volume são preferíveis relativamente aos créditos fiscais incrementais. A verdade é que os segundos poderão influenciar o momento do investimento da empresa, que preferirá, do ponto de vista do seu planeamento fiscal, ir aumentando gradualmente o seu investimento em I&D do que fazer um único e avultado investimento. Adicionalmente, estes incentivos acarretam maiores custos administrativos, já que implicam cálculos e registos mais complexos, que não são, de acordo com estudos recentes, compensados por uma maior eficácia dos mesmos³²⁰.

Também são comuns os tratamentos preferenciais dados às PME. Em 12 de 28 países incluídos num estudo da OCDE, as normas fiscais concedem tratamento mais favorável a PME e a jovens empresas, atribuindo, por exemplo, condições de reembolso para aquelas cujas obrigações fiscais sejam insuficientes para a fruição do crédito fiscal³²¹.

2.2. A nível nacional

Os benefícios fiscais à área da Investigação e Desenvolvimento em Portugal são relativamente recentes. Por um lado, os centros de investigação científica são escassos e surgiram há poucos anos.

³²⁰ European Commission's Directorate-General for Taxation and Customs Union, «A Study on R&D Tax Incentives - Final report», 6, 22, 75–76.

³²¹ OECD Science Technology and Industry Scoreboard 2015, «OECD Data and Statistics on R&D Tax Incentives», 3–4.

Por outro lado, a maioria dos centros de pesquisa são propriedade do Estado, estando isentos de impostos³²², daí não fazer sentido a previsão de benefícios fiscais à I&D nesse contexto.

A lei do fomento industrial³²³ veio reconhecer a possibilidade de atribuição de incentivos fiscais, em caso de reconhecido interesse nacional, ao setor industrial em geral³²⁴. No respeitante à I&D, previa-se a “dedução, total ou parcial, dos valores dos investimentos em bens de equipamento de que result[ass]em novos processos de fabrico, redução de custo ou melhoria de qualidade dos produtos fabricados, na matéria coletável da contribuição industrial dos três anos seguintes ao do investimento”³²⁵.

Mais tarde, veio isentar-se de quaisquer impostos, taxas ou encargos os equipamentos e materiais que fossem oferecidos ao “Laboratório Nacional de Engenharia e Tecnologia Industrial por organismos estrangeiros ou importados por aquelas entidades”³²⁶.

Contudo, a economia portuguesa mantinha-se fechada, colocando-se grandes entraves às trocas científicas e tecnológicas com o exterior, designadamente por via do Código de Investimentos Estrangeiros, que fazia depender a celebração de quaisquer contratos de transferência de tecnologia entre residentes em Portugal e residentes no estrangeiro de autorização prévia da entidade competente, a qual era ainda recorrível hierarquicamente para o Ministério do Plano e Coordenação Económica³²⁷.

É preciso notar, no entanto, que a situação portuguesa mudou e foi evoluindo, desde logo por força da integração de Portugal na União Europeia, então Comunidade Económica Europeia, o que teve implicações nas suas políticas, inclusivamente fiscais³²⁸.

Relativamente aos níveis de inovação, de acordo com o *European Innovation Scoreboard*, até 2019, Portugal classificava-se como moderadamente inovador (*moderate innovator*), que se traduz no segundo nível mais baixo de quatro níveis possíveis³²⁹. A verdade é que, em 2020, em resultado da maior pontuação própria de sempre, transitou para o nível de inovação imediatamente superior – fortemente inovador (*strong innovator*)³³⁰. Encontra-se, então, atualmente, na segunda melhor categoria possível – já representada por cor verde e não por amarela ou castanha (cores que representam piores níveis de inovação) –, da qual fazem parte também países como França e Alemanha. Deste modo, Portugal situa-se em melhor posição (17.º lugar) do que outros países europeus como Espanha (19.º), Itália (23.º) e

³²² Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 243.

³²³ A lei do fomento industrial foi aprovada pela lei n.º 3/72, de 27 de maio.

³²⁴ Cf. Base V, n.º 1, al. b) da lei do fomento industrial.

³²⁵ Cf. Base IX, al. f) da lei do fomento industrial.

³²⁶ Decreto-lei n.º 10/84 de 7 janeiro.

³²⁷ Cf. art. 25.º do decreto-lei n.º 348/77, de 24 de agosto.

³²⁸ Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 244.

³²⁹ O EIS é uma publicação anual da Comissão Europeia que mede e compara os níveis de inovação dos Estados-Membros da União Europeia.

³³⁰ Consultar https://ec.europa.eu/growth/industry/policy/innovation/scoreboards_en.

Grécia (25.^o)³³¹. Recordar-se que este mesmo classificador apontava o nosso país como fraco inovador, com indicadores muito abaixo da média europeia, ainda recentemente, em 2006. A situação portuguesa face à I&D tem sofrido, então, uma evolução acentuada.

Aliás, Portugal assume-se atualmente como líder europeu de inovação na área das Pequenas e Médias Empresas³³². Inclusivamente, o apoio às PME relativamente ao investimento em I&D é maior em Portugal do que a mediana da OCDE. De facto, considera-se que Portugal se situa numa posição especialmente favorável (acima da média da UE) no que respeita ao “ambiente para a inovação”, à “atratividade do sistema de investigação” e à “inovação empresarial”. Pelo contrário, constata-se que Portugal apresenta níveis baixos (designadamente, face à média europeia) relativamente à “disponibilidade de capital de risco elevado”, ao “investimento em I&D” empresarial, ao “registo de patentes” e às “exportações de serviços intensivos em conhecimento”³³³. Estes níveis desfavoráveis, em especial no âmbito da I&D Empresarial, constituem mais um motivo para a aprovação de benefícios fiscais a esta área em particular, nos quais o regime português se tem focado, por via do SIFIDE, cuja vigência se tem mantido ao longo dos anos.

Assim, em 2017, Portugal também se encontrava acima da mediana da OCDE no que diz respeito ao apoio governamental à I&DE em percentagem do PIB, que correspondia a cerca de 0,12% do PIB português. Note-se que, em 2006, este apoio equivalia a cerca de 0,06%, o que evidencia a cada vez maior aposta nesta área. Apesar de terem representado sempre (desde 2000 e à exceção dos anos de 2004 e 2005, em que o SIFIDE não esteve em aplicação) mais de 50% do apoio governamental (que inclui também o financiamento direto, isto é, os apoios concedidos por via de subvenções, subsídios ou através da compra desses serviços), em 2017, os incentivos fiscais representavam 81% deste apoio, o que demonstra a sua importância³³⁴. Em termos monetários, passou-se de um apoio fiscal de 17,5 milhões de euros, em 2000, para 167 milhões em 2014, o que se deve também ao aumento das taxas de dedução à coleta das despesas em I&D, tanto a de base como a incremental, que passaram de 8% e de 30%, em 2002, para 20% e 50% respetivamente, como veremos no apartado relativo ao SIFIDE.

³³¹ Vide https://interactivetool.eu/EIS/EIS_2.html#a, consultado em 7 de dezembro de 2020.

³³² Vide https://ec.europa.eu/growth/content/2019-innovation-scoreboards-innovation-performance-eu-and-its-regions-increasing_en, consultado em 7 de dezembro de 2020.

³³³ Consultar <https://www.ani.pt/pt/noticias/not%C3%ADcias-ani/portugal-integra-grupo-de-paises-fortemente-inovadores-da-uniao-europeia/>.

³³⁴ Consultar <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-portugal.pdf>.

No que diz respeito ao pessoal afeto a atividades de I&D em regime de tempo integral, entre 2000 e 2014, Portugal aumentou de 3 567 pessoas para 14 114³³⁵. Esta factualidade demonstra igualmente o potencial da área para o mercado de trabalho, sendo mais um fator positivo para a economia nacional.

Salienta-se, por fim, que, na edição de 2019 do *EU Industrial R&D Investment Scoreboard*, duas empresas portuguesas faziam parte das 2500 empresas que investiram mais em I&D em 2018³³⁶.

Todo o esforço e o apoio governamental à I&D empresarial visam encorajar empresas a investir em conhecimento do qual possa resultar inovações que transformem mercados e indústrias, o que se traduzirá em benefícios tanto para as práticas habitualmente utilizadas como para os consumidores.

³³⁵ Alberto de Oliveira Ferreira Neto, «O investimento em investigação e desenvolvimento e a performance operacional da empresa: o caso português» (Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 2013), 6, https://sigarra.up.pt/flup/pt/pub_geral.pub_view?pi_pub_base_id=25294.

³³⁶ H. Hernández et al., «The 2019 EU Industrial R&D Investment Scoreboard» (Luxemburgo, 2020), 27, <https://doi.org/10.2760/04570>.

3. Os conceitos de Investigação e de Desenvolvimento

Várias são as definições dos conceitos de investigação e de desenvolvimento e as despesas que incluem.

Nos termos do artigo 36.º, n.º 1, do Código Fiscal de Investimento, as despesas de investigação são aquelas que visam a “aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos”. As despesas de desenvolvimento consistem, de acordo com o artigo 36.º, n.º 2, do Código Fiscal de Investimento, nos gastos que visam a “descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de fabrico”, utilizando resultados de trabalhos anteriores de investigação “ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos”.

O Manual de Frascati da OCDE define a I&D como o “trabalho criativo e sistemático levado a cabo com o intuito de aumentar o conhecimento – incluindo conhecimento sobre a espécie humana, cultura e sociedade – e de desenvolver novas aplicações práticas do conhecimento disponível”³³⁷. Ressalva-se, a este propósito, que a maioria dos países utiliza, para efeitos fiscais, um conceito de I&D mais restritivo do que aquele que resulta do Manual de Frascati³³⁸.

De acordo com este conceito, a I&D inclui três tipos de atividades: a investigação básica (*basic research*), a investigação aplicada (*applied research*) e o desenvolvimento experimental (*experimental development*). A investigação básica traduz-se em “trabalho experimental ou teórico levado a cabo sobretudo para a aquisição de novo conhecimento sobre as bases subjacentes a fenómenos e factos observáveis, sem ter em vista uma qualquer aplicação ou uso”. A investigação aplicada é a “investigação original desenvolvida de forma a obter novo conhecimento”, sendo “esta, contudo, direcionada em primeira linha a um propósito ou objetivo prático específico”. O desenvolvimento experimental é o “trabalho sistemático, baseado no conhecimento obtido da investigação e da experiência prática e na produção de conhecimento adicional, que é direcionado à produção de novos produtos ou processos ou ao melhoramento dos produtos ou processos existentes”³³⁹.

A investigação pode também ser definida como a indagação planificada com o intuito de obter novos conhecimentos e uma maior compreensão do mundo científico e tecnológico. De acordo com este entendimento, (i) é necessário um projeto concreto de investigação, com um objetivo definido, (ii) o

³³⁷ OCDE, *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*, ed. OECD Publishing, *The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*. (Paris: OECD Publishing, 2015), 44, <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1787/9789264239012-en>.

³³⁸ OCDE, «Tax Incentives For Research and Development: Trends and Issues» (OCDE, 2002), 29, <http://www.oecd.org/sti/inno/2498389.pdf>.

³³⁹ OCDE, *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*, ed. OECD Publishing, *The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*. (Paris: OECD Publishing, 2015), 45, <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1787/9789264239012-en>.

alcance de resultados é indiferente para estes efeitos, (iii) a investigação básica e a investigação aplicada, mais desenvolvida, são equiparadas e (iv) nenhuma área científica está, à partida, excluída³⁴⁰.

Por sua vez, no que diz respeito ao desenvolvimento, pode ser igualmente definido como a aplicação dos resultados da investigação ou de conhecimento científico em geral com o objetivo de fabricar novos materiais ou produtos, concetualizar e criar novos processos ou sistemas produtivos, ou efetuar melhorias tecnológicas substanciais a materiais, produtos, processos ou sistemas preexistentes³⁴¹. De acordo com este entendimento, é necessário (i) que a investigação tenha obtido resultados positivos, uma vez que o desenvolvimento vai assentar, sobretudo, na aplicação prática desses resultados, e (ii) que, desse próprio desenvolvimento, surja também uma novidade. Determinar se o desenvolvimento deu origem, efetivamente, a “novidades” pode, neste contexto, constituir uma dificuldade.

Importa atender também a um terceiro conceito, muitas vezes abordado aquando das discussões relativas à I&D, que é o de inovação ou inovação tecnológica. A inovação tecnológica pode definir-se como a atividade cujo resultado possa considerar-se um avanço do ponto de vista tecnológico na obtenção de novos produtos ou processos produtivos ou em melhorias substanciais nos produtos ou processos produtivos já existentes³⁴². Serão, para estes efeitos, considerados novos aqueles que se distingam substancialmente dos já existentes. De acordo com o Manual de Oslo da OCDE de 2018, que leva apenas em linha de consideração os resultados e não o processo, o conceito de inovação implica não apenas uma ideia, mas uma concreta implementação, através da sua utilização ou da disponibilização do seu uso. É também explicitado que pode existir inovação sem que tenha existido investigação e desenvolvimento. Deste modo, podemos concluir que são conceitos independentes, ainda que muitas vezes associados. Surge ainda neste Manual o conceito de inovação empresarial, que se reconduz a um produto ou um processo empresarial novo ou melhorado, consideravelmente diferente dos produtos ou processos empresariais da empresa, que tenha sido introduzido no mercado ou utilizado pela empresa³⁴³.

Contudo, por vezes, não se afigura simples a distinção, na prática, entre I&D e inovação tecnológica. Existem teses que defendem, inclusivamente, e contrariamente à visão previamente exposta,

³⁴⁰ Paloma Tobes Portillo, «Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación» (Instituto de Estudios Fiscales, 2003), 8–9, https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2003_17.pdf.

³⁴¹ *Ibidem*.

³⁴² *Ibidem*, p. 13.

³⁴³ OECD/Eurostat, *Oslo Manual 2018: Guidelines for collecting, reporting and using data on innovation*, ed. OECD Publishing/Eurostat, *The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, 4^a (Paris/Luxemburgo, 2018), 44–46, 68, <https://doi.org/10.1787/9789264304604-en>.

que a inovação tecnológica corresponde à fase final do processo de I&D, com resultado positivo. A este respeito, há quem entenda que as atividades de I&D com resultado positivo constituem uma novidade objetiva enquanto que as atividades de inovação tecnológica podem constituir uma novidade subjetiva, isto é, no primeiro caso, deve existir novidade em sentido estrito, ao passo que, no segundo caso, a novidade pode sê-lo apenas para o sujeito passivo, ainda que a mesma já existisse previamente fora do seu domínio³⁴⁴. Finalmente, pode ainda reconduzir-se a inovação tecnológica a certos âmbitos, como aqueles relativos a engenharia e gestão industrial, a aquisição de tecnologia avançada sob a forma de patentes, licenças e *know-how*.

Finalmente, como conceito paralelo ainda com enquadramento nesta matéria, temos a inovação social, cuja natureza irá para além da ciência e da tecnologia, sem que as exclua. Trata-se, genericamente, dos meios e processos inovadores aplicados à vida em sociedade e aos indivíduos, de forma a acrescentar-lhes valor. Neste âmbito, não se fala em valor propriamente económico ou que promova a competitividade de um setor ou de um Estado. Fala-se de “valor social”, como forma de promoção do princípio da dignidade da pessoa humana, bem jurídico essencial e primordial constitucionalmente previsto³⁴⁵. Neste caso, procurar-se-á, em primeira linha, o melhoramento da individualidade e da vivência em comunidade. Concretamente, buscar-se-ão modos para que seja possível aproveitar melhor os recursos, sociais e económicos, por forma a assegurar a dignidade humana ao maior número de indivíduos e na maior escala possível. Neste âmbito, poderão ser úteis soluções tecnológicas, mas haverá outras que dependerão somente de uma melhor gestão e alocação de recursos, por exemplo. No final, é promovido o princípio do Estado Social, enquanto estímulo dos diferentes direitos subjetivos e direitos económicos, sociais e culturais³⁴⁶. De qualquer modo, deixaremos um pouco de parte este conceito de inovação social, mais abrangente, focando-nos no objeto do nosso trabalho, que se prende com a I&D.

Assim, como vemos, vários podem ser os conceitos relevantes no âmbito da I&D, o que pode suscitar alguns problemas, desde logo no que diz respeito à comparação entre regimes.

Quanto às despesas abrangidas pelos conceitos de investigação e de desenvolvimento, tendencialmente, são elegíveis, para efeitos da concessão de benefícios fiscais, custos relacionados com mão-de-obra e outros custos correntes. A aquisição de capital para utilização em I&D não é tão tipicamente apoiada, dado que os ativos podem ser posteriormente descartados. Considerando os países

³⁴⁴ Tobes Portillo, «Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación», 13.

³⁴⁵ Previsto precisamente no artigo 1.º da CRP.

³⁴⁶ Joaquim Freitas da Rocha, «Inovação social e direito fiscal» (Lisboa: iLAB - Inovação social nos domínios financeiro, tributário, da segurança social e da economia social, 2015), 3, 8, http://ilab.cedis.fd.unl.pt/wp-content/uploads/2017/10/6_BD_iLab_Cedis_2016.pdf.

da OCDE, os custos elegíveis incluem também os custos relativos à aquisição de *software*, de licenças e de direitos de propriedade intelectual³⁴⁷. Os conceitos considerados para efeitos do sistema de benefícios fiscais nacional serão desenvolvidos no apartado relativo ao SIFIDE II.

³⁴⁷ OECD Science Technology and Industry Scoreboard 2015, «OECD Data and Statistics on R&D Tax Incentives», 3.

4. Justificações do fomento da I&D

Passemos agora à exposição dos fundamentos para o estímulo da área de I&D em geral e para a promoção dessa área, em particular, pelos governos e ordenamentos jurídicos nacionais, designadamente por via de benefícios fiscais.

Existem, desde logo, motivações políticas que justificam a aposta em determinados setores da economia. Essas motivações podem ter diversas origens. A este propósito, importará recordar o estabelecimento de objetivos de investimento em I&D definidos seja a nível da União Europeia, seja a nível nacional – de 3% do PIB, com o setor público a representar 1% e o setor privado 2%³⁴⁸.

As atividades de I&D podem ser levadas a cabo por investigadores inseridos em diferentes tipos de entidades, sejam universidades (públicas ou privadas), laboratórios (com financiamento público ou privado) ou empresas. Em qualquer dos casos, são necessários investimentos, desde logo, do ponto de vista dos recursos humanos, de forma a possibilitar a contratação de trabalhadores qualificados e aptos para a área, com suficiente qualidade técnica. Como será evidente, a contratação de recursos humanos qualificados tem custos inerentes. No entanto, este não é o único ponto com necessidades de financiamento elevado, uma vez que são atividades que implicam infraestruturas e materiais de custos consideráveis. Neste ponto, os apoios públicos são importantes precisamente para reduzir o custo de projetos de inovação para as empresas, de forma a incentivá-las à sua execução.

Essa execução, deve, sim, ser incentivada. Isto porque se, por um lado, são certos os avultados gastos inerentes a um projeto de I&D, por outro lado, são também reais as vantagens da sua iniciativa, que poderá permitir obter produtos, técnicas ou processos produtivos novos, com capacidade inovadora e dinamizadora.

Estas vantagens não existem apenas do ponto de vista privado, das empresas que desempenham a atividade, de melhorar a sua eficiência e quota de mercado. Desde logo, importará sublinhar que todo o tecido empresarial da área da empresa em causa sai beneficiado, ainda que os resultados dos projetos estejam protegidos por patentes, uma vez que cada empresa poderá adaptar e modelar o seu processo produtivo ou de investigação com base nos resultados obtidos por uma sua concorrente, resultando, muitas vezes, em produtos semelhantes ou equiparados. Aliás, as empresas poderão, findos os projetos da sua concorrente, contratar alguns dos seus antigos trabalhadores que, ainda que possam estar

³⁴⁸ Montmartin e Herrera, «Internal and external effects of R&D subsidies and fiscal incentives: Empirical evidence using spatial dynamic panel models», 1065.

vinculados a um dever de segredo face às informações internas relativas ao projeto em que trabalharam, certamente adquiriram *know-how* suficiente para a sua imitação, replicação ou continuação³⁴⁹.

Contudo, é mais do que isso – são vantagens, na grande maioria dos casos, suscetíveis de abranger toda a sociedade. Exemplo prático recente foi a importância destacada desta área no combate à pandemia de Covid-19. A investigação e a busca por soluções assumiram-se (e assumem-se, até ao alcance de uma resposta efetiva) essenciais à saúde pública, num plano absolutamente mundial. Aliás, foi inclusivamente adotado um sistema de incentivos à I&D e à inovação, ainda que sob a forma de subvenção, precisamente como meio de resposta à situação³⁵⁰. Assim, nem só do ponto de vista do crescimento económico se colocam os benefícios da I&D, devido ao seu alargamento a diferentes setores, e ao desempenho de um papel imprescindível no que diz concretamente respeito à saúde pública.

É certo que nem sempre da investigação surgem resultados práticos, mas, quando mais não seja, saber-se os caminhos que não devem ser tomados é já uma mais-valia. O conhecimento e a possibilidade de inovação (tecnológica ou não) são passíveis de melhorar as condições de vida da população e de promover o desenvolvimento social e económico.

Estes resultados das atividades de I&D, contudo, são dotados de características pouco aliciantes, como o desconhecimento, a incerteza, a falta de imediatez dos resultados (que, na verdade, na maioria das vezes, são apenas visíveis no longo prazo) e o risco (inclusivamente de não trazer qualquer benefício), o que, por induzir níveis de investimento abaixo do nível social desejável, impõe uma intervenção pública complementar e compensadora³⁵¹.

Além do mais, o investimento de uma empresa em I&D gera, na maioria das vezes, externalidades positivas e benefícios colaterais – os chamados *spillover benefits*³⁵² –, aproveitados para o desempenho das outras empresas, particularmente das que se situam no mesmo local ou partilham o mesmo ramo de negócio, originando falhas de mercado que é necessário colmatar. Esses *spillover benefits* são, muitas vezes, o próprio conhecimento resultante da investigação levada a cabo, cuja apropriabilidade se afigura difícil, dado que nem todo o conhecimento é suscetível de ser protegido, designadamente por via de patentes. O conhecimento é, assim, um bem não exclusivo, na medida em que a sua utilização por um agente não afasta a possibilidade de ser utilizado por outro, e um bem não rival, porque o seu uso por

³⁴⁹ Pfeiffer e Spengel, «Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning», 3.

³⁵⁰ Vide portaria n.º 96/2020, de 18 de abril, disponível para consulta em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/131908531/details/maximized>, e aviso para apresentação de candidaturas 15/SI/2020, de 20 de abril, disponível para consulta em https://www.compete2020.gov.pt/Avisos/detalhe/AAC_15-SI-2020.

³⁵¹ Martin Hud e Katrin Hussinger, «The impact of R&D subsidies during the crisis», *Elsevier* 44 (2015): 1844, <https://doi.org/10.1016/j.respol.2015.06.003>.

³⁵² Bauger, «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation», 38.

um agente não reduz a quantidade passível de utilização por outro agente. Adicionalmente, não obstante a imitação de invenções não ser isenta de custos, estes são atenuados, atingindo somente entre 50% e 75% dos custos da invenção original³⁵³. Assim, o surgimento de benefícios colaterais (as externalidades positivas) para outras empresas, algumas das quais muitas vezes assumem as vestes de concorrentes no mercado, pode ser um desincentivo ao investimento na área. Efetivamente, e estando subjacente uma lógica privada de maximização de lucros, sem atenção especial ao interesse público, as empresas perdem o encorajamento em investir para “benefício dos outros”, o que pode levar a um investimento na área abaixo do nível social ótimo³⁵⁴, do ponto de vista da promoção do crescimento económico. De um modo ou de outro, tal perspectiva acaba por demonstrar outro motivo justificativo da intervenção do Estado na promoção desse investimento, seja direta ou indiretamente, através de incentivos ao investimento atribuídos aos privados.

Adicionalmente, existem problemas relacionados com a informação assimétrica no campo da I&D. Efetivamente, estes problemas advêm do facto de o inventor, o cientista, o engenheiro, ou, genericamente, o trabalhador responsável por projetos de I&D, ter melhor informação, desde logo, no que diz respeito às probabilidades de sucesso e à natureza do projeto, do que os potenciais investidores³⁵⁵. Esta circunstância repele também a aposta na área, uma vez que, tendencialmente, os investidores gostam de ter informações bastantes sobre o processo ou o produto no qual estão a investir.

Vários dos problemas que rodeiam o investimento em I&D resultam intensificados relativamente às PME, pelos custos de capital incrementados, o que justifica um reforço dos apoios governamentais tendo em vista a proteção destas entidades que representam a parcela mais significativa, em quantidade, do setor empresarial, designadamente em Portugal³⁵⁶.

Finalmente, de volta ao contexto europeu, tem-se observado uma tendência de disseminação na introdução de benefícios fiscais à I&D em resposta à emergência de multinacionais e do aumento da importância de propriedade imaterial ou intelectual³⁵⁷. Este facto reforça também a importância da exploração deste tema.

No que diz respeito ao tipo de medida a adotar para incentivar o investimento em I&D, os benefícios fiscais são apenas uma das possibilidades. Contudo, importará atender a certas particularidades de

³⁵³ Bronwyn Hall, «The Financing of Research and Development», *UC Berkeley - Other Recent Work* (Berkeley, California, 2002), 2, <https://escholarship.org/uc/item/5rf0x9gz>.

³⁵⁴ Bauger, «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation», 36.

³⁵⁵ Hall, «The Financing of Research and Development», 6.

³⁵⁶ *Ibidem*, pp. 14, 17.

³⁵⁷ Bauger, «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation», 39.

outras medidas. Por um lado, a proteção de patentes, por exemplo, é passível de obter bons resultados relativamente ao conhecimento de I&D que seja facilmente codificado e apropriável, mas apresenta pouca efetividade no que respeita a formas de I&D que conduzem a conhecimento tácito. Por outro lado, o financiamento direto através de subsídios pode ser direcionado a atividades de I&D cujas vantagens colaterais sejam consideradas particularmente importantes, ainda que reconheçamos que a capacidade do Governo em selecionar os tipos de projetos de I&D adequados é limitada³⁵⁸. Este direcionamento não é, pois, possível através dos benefícios fiscais, cuja formulação é, como vimos e veremos em concreto no que respeita aos benefícios fiscais à I&D, genérica³⁵⁹.

A verdade é que os benefícios fiscais, por diminuírem o custo marginal do investimento em I&D, podem, efetivamente, contribuir para o aumento de investimento empresarial em atividades inovadoras³⁶⁰.

Se, por um lado, os benefícios fiscais (em particular, aqueles atribuídos à I&D, como veremos) podem incrementar a evasão e a fraude fiscais, por outro lado, podem também constituir um meio de controlo da fiscalidade dos agentes. Isto porque a sua concessão depende de determinados requisitos. Aliás, desde logo, uma vez que são frequentemente benefícios sob a forma de compensação de despesas, são necessárias a apresentação e a comprovação dessas despesas, o que implica alguns ónus declarativos. De facto, esta é uma das razões que pode afastar alguns candidatos da “corrida” aos apoios fiscais, pelo facto de recearem auditorias completas e onerosas e por terem de declarar os seus rendimentos e despesas em detalhe.

Além disso, relativamente a outras medidas como os subsídios diretos, os benefícios fiscais são preferíveis pelos menores custos e esforços administrativos de implementação, de gestão e de controlo³⁶¹. Adicionalmente, comparativamente àqueles, os incentivos fiscais são mais facilmente conciliáveis com a concorrência e com as regras de comércio internacionais, desde que influenciem a quantidade de I&D concretizada e não resultem na mera deslocalização de atividades de I&D já empreendidas.

Finalmente, importará referir uma das principais vantagens da figura dos benefícios fiscais – estes constituem uma forma de participação da sociedade nas decisões políticas³⁶². É que só existe, efetivamente, financiamento e desembolso financeiro por parte do Estado caso o setor privado concorde,

³⁵⁸ Bauger, 37.

³⁵⁹ Cf. art. 6.º, n.º 1 do EBF.

³⁶⁰ European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», 42.

³⁶¹ *Ibidem*, p. 46.

³⁶² Villela, Lemgruber, e Jorratt, «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation», 10.

compartilhe e suporte ativamente essa decisão (ainda que não se exija uma qualquer maioria), através da prática dos atos de que depende a aplicação dos benefícios fiscais.

Será importante, contudo, admitir que a efetividade dos benefícios fiscais à I&D depende de um quadro regulatório mais abrangente, especialmente o regime fiscal, e da sua estabilidade e previsibilidade ao longo do tempo³⁶³.

De qualquer modo, como já adiantámos, aquilo que propomos é a conciliação entre medidas de apoio indireto e medidas de apoio direto, permitindo, por um lado, um fomento generalizado do investimento em I&D e, por outro lado, a promoção desse investimento em setores de mercado específicos. No fundo, importará estudar a interação entre este tipo de medidas e o modo como se podem complementar. Esta dualidade acaba por existir já em Portugal em que, quanto a financiamento direto, existe, entre outros, o Sistema de Incentivos à Investigação e Desenvolvimento Tecnológico – o SI I&DT³⁶⁴ –, e, quanto a financiamento indireto, vigora o Sistema de Incentivos à Investigação e Desenvolvimento Empresarial II – o SIFIDE II –, o qual será por nós explorado adiante.

A generalidade dos estudos científicos sobre esta matéria aponta para um impacto positivo dos benefícios fiscais no investimento em I&D e em atividades inovadoras. Na verdade, estima-se que os incentivos fiscais aumentam o investimento privado em I&D num montante equivalente ao investimento público aí implicado³⁶⁵.

Independentemente de todos estes motivos justificativos da intervenção estatal neste domínio, mais ou menos económicos, há que focar, no entanto, nos fundamentos jurídicos. O Estado deve intervir no sentido de acompanhar e promover a evolução da sociedade, nos termos do disposto na alínea d) do artigo 9.º da CRP, como já referido. Adicionalmente, “[a]ssegurar uma política científica e tecnológica favorável ao desenvolvimento do país” constitui uma das incumbências prioritárias do Estado³⁶⁶. Em concreto, prevê o artigo 73.º, n.º 4 da CRP que “[a] criação e a investigação científicas, bem como a inovação tecnológica, são incentivadas e apoiadas pelo Estado, por forma a assegurar a respetiva liberdade e autonomia, o reforço da competitividade e a articulação entre as instituições científicas e as empresas”. Como tal, a promoção da I&D, dadas as suas potencialidades e as vantagens que pode trazer, tem uma finalidade extrafiscal, tal como previamente desenvolvido, justificando, assim, a utilização do sistema (extra)fiscal para estes efeitos.

³⁶³ OECD Science Technology and Industry Scoreboard 2015, «OECD Data and Statistics on R&D Tax Incentives», 11.

³⁶⁴ Para mais informações, consultar <https://www.iapmei.pt/PRODUTOS-E-SERVICOS/Incentivos-Financiamento/Sistemas-de-Incentivos/Incentivos-Portugal-2020/SI-IDT.aspx>.

³⁶⁵ OCDE, «Tax Incentives For Research and Development: Trends and Issues», 4.

³⁶⁶ Cf. art. 81.º, al. I) da CRP.

Expostos os motivos que justificam o investimento público e, concretamente, permitem a utilização do sistema fiscal para a promoção desta área, importará avançar com os aspetos negativos concretamente imputáveis aos benefícios fiscais à I&D.

5. O lado “negro” dos benefícios fiscais à I&D

Os benefícios fiscais à I&D, dentro do conjunto mais alargado de benefícios fiscais em geral, são, sumariamente, apontados com mais vantagens e menos desvantagens. Ainda assim, existem alguns pontos negativos a apontar-lhes, em complemento àqueles genericamente apontados aos benefícios fiscais.

Em primeiro lugar, é, muitas vezes, difícil a distinção entre despesas em I&D e despesas que não sejam em I&D. Por um lado, existem relatos de Autoridades Tributárias relativos à tentativa, por parte de algumas empresas, de classificação de despesas rotineiras como despesas em I&D³⁶⁷. Por outro lado, as empresas insurgem-se perante a visão restrita das Autoridades Tributárias quanto àquilo que é suscetível de constituir despesas em I&D elegíveis para efeitos de benefícios fiscais³⁶⁸. Isto porque em cada sistema (extra)fiscal são definidas e delimitadas as despesas em I&D qualificáveis para esses efeitos e essa concretização nem sempre é simples na prática.

Consequentemente, as situações de fraude fiscal podem ser impulsionadas. Como ainda agora vimos, os contribuintes têm um incentivo real à classificação de outras despesas como despesas em I&D como forma de usufruir de tratamento fiscal mais favorável indevidamente.

Também, ao invés de originarem um aumento no volume ou na qualidade de atividades de I&D, os incentivos fiscais podem resultar em preços mais elevados, sob a forma de aumento desproporcional dos salários dos investigadores científicos, dada a oferta limitada de trabalhadores altamente qualificados para a área, sobretudo a curto prazo, o que acabaria por tornar exacerbadamente elevados os custos do financiamento da I&D.

Existe ainda a possibilidade de os benefícios fiscais à I&D promoverem projetos com pouca produtividade que, de outro modo, não seriam viáveis. Tal circunstância justifica-se pelo facto de, no caso dos incentivos fiscais, não existir uma efetiva seleção do projeto de I&D em causa, mas apenas uma verificação do cumprimento dos requisitos objetivos delineados para o seu reconhecimento. A relevância e a perspectiva de resultados do projeto não são, na verdade, tidas em consideração na seleção das atividades beneficiadas.

Paralelamente, os benefícios fiscais podem dar origem a fenómenos de *crowding-out*, isto é, a aproveitamentos, por parte das empresas, dos apoios públicos, que não só deixam de servir o propósito de incremento do investimento na área de I&D, como são antes utilizados para substituir o investimento

³⁶⁷ Bauger, «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation», 37.

³⁶⁸ *Ibidem*.

privado que teria normalmente lugar, sendo, nesses casos, e por isso, absolutamente ineficazes e ineficientes. Nestas situações, as empresas podem aproveitar o apoio público para financiar dívidas a curto prazo ou para efeitos de manutenção das suas capacidades de produção. Daí que seja da maior importância o controlo destes benefícios fiscais, que, não esqueçamos, pretendem atuar numa perspetiva dinâmica, isto é, enquanto incentivos fiscais, e não como meras recompensas. De qualquer modo, neste aspeto, a maioria dos estudos conclui que os benefícios fiscais à I&D resultam em incremento do investimento³⁶⁹.

Estas medidas podem ainda favorecer as grandes empresas face, por exemplo, às PME, cuja estrutura não é tão suficientemente desenvolvida e sólida para suportar elevados investimentos arriscados. Por outro lado, podem também afetar o comportamento dos agentes económicos, favorecendo aqueles que já atuam no mercado, em detrimento de novos entrantes, igualmente em razão da estrutura de uns e de outros.

Comparativamente, no que diz respeito em especial às PME e às *start-up*, parece evidente que os subsídios diretos seriam mais eficientes no seu apoio do que os benefícios fiscais, portanto, deveriam ser, pelo menos caso fossem esses os beneficiários visados, preferíveis, atentos os inconvenientes apontados aos incentivos. Por outro lado, também no que diz respeito à possibilidade de seleção dos projetos com maiores retornos sociais previstos, seriam preferíveis os subsídios. A parte negativa destas medidas prende-se, contudo, com os elevados custos administrativos e com as dificuldades de cumprimento comparativamente a um sistema de benefícios fiscais genéricos. De qualquer modo, seria importante um estudo ponderado e combinado das diferentes políticas públicas disponíveis, por forma a aproveitar os aspetos positivos de umas e de outras, sem tanta sujeição aos aspetos negativos, designadamente à compressão de princípios jurídicos fundamentais³⁷⁰.

Também a concorrência fiscal assume, aqui, importância reforçada. Efetivamente, entre as demais políticas públicas dirigidas à atração de investimento, os governos nacionais procuram investidores e investigadores, sejam nacionais, sejam internacionais, com o intuito de maximizar a inovação e a competitividade nacional face ao exterior. No entanto, os incentivos fiscais ao investimento em I&D têm um forte impacto na (re)localização de empresas. Vários estudos indicam que as atividades de I&D são especialmente sensíveis aos impostos incidentes em pessoas coletivas³⁷¹. Além disso, alguns causam efeitos somente na (des)localização de lucros, sem consideração pela atividade económica efetivamente

³⁶⁹ Hud e Hussinger, «The impact of R&D subsidies during the crisis», 1845.

³⁷⁰ European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», 43.

³⁷¹ European Commission's Directorate-General for Taxation and Customs Union, «A Study on R&D Tax Incentives - Final report», 43.

levada a cabo. Como já mencionado na parte geral, vários Estados apostam no tratamento fiscal favorável de bases tributáveis móveis. É o que se passa igualmente com os rendimentos provenientes de patentes. No caso dos benefícios às patentes, nem se percebe bem o intuito do apoio, já que as inovações patenteadas estão já protegidas por direitos de propriedade intelectual, não existindo, pelo menos tantos, *spillovers* de conhecimento e falhas de mercado daí decorrentes³⁷². Esse enquadramento favorece, sim, a deslocalização das patentes, sem que exista um aumento efetivo das atividades inovadoras e de investigação. No limite, podemos estar face a situações em que a mesma patente vai beneficiando, rotativa e dinamicamente, dos incentivos fiscais oferecidos por vários Estados, sem que a I&D saia reforçada. Além disso, muitas vezes, não se atende à circunstância de ter sido ou não o próprio contribuinte a desenvolver a propriedade intelectual sobre a qual incide a patente³⁷³.

Na União Europeia, vários Estados-Membros têm adotado *patent boxes*, que preveem reduções dos encargos fiscais relativamente a rendimentos provenientes de patentes. Esta tem sido uma preocupação da OCDE, no âmbito do projeto BEPS, e da União Europeia, no contexto de aplicação do Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas³⁷⁴. A esse propósito, a Comissão Europeia está a rever vários regimes fiscais nacionais para aferir da sua conformidade com as regras dos auxílios estatais, com o intuito de afastar aqueles que pretendam somente conceder vantagens a grupos empresariais específicos³⁷⁵. Uma das formas de combater as deslocalizações meramente fictícias de atividades é através da implementação de normas de *control foreign company* (CFC), aplicáveis a empresas submetidas a regime fiscal claramente mais favorável³⁷⁶. No caso português, essa norma é o artigo 66.º do CIRC, que, no seu n.º 1, prevê que os rendimentos de uma pessoa coletiva sujeita a regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC, residentes em Portugal, que detenham “pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais” dessa entidade. Este tipo de normas desincentiva os esquemas criados, muitas vezes através de entidades interpostas, para o mero aproveitamento de regimes fiscais mais favoráveis.

A concorrência fiscal entre os Estados pode, adicionalmente, levar à existência de demasiados benefícios fiscais e de benefícios demasiado generosos. Seria preferível uma eliminação coordenada e harmonizada desses incentivos, sobretudo no seio da União Europeia³⁷⁷.

³⁷² *Ibidem*, p. 22.

³⁷³ European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», 42.

³⁷⁴ *Ibidem*, p. 43.

³⁷⁵ Vide https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_14_309.

³⁷⁶ European Commission's Directorate-General for Taxation and Customs Union, «A Study on R&D Tax Incentives - Final report», 45.

³⁷⁷ Bauger, «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation», 40.

No limite, todo este circunstancialismo pode contribuir para um enfraquecimento da ligação entre a I&D e a produtividade, que consubstancia um fundamento indispensável da intervenção pública³⁷⁸.

³⁷⁸ European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», 42.

6. Tipos de incentivos fiscais à I&D

Várias são as formas que os benefícios fiscais à I&D podem assumir: a “super-dedução”, que permite uma majoração das despesas em I&D, possibilitando, por exemplo, que 150% do valor das despesas em I&D seja dedutível à base tributável; a depreciação acelerada, que possibilita que os ativos fixos usados nas atividades de I&D sejam depreciados a taxas mais elevadas nos primeiros anos de vida útil, possibilitando poupança fiscal nesses períodos; a *patent box* que permite uma tributação mais baixa dos rendimentos provenientes de propriedade intelectual e o crédito fiscal, que conduz a uma compensação no montante de imposto a pagar, reduzindo a obrigação fiscal do sujeito, através da possibilidade de, por exemplo, uma dedução de 10% das despesas em I&D à coleta apurada³⁷⁹.

A este propósito, importará ressaltar algumas tendências no que respeita aos países pertencentes à OCDE. Em primeiro lugar, tem-se assistido a uma maior adoção de regimes de deduções à coleta comparativamente com os regimes de deduções à matéria coletável. Alguns países – onde se inclui Portugal – oferecem créditos ou deduções de imposto maiores consoante o volume de despesas em I&D nos períodos anteriores – taxas incrementais. Adicionalmente, existem casos de apoios a gastos correntes, como custos de laboratório ou de manutenção, e outros casos de apoios a despesas de capital, designadamente custos associados à construção de laboratórios ou edifícios. Também o tratamento das perdas ou dos prejuízos resultantes do processo de I&D pode ser diferente de país para país. Alguns sistemas permitem que os benefícios fiscais sejam transportados para os períodos seguintes, enquanto outros oferecem um reembolso equivalente a um subsídio em dinheiro, havendo ainda casos em que são cumuladas ambas as possibilidades. Ambas as opções foram identificadas como boas práticas, por conferirem maior certeza e flexibilidade à decisão de investimento, sendo particularmente relevantes no caso de empresas recentes (como *start-up*), que, tendencialmente, não são rentáveis nos primeiros anos³⁸⁰. Aliás, em geral, é notória a adoção generalizada de disposições fiscais especificamente destinadas à proteção de PME no âmbito dos benefícios fiscais à I&D. Finalmente, temos as *IP Boxes*, cujos contornos e evolução serão desenvolvidos posteriormente, e que têm visto igualmente a sua popularidade a aumentar³⁸¹.

O que é certo é que, genericamente, os benefícios fiscais à I&D traduzem-se num tratamento favorável das despesas na área da I&D, de modo a amortecer e compensar os custos inerentes a esse investimento. Várias são as considerações a tecer a este respeito.

³⁷⁹ Pfeiffer e Spengel, «Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning», 5.

³⁸⁰ European Commission's Directorate-General for Taxation and Customs Union, «A Study on R&D Tax Incentives - Final report», 7, 23, 78–79.

³⁸¹ Pfeiffer e Spengel, «Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning», 5–6, 10.

De um modo geral, constata-se que tornar o investimento mais barato pode ter um efeito considerável no nível de investimento empresarial³⁸².

No entanto, em princípio (ainda que não necessariamente), os benefícios fiscais à I&D pretendiam atuar como incentivo, assumindo um caráter dinâmico e não meramente estático. Na verdade, estes benefícios existem como forma de potenciar, estimular o investimento nesta área. Se as formas que assumem se resumem ao tratamento favorável de despesas, não constituem, verdadeiramente, um incentivo ao investimento, mas uma compensação desse investimento. Para que se trate de um incentivo, é necessária uma atuação *a priori*, isto é, antes de a despesa ser assumida.

Para além disso, atuando sobre as despesas, será necessário discriminar os tipos de despesas envolvidas. Por um lado, há que distinguir as despesas de investigação e as despesas de desenvolvimento, que estarão, inevitavelmente, relacionadas com os conceitos subjacentes de I&D, como veremos. Por outro lado, costuma distinguir-se as despesas correntes em I&D e as despesas de capital (ou não correntes) em I&D, consoante a sua natureza. Serão despesas correntes em I&D as despesas ordinárias com a manutenção da estrutura organizativa subjacente. Aqui enquadrar-se-ão as despesas de funcionamento, despesas com os salários dos trabalhadores (investigadores e outros), que, nesta área, poderão ser superiores à média geral de retribuição laboral³⁸³, e despesas com materiais e outros bens consumíveis, mas também os pagamentos por serviços relativos a I&D e contribuições para acordos de colaboração com terceiras entidades. As despesas de capital em I&D dizem respeito não a despesas de manutenção, mas a despesas de investimento, onde se incluirão custos relativos à aquisição de instalações ou de maquinaria, à aquisição de *software*, licenças e direitos de propriedade intelectual relativos a I&D e à aquisição de terrenos e edifícios. Naturalmente, não obstante estas serem, genericamente, as despesas abrangidas pelos conceitos, cada ordenamento jurídico poderá moldar de modo diferente o elenco de despesas abrangidas por cada um dos conceitos, logo, o âmbito dos incentivos fiscais. Existem ordenamentos que optam por compensar as despesas correntes; outros compensam as despesas de capital. A maioria dos países, onde se insere Portugal, inclui os dois tipos³⁸⁴.

Existe, neste contexto, um regime que merece particular destaque – o da *IP Box*³⁸⁵. Este benefício fiscal permite que o rendimento das empresas resultante da venda ou do licenciamento de ativos

³⁸² Bauger, «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation», 36.

³⁸³ Efetivamente, os salários de trabalhadores altamente qualificados, designadamente de cientistas e de engenheiros, representam uma parcela significativa do investimento total em I&D – cerca de 50% ou mais. *Vide* Hall, «The Financing of Research and Development», 3.

³⁸⁴ Pfeiffer e Spengel, «Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning», 5, 10.

³⁸⁵ Que advém de *Intellectual Property Box* – a caixa da propriedade intelectual. Estes regimes foram originalmente designados por “caixa” pelo facto de, no formulário de preenchimento para declaração de imposto, existir uma caixa para assinalar relativa a este benefício. Cf. European Commission's Directorate-General for Taxation and Customs Union, «A Study on R&D Tax Incentives - Final report», 45.

intangíveis seja tributado a uma taxa inferior relativamente a outros rendimentos. Algumas *IP Boxes* apenas se aplicam a ativos intangíveis que tenham sido desenvolvidos em território nacional, enquanto outras também apoiam projetos levados a cabo em território estrangeiro. Neste último caso, os regimes favorecem mais as empresas multinacionais relativamente às empresas nacionais. Isto porque aquelas podem desenvolver um intangível num país caracterizado por elevada tributação e, depois, estrategicamente, alocá-lo a uma subsidiária/sucursal localizada num país onde vigora a *IP Box*. Deste modo, tais regimes não cumpririam os critérios comunitários relativos aos auxílios estatais. Nestas situações, a I&D não é incrementada, mas apenas utilizada para evasão fiscal. Em termos de resultados, em média, a diminuição em 1 ponto percentual na taxa de imposto sobre o rendimento resultante de patentes leva a um aumento de 3% no registo de novas patentes. Tal não significa necessariamente um aumento de inovação, dado que poderá estar em causa somente o patenteamento de intangíveis pré-existentes não patenteados³⁸⁶.

A OCDE tentou resolver este problema adotando o *Nexus Approach*, em 2015, que impunha que os atuais e novos regimes de *IP Boxes* facilitassem a tributação dos rendimentos resultantes da transferência ou do uso de ativos intangíveis no local da sua criação. Contudo, esta imposição depende da vontade de adesão e de cooperação dos Estados.

Uma possibilidade de política fiscal, já fora das *IP Boxes*, implementada em países como o Japão, Noruega, Espanha e Reino Unido, seria a da concessão de benefícios fiscais mais generosos a projetos industriais de I&D que incluíssem colaborações com universidades e institutos de investigação públicos³⁸⁷. A razão de ser destes incentivos prender-se-á com a capacidade e os recursos de investigação que caracterizam estas entidades e que permitem a adoção de projetos orientados cientificamente, ao invés de apenas economicamente. Efetivamente, estudos têm demonstrado que a cooperação entre empresas privadas e institutos de investigação públicos podem promover a inovação baseada em pesquisa científica³⁸⁸. Aliás, realça-se que essa cooperação é especificamente promovida, em Portugal, constitucionalmente, por via do artigo 73.º, n.º 4, que prevê o intuito de reforçar “a articulação entre as instituições científicas e as empresas”.

Na legislação portuguesa (à semelhança de outras), o modo encontrado para conferir algum dinamismo a estes benefícios fiscais foi a distinção, para efeitos de dedução à coleta, de uma taxa base e de uma taxa incremental. A primeira compensa o investimento em geral; a segunda serve de incentivo

³⁸⁶ Pfeiffer e Spengel, «Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning», 5–7, 18–19.

³⁸⁷ OCDE, «Tax Incentives For Research and Development: Trends and Issues», 18.

³⁸⁸ European Commission's Directorate-General for Taxation and Customs Union, «A Study on R&D Tax Incentives - Final report», 79.

fiscal ao aumento do investimento face a anos anteriores, o que implica desde logo uma perspetiva comparativa e não meramente constatável.

Adicionalmente, podem ser apontados alguns traços gerais à política portuguesa no que diz respeito ao tratamento fiscal das atividades de I&D. Assim, além do crédito fiscal híbrido, atribuído em função do volume e do incremento de investimento, é possível diferir o crédito das despesas em I&D (*carry-forward*), por insuficiência das obrigações fiscais, por um período de 8 anos, sendo igualmente notório neste contexto um regime preferencial atribuído às PME. Finalmente, é dado tratamento fiscal preferencial aos rendimentos advindos de atividades de I&D ou outras atividades de inovação. Em contrapartida, não existem normas fiscais que permitam a depreciação acelerada de capital de I&D³⁸⁹.

Não obstante a inexistência de um regime de depreciação ou amortização acelerada dos ativos de I&D, o sistema fiscal português inclui algumas especificidades para a consideração das despesas em I&D como gasto fiscal. São considerados ativos intangíveis as despesas com projetos de desenvolvimento e elementos da propriedade industrial³⁹⁰. Não faz muito sentido que as despesas sejam consideradas ativos, quando, na realidade, são passivos. Os ativos serão, sim, os projetos a que estão associadas essas despesas. Deste modo, as despesas com projetos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal, atendendo-se ao ano fiscal em que tais despesas sejam suportadas³⁹¹. Adicionalmente, o custo de aquisição de certos ativos pode ser considerado gasto fiscal “durante os primeiros 20 períodos de tributação³⁹². O legislador definiu ainda o que se entende por despesas com projetos de desenvolvimento, reconduzindo-se tal conceito, em larga medida, ao conceito amplo que abrange a I&D³⁹³. Realça-se, contudo, que este regime de consideração de gastos fiscais não constitui um benefício fiscal, fazendo antes parte do regime de tributação regra.

Os benefícios fiscais à I&D em Portugal assumem diferentes formas: no caso do CIRC, encontramos isenções de rendimentos (de propriedade industrial); no caso do EBF, isenções parciais de rendimentos (de propriedade intelectual); no caso do CFI, deduções à coleta.

O enquadramento nacional dos benefícios fiscais à I&D será, contudo, aprofundado de seguida, onde veremos igualmente o modo como foram acolhidas, na legislação portuguesa, as preocupações da União Europeia e da OCDE, no âmbito do projeto BEPS, em especial relativamente às *IP Boxes*, nesta matéria.

³⁸⁹ OECD Science Technology and Industry Scoreboard 2015, «OECD Data and Statistics on R&D Tax Incentives», 5, 10.

³⁹⁰ Cf. art. 16.º, n.º 2 do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro.

³⁹¹ Art. 17.º, n.º 1 do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro.

³⁹² Nos termos do artigo 45.º-A, n.º 1 do CIRC, este regime é aplicável a elementos da propriedade industrial e à *goodwill*.

³⁹³ Vide artigo 17.º, n.º 2 do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro.

De qualquer modo, não obstante os tipos de benefícios fiscais integrados no ordenamento jurídico, é fundamental assegurar alguma estabilidade a todo o sistema, que inclui não só aqueles que são dirigidos à promoção do investimento em I&D, como aqueles com objetivos distintos. Por via dessa estabilidade, são reforçadas a segurança jurídica e a confiança dos contribuintes no respetivo tratamento fiscal, o que poderá inclusivamente ter efeitos positivos na eficiência dos benefícios fiscais. Efetivamente, muitos projetos, designadamente em sede de I&D, implicam investimentos de longo prazo, pelo que os investidores planeiam e procuram prever, com detalhe, os custos e ganhos que lhes estão associados. Os benefícios fiscais a que terão acesso representam uma parcela com impacto significativo nesse planeamento³⁹⁴. Por esse motivo, deve procurar garantir-se a maior estabilidade possível do sistema de benefícios fiscais.

³⁹⁴ European Commission's Directorate-General for Economic and Financial Affairs, «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States», 42.

7. Benefícios fiscais à I&D na legislação portuguesa

7.1. Benefícios fiscais à I&D avulsos

Como vimos, vários são os tipos de benefícios fiscais à I&D existentes. Passaremos agora a analisar aqueles que vigoram no ordenamento jurídico português, numa lógica que procura atender à relação entre uns e outros e não tendo por base o diploma legislativo em apreço.

Desde logo, poderemos considerar como incentivo à I&D o tratamento preferencial dado a patentes e a rendimentos provenientes de propriedade intelectual. É o caso do artigo 33.º, n.º 5, alínea a) do EBF, de acordo com o qual estão isentos de IRS ou de IRC “os rendimentos resultantes da concessão ou cedência temporária, por entidades não residentes em território português, excetuados os estabelecimentos estáveis aí situados e fora das zonas francas, de patentes de invenção, licenças de exploração, modelos de utilidade, desenhos e modelos industriais, (...) processos de fabrico ou conservação de produtos e direitos análogos (...)”.

Em primeiro lugar, para que possamos entender este incentivo, importa ter em conta que esta norma se insere no âmbito do regime de benefícios fiscais às Zonas Francas, designadamente à zona franca da Madeira e à zona franca da ilha de Santa Maria. Como sabemos, as zonas francas, apesar de serem definidas como enclaves territoriais à tributação e de terem sido pensadas para favorecer a circulação de mercadorias³⁹⁵, atualmente constituem autênticas regiões com um tratamento fiscal favorável, que abrangem quer o consumo, quer o património, quer os rendimentos, os quais passaram a assumir especial relevância.

A nosso ver, trata-se de um regime *ring fencing*, na medida em que é apenas aplicável a não residentes, excluindo os residentes do seu âmbito de aplicação. Constitui uma clara política de promoção de investimento em I&D, mas num contexto de concorrência fiscal internacional, dado que visa sujeitos e atividades localizados no estrangeiro.

Aquilo que parece retirar-se deste regime é que está em causa uma *isenção total*, isto é, de 100%, cuja aplicação depende apenas da natureza da entidade e da natureza dos rendimentos. Não são definidos limites quantitativos nem requisitos adicionais. Poderemos entender que se trata ou de um benefício fiscal simples e, portanto, à partida, mais facilmente compreendido pelo público alvo, ou então de um benefício fiscal incompleto, desde logo por não ser acautelada, por via do estabelecimento de limites quantitativos, a eficiência económica do mesmo.

³⁹⁵ Cf. art. 1.º, n.º 1 do Decreto Regulamentar n.º 53/82, de 23 de agosto, e do Decreto Regulamentar n.º 54/82, de 23 de agosto.

Ainda relativamente à proteção da propriedade intelectual, desta feita não quanto aos rendimentos resultantes da sua cedência, mas quanto aos rendimentos resultantes da propriedade em si mesma, prevê o artigo 58.º, n.º 1 do EBF que os mesmos são considerados em apenas 50% do seu valor no englobamento, para efeitos de IRS, quando “sejam auferidos por titulares de direitos de autor ou conexos residentes em território português, desde que sejam os titulares originários”. Os rendimentos aqui abrangidos são os provenientes da propriedade literária, artística e científica. O artigo 2.º, n.º 1 do Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos apresenta um elenco exemplificativo das criações intelectuais do domínio literário, científico e artístico do qual consta, na sua alínea i), “[o]bras de artes aplicadas, desenhos ou modelos industriais e obras de design que constituam criação artística, independentemente da proteção relativa à propriedade industrial”. Esta noção afigura-se mais restrita do que aquela que é aplicável no caso do artigo 33.º, n.º 5, alínea a) do EBF, dado que parece excluir os rendimentos relativos a patentes. De qualquer modo, existirão rendimentos provenientes da exploração de resultados de I&D que poderão estar aqui integrados. Ainda assim, parece-nos que, em cumprimento do princípio da simplicidade e do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, se justificaria uma maior densificação dos rendimentos aqui incluídos, por se tratar de conceitos vagos.

Podemos considerar que estamos perante a consagração de uma *isenção parcial*, na medida em que, se os rendimentos são considerados em apenas 50% do seu valor no englobamento, os restantes 50% não são englobados, isto é, não são tributados, logo, estão isentos. Não será uma dedução à matéria coletável, uma vez que a mesma implica que o rendimento seja, numa primeira fase, considerado para efeitos de englobamento, ocorrendo a subtração do seu valor apenas posteriormente.

Desta vez, por oposição ao benefício anterior, são beneficiados apenas os residentes em Portugal e já não os sujeitos residentes no estrangeiro, o que consubstancia uma prática absolutamente inversa à denominada *ring fencing*.

Também contrariamente ao regime previamente abordado, neste caso, para além de existir um limite quantitativo específico relativamente à percentagem de rendimentos englobados, é também imposto um limite numérico concreto (já não percentual), estabelecendo-se que o valor não contabilizado para efeitos de englobamento não pode ser superior a 10.000 euros³⁹⁶.

Adicionalmente, no que respeita aos sujeitos passivos de IRC, está prevista a contabilização dos “rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária” de alguns direitos de propriedade industrial sujeitos a registo em 50% do respetivo valor para efeitos de

³⁹⁶ Cf. art. 58.º, n.º 3 do EBF.

determinação do lucro tributável³⁹⁷. Temos aqui novamente a consagração de uma *isenção parcial*. Parece-nos que esta classificação não é afastada pelo disposto no n.º 8 do artigo 50.º-A do CIRC, que, ao estabelecer os limites quantitativos do benefício, fala em “dedução ao lucro tributável”. Como já explicámos, o lucro tributável não se confunde com a matéria coletável, visto que o primeiro é apurado em momento anterior e o segundo depende da concretização daquele. Equipara-se isto, então, à não consideração do rendimento (em 50%) para englobamento, logo, a uma isenção (e não a uma dedução à matéria coletável). Os direitos aqui incluídos são as patentes, os desenhos ou modelos industriais e os direitos de autor sobre programas de computador. Estes últimos foram apenas integrados desde o orçamento de Estado para 2020, aprovado pela lei n.º 2/2020, de 31 de março. Estamos perante o regime que constitui o *patent box* português.

De seguida, poderemos considerar o Programa Semente, previsto no artigo 43.º-A do EBF. Este regime permite que os sujeitos passivos de IRS deduzam, até ao limite de 40% da coleta, 25% dos investimentos (até 100.000 euros anuais) realizados em *start-up*, que sejam utilizados “em despesas de I&D, na aquisição de ativos intangíveis ou na aquisição de ativos fixos tangíveis” (neste último caso, com uma enumeração quase interminável de exceções)³⁹⁸. Caso não sejam deduzidos todos os investimentos em virtude do limite estabelecido, é possível que a dedução seja efetuada nos dois períodos de tributação subsequentes³⁹⁹.

Neste caso, sublinha-se um aspeto curioso, que se prende com a previsão de uma espécie de “sanção”, caso os investimentos não sejam utilizados pela *start-up* para os fins previstos. Assim, estabelece o n.º 9 do mesmo preceito legal que “é adicionado ao IRC da sociedade participada [isto é, a *start-up* que recebe investimentos externos] relativo ao 3.º período de tributação posterior ao da subscrição uma importância correspondente a 30% do montante das entradas que não tenham sido utilizadas para os fins previstos (...)”. Trata-se de um mecanismo implementado com o intuito de assegurar que são efetivamente cumpridos os requisitos de que se faz depender a concessão do benefício. Neste caso, contudo, não obstante os benefícios serem atribuídos a quem faz o investimento, o “castigo” recai sobre quem o recebe. Apesar de não ser a recetora direta do benefício fiscal, não poderemos dizer que a sociedade participada não obteve vantagens, porque existiu uma política de promoção ao investimento que, espera-se, resultou naquele financiamento. Esta política de responsabilização da pessoa coletiva ao invés da pessoa singular fará sentido caso a sociedade seja, de

³⁹⁷ Cf. art. 50.º-A, n.º 1 do CIRC.

³⁹⁸ Cf. art. 43.º-A, n.ºs 1, 2 e 4 do EBF.

³⁹⁹ Cf. art. 43.º-A, n.º 3 do EBF.

facto, orientada para aquele tipo de gastos, sendo dela expectável essas despesas, atendendo designadamente ao seu objeto social. De outro modo, o investidor poderia entregar valores a uma qualquer *start-up*, existindo uma possibilidade remota de o fim dos investimentos ser respeitado. Se assim fosse, parece-nos que o “castigo” deveria ser, pelo menos, partilhado ou, até, atribuído em exclusivo à pessoa singular. Importa, contudo, acrescentar que faria sentido, de qualquer modo, que a contabilização das entradas não utilizadas nos fins previstos fosse efetuada a 100% e não a 30%, caso contrário, existe sempre um estímulo de fraude à lei.

Outra especificidade relaciona-se com a aplicação das regras europeias respeitantes aos auxílios *de minimis*, “não podendo o montante dos investimentos elegíveis exceder o limiar *de minimis*”, que, como já referimos, é de 200.000 euros durante três anos⁴⁰⁰.

Outro regime é o do artigo 62.º, n.º 6, alínea a) do EBF, que estabelece que os donativos⁴⁰¹ a “[i]nstitutos, fundações e associações que prossigam atividades de investigação, exceto as de natureza científica e de defesa do património histórico-cultural e do ambiente”, “[s]ão considerados custos ou perdas do exercício, para efeitos de determinação do lucro tributável da pessoa coletiva, até ao limite de 6/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados”. Este incentivo não se insere em nenhum dos tipos de benefícios fiscais adiantados, constituindo um outro, igualmente válido, que consiste na consideração como gasto de um investimento que não teria tal enquadramento. Existe aqui a possibilidade de deduzir um montante superior de gastos aos ganhos daquele período. Ficará, contudo, por explicitar quais serão as atividades de investigação abrangidas nesta provisão, considerando que estão excluídas as de natureza científica. Parece-nos, no entanto, que aquelas que forem relacionadas com indústria, pelo menos no que diz respeito à otimização e gestão de processos (de fabrico, de distribuição, etc.), poderão estar incluídas, o que acaba por ter algum enquadramento nas atividades de I&D.

A propósito dos donativos, importa abordar um regime especificamente relevante nesta matéria, que se prende com o mecenato científico⁴⁰². O n.º 1 do artigo 62.º-A do EBF apresenta algumas das entidades abrangidas por este regime: “fundações, associações e institutos públicos ou privados, instituições do ensino superior, bibliotecas, mediatecas, centros de documentação, laboratórios do Estado, laboratórios associados, unidades de investigação e desenvolvimento, centros de transferência e

⁴⁰⁰ Cf. art. 43.º-A, n.º 10 do EBF.

⁴⁰¹ O artigo 61.º do EBF define os donativos como “entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de caráter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas (...)”.

⁴⁰² O mecenato científico era um regime autónomo previsto na lei n.º 26/2004, de 8 de julho, posteriormente integrado no EBF. Essa junção fará sentido, não apenas por se inserir em pleno nas medidas ali abrangidas, mas também por uma questão de sistematização dos benefícios fiscais.

centros tecnológicos, órgãos de comunicação social que se dediquem à divulgação científica e empresas que desenvolvam ações de demonstração de resultados de investigação e desenvolvimento tecnológico, sempre que a respetiva atividade assuma, predominantemente, carácter científico”. O regime é desenvolvido nos números seguintes do artigo 62.º-A.

Nos termos do n.º 3, os donativos atribuídos às entidades supramencionadas são considerados gastos ou perdas do exercício para efeitos de IRC ou da categoria B do IRS em 130%, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados. Estamos, mais uma vez, perante a consideração como gastos de despesas que não seriam dedutíveis aos ganhos. Em primeiro lugar, esta disposição aplica-se não só a pessoas coletivas, como a grande maioria dos regimes nesta matéria, mas também a pessoas singulares que desempenhem atividades empresariais ou profissionais por conta própria. Encontramos aqui também um novo tipo de benefício fiscal – a super-dedução. Neste caso, permite-se a dedução de um valor superior àquele que foi efetivamente despendido. Estabelece-se, contudo, um limite quantitativo, com referência ao volume de negócios.

Regime semelhante é aplicável no caso de os donativos serem atribuídos a entidades pertencentes ao Estado, de acordo com o disposto no n.º 2, com a nuance de, nesse caso, não se estabelecer qualquer limite quantitativo. Esta diferenciação pode ser problemática. Isto porque não está apenas a ser tida em conta a natureza das atividades levadas a cabo pelas entidades, mas também a natureza das próprias entidades. Importaria apurar os objetivos definidos para cada um destes regimes, caso os haja. Cremos, no entanto, que tais objetivos não seriam díspares. A finalidade em ambos os casos seria, parece-nos, o estímulo da economia e da respetiva competitividade, através, designadamente, da promoção de atividades relacionadas com I&D. Ora, o alcance desse fim não depende da natureza da entidade que desempenha as atividades em questão. Esta diferenciação pode, sim, potenciar situações de corrupção e de *lobbying*, que, como vimos, não são desejáveis.

Tanto num caso como noutro, nos termos do n.º 4, a percentagem da dedução é ainda majorada para 140% se os donativos forem “atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais que fixem objetivos a atingir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos”. Esta discriminação positiva, neste caso, parece justificar-se, atendendo ao facto de estarem definidos objetivos quantitativos concretos e de os mesmos estarem previstos em contratos, aos quais serão aplicáveis as regras gerais do incumprimento, o que confere mais confiança ao ente público que atribui o benefício fiscal, ainda que, em qualquer um dos casos, as compensações sejam posteriores aos investimentos.

Caso o donativo seja efetuado em espécie, de acordo com o n.º 5, o valor dos bens é o valor fiscal respetivo no exercício em que são doados.

Um conceito curioso é o de “mecenato de recursos humanos”, que surge no n.º 6 e que se reconduz à cedência de um investigador ou de um especialista. Neste caso, são contabilizados para estes efeitos os valores correspondentes às despesas da entidade patronal com a sua remuneração.

Estes benefícios estão dependentes de acreditação, pela entidade competente, que comprove que o donativo foi afetado a uma atividade de natureza científica. Essa acreditação deve ser requerida, fundamentadamente, pelo beneficiário à entidade competente, que, por sua vez, submete o parecer à tutela. Adicionalmente, caso a entidade beneficiária seja de natureza privada, a acreditação depende de prévio reconhecimento por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Educação e Ciência, onde deverá constar a fixação da respetiva duração⁴⁰³. Neste caso, estamos perante benefícios fiscais com duração determinada. Estas medidas são adequadas a um maior controlo e combate ao *lobbying*.

Finalmente, importará atender ao prazo de vigência deste artigo, que foi prorrogado pelo artigo 266.º da lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, pelo prazo de 5 anos.

Apesar de não gozarem de um regime tão favorável, também os donativos das pessoas singulares residentes em Portugal estão abrangidos por um benefício fiscal, previsto no artigo 63.º do EBF. De acordo com o disposto no n.º 1, os donativos efetuados nos termos referidos *supra* são dedutíveis à coleta em 25% do valor atribuído, caso não estejam sujeitos a qualquer limitação, ou em 25% do valor atribuído, até ao limite de 15% da coleta, nos restantes casos. Desta vez, trata-se de uma *dedução à coleta*. De qualquer modo, este benefício apenas será aplicável se os donativos não tiverem sido contabilizados como custos.

Existem outras normas que preveem um regime mais favorável para os sujeitos que levam a cabo atividades de I&D. É o caso, por exemplo, do artigo 32.º, n.º 1 do CIRC, que permite que as despesas com projetos de desenvolvimento⁴⁰⁴ sejam “consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas, ainda que os elementos deles resultantes venham a ser reconhecidos como ativos intangíveis nas demonstrações financeiras dos sujeitos passivos”. Deste modo, os sujeitos passivos poderão optar, consoante lhes seja mais favorável do ponto de vista do seu planeamento fiscal, pelo momento da consideração das despesas como gastos fiscais, o que, como sabemos, tem impacto no

⁴⁰³ Cf. art. 62.º-A, n.ºs 7-10.

⁴⁰⁴ Considerando-se como tais, nos termos do n.º 2 do artigo 32.º do CIRC, aquelas “realizadas pelo sujeito passivo através da exploração de resultados de trabalhos da investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção”. Trata-se, indubitavelmente, de atividades de I&D.

lucro tributável⁴⁰⁵. Esta possibilidade confere uma maior liberdade de gestão fiscal, o que acaba por ser benéfico. Ainda assim, parece-nos que essas despesas já poderiam ser consideradas custos nos termos do artigo 23.º, n.º 2, alínea e), fazendo, nesse caso, parte do regime de tributação-regra e não constituindo um benefício fiscal.

7.2. SIFIDE

Em Portugal, o regime legal de benefícios fiscais à I&D em destaque é o Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial – SIFIDE –, atualmente previsto no Capítulo V do Código Fiscal do Investimento⁴⁰⁶. Atendendo ao facto de se tratar de um sistema integrado e específico de benefícios fiscais dirigidos à promoção da I&D, entende-se relevante a sua autonomização e respetivo aprofundamento.

7.2.1. Regimes prévios

Previamente ao SIFIDE, vigorava em Portugal um regime, aprovado pelo decreto-lei n.º 292/97, de 22 de outubro, de benefícios fiscais a empresas que participassem nos esforços em I&D, que durou até 2003. A sua adoção justificou-se com a necessidade de estimular a capacidade de inovação das empresas, como forma de melhorar a sua produtividade e competitividade, através da promoção de atividades de I&D.

Reconhecia-se, já em 1997, que a participação do tecido empresarial em I&D era muito reduzida, colocando Portugal numa posição desfavorável face ao exterior, em especial em relação a Espanha, no que respeita à captação de investimento estrangeiro, algo que é explicitamente assumido pelo preâmbulo do próprio decreto-lei. Admitia-se, igualmente, que os incentivos fiscais eram uma das medidas possivelmente eficazes a curto prazo. Tendo por base estas motivações e nos termos previstos na lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro, que autorizou o Governo a introduzir um crédito fiscal para estimular o investimento em I&D, foi adotado este regime de benefícios fiscais.

Em termos substantivos, o regime previsto no supramencionado diploma não difere muito, pelo menos em termos de estrutura, daquele que vigora atualmente. Também neste caso se previa a possibilidade de *dedução à coleta* das despesas com I&D numa dupla percentagem: uma taxa de base e uma taxa incremental, com possibilidade de dedução em exercícios posteriores no caso de, por

⁴⁰⁵ Cf. art. 23.º do CIRC.

⁴⁰⁶ Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.

insuficiência da coleta, as despesas não terem sido deduzidas. Nesta época, a taxa de base era de 8% e a taxa incremental de 30%, até ao limite de 50.000 contos (o equivalente a cerca de 250.000 euros). A dedução podia ser feita até ao terceiro exercício imediato. Uma das grandes diferenças é que, neste regime, se exigia que as atividades fossem realizadas em território português.

O decreto-lei n.º 197/2001, de 29 de junho, que veio alterar o regime anterior, concluiu que 25% das empresas que usufruíam daquele não tinham, antes da sua entrada em vigor, despesas em I&D e que 65% eram PME. A taxa de base foi aumentada para 20%, isto é, para mais do dobro da anteriormente aplicável. Também a taxa incremental aumentou significativamente (para 50%), bem como o limite aplicável, que duplicou, passando a ser de 100.000 contos (o equivalente a cerca de 500.000 euros). Adicionalmente, as despesas passaram a ser dedutíveis até ao sexto exercício imediato.

Contudo, o decreto-lei n.º 23/2004, de 23 de janeiro, veio substituir o regime anterior, aprovando o regime da Reserva Fiscal para Investimento, este já substancialmente diferente daquele. Os sujeitos passivos que se enquadrassem nas indústrias extrativas, nas indústrias transformadoras e no turismo podiam *deduzir à coleta* até 20% do seu valor para constituição de uma “reserva especial utilizável em investimento elegível em imobilizado corpóreo ou em despesas de investigação e desenvolvimento a efetuar nos dois exercícios seguintes àquele a que o imposto” dizia respeito. Este regime é substancialmente distinto daquele que vigorava previamente, já que se trata de um verdadeiro incentivo fiscal (e não de uma mera compensação), uma vez que o benefício é concedido desde que o valor daí resultante seja utilizado em despesas de I&D. Assim, a dedução à coleta, para que seja admitida, tem de ser alocada à realização de despesas em I&D.

Entretanto, através da lei n.º 40/2005, de 3 de agosto, é criado o SIFIDE, Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial, com o período de vigência de cinco anos. Retomando a estrutura dos benefícios que vigoravam antes de 2004, este regime introduz pequenas diferenças. Uma das mais significativas reporta-se ao facto de deixar de se exigir que as despesas sejam realizadas em território português. Deste modo, os sujeitos passivos podiam deduzir despesas realizadas no estrangeiro para efeitos de apuramento do IRC a pagar em Portugal. Trata-se claramente de um estímulo ainda maior à própria atividade e não necessariamente a que ela ocorra em território nacional. As taxas de base e incremental mantiveram-se iguais às estipuladas pelo diploma de 2001 (20% e 50%, respetivamente), com a atualização da moeda (de contos para euros), passando a aplicar-se o limite de 750.000 euros. A dedução continuou a poder ser efetuada até ao sexto exercício imediato.

Importará, nesta sequência cronológica, referir que esteve vigente um regime contratual de benefícios fiscais ao investimento, no artigo 39.º do EBF, na redação em vigor até meados de 2008. No caso de investimentos de valor igual ou superior a cerca de 5 milhões de euros, relevantes para o estímulo de certos setores da economia, entre os quais a inovação tecnológica e a investigação científica nacional, poderiam ser concedidos incentivos fiscais, de duração de até 10 anos. Estavam ainda previstos créditos de imposto ou isenções. Estes benefícios não eram, contudo, nos termos do n.º 6 desse artigo, aplicáveis a “investimentos efetuados em zonas francas ou nos países, territórios e regiões, sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável”. Era uma disposição antiabuso.

De volta ao SIFIDE, a lei n.º 10/2009, de 10 de março, alterou a lei anterior no que diz respeito às taxas aplicáveis, passando a vigorar a taxa de base de 32,5%, mantendo-se a taxa incremental de 50%, mas até ao limite de 1.500.000 euros, regime atualmente em vigor.

Esta lei aprova também, no seu artigo 13.º, o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento realizado em 2009, que se reporta a um sistema de incentivos fiscais ao investimento em certos setores de atividade. Nos termos do artigo 2.º do RFAI 2009, este regime é aplicável, designadamente, aos investimentos, desde que afetos à exploração da empresa, “em ativo imobilizado incorpóreo, constituído por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de patentes, licenças, ‘saber-fazer’ ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente”. Contudo, eram também determinados os setores de atividade a que as empresas teriam de pertencer para terem acesso a este regime. Constitui, claramente, um benefício fiscal subjetivo (ou pessoal). Estava prevista a dedução à coleta de IRC, até à concorrência de 25% da mesma, quanto a incentivos com finalidade regional. Estavam ainda previstas isenções do imposto municipal sobre imóveis, do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis e do imposto do selo, desde que verificados certos requisitos. No entanto, previa-se a exclusividade deste regime, isto é, estes incentivos fiscais não podiam ser cumulados com outros benefícios fiscais da mesma natureza. Será difícil, contudo, concretizar o conceito de “benefícios fiscais da mesma natureza”. Serão benefícios fiscais ao investimento? Ou serão antes benefícios fiscais que operem por via dos mesmos mecanismos (isenções, por exemplo)? Este tipo de formulação deveria ser evitada, sendo substituída por um conceito mais específico e determinado.

A lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, que aprovava o orçamento de Estado para 2011, por um lado, determinou que o RFAI 2009 vigoraria até 31 de dezembro de 2011. Por outro lado, aprovou o Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial II – o SIFIDE II –, a

vigorar entre 2011 e 2015. Em termos substantivos, não existiram alterações ao regime anteriormente vigente.

Entretanto, o decreto-lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, aprovou o Código Fiscal do Investimento, onde atualmente se inclui o RFAI e o SIFIDE II, sendo este último explorado no próximo apartado. No que respeita ao RFAI, continuam a estar legalmente determinadas as atividades a que devem pertencer as empresas para que possam beneficiar das medidas previstas⁴⁰⁷. A disposição relativa aos investimentos em I&D foi apenas alterada no que respeita à expressão “ativo imobilizado incorpóreo”, que foi substituída por “ativos intangíveis”⁴⁰⁸. Pode, aliás, concluir-se que não existiram alterações materiais substantivas.

Em suma, podemos constatar que o sistema de incentivos à I&D sofreu diversas alterações, denotando-se a sua falta de estabilidade. Este aspeto é, obviamente, negativo, desde logo por considerações relativas ao princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, como já mencionado.

7.2.2. Regime atual – SIFIDE II

Como já adiantado, o decreto-lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, aprovou o atualmente em vigor Código Fiscal do Investimento, onde se encontram previstos os benefícios fiscais referidos *supra*. Será então o momento de análise do SIFIDE II. A entrada em vigor da lei n.º 2/2020, de 31 de março, e da lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, veio introduzir algumas alterações no regime, a assinalar após a constatação do regime aplicável até então.

De acordo com o disposto no anterior artigo 35.º do CFI, o SIFIDE II vigoraria entre 2014 e 2020. A lei n.º 2/2020, de 31 de março, alterou, contudo, esta norma, alargando a vigência do regime até 2025. Importará assinalar ainda que este prolongamento do mesmo regime no tempo, pelo menos desde 2011, ano da entrada em vigor do SIFIDE II, adequa-se ao princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança. Não obstante a sua previsão legal ser, inicialmente, estipulada para intervalos de anos mais curtos (num primeiro momento, para o período compreendido entre 2011 e 2015, num segundo momento, entre 2014 e 2020, e, agora, até 2025), existe uma suficiente previsibilidade do regime legal aplicável. Efetivamente, os sujeitos passivos devem poder efetuar o seu planeamento fiscal, de acordo com um regime legal estável, que, como tal, não pode ser constantemente alterado, como chegou a ser

⁴⁰⁷ Vide art. 2.º, n.º 2 *ex vi* art. 22.º, n.º 1, ambos do CFI.

⁴⁰⁸ Cf. art. 22.º, n.º 2, alínea b) do CFI.

até ao sistema ora em vigor. Por esse motivo, as alterações de políticas podem reduzir significativamente a eficiência das mesmas, já que um regime instável não será levado em consideração pelas empresas no seu planeamento fiscal. Aliás, a manutenção do mesmo regime durante, pelo menos, 5 anos é considerada boa prática⁴⁰⁹.

Expostas as diferentes definições dos conceitos de investigação e desenvolvimento, importará agora atentar nesta distinção para efeitos de aplicação do SIFIDE II. Serão consideradas despesas de investigação os custos assumidos com o intuito de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos. Paralelamente, serão tidas como despesas de desenvolvimento aquelas que, em resultado de conhecimentos prévios, pretendem criar ou melhorar “matérias-primas, produtos, serviços ou processos de fabrico”⁴¹⁰.

O regime legal prevê a *dedução à coleta* de um elenco fechado de despesas⁴¹¹. O requisito comum a todas elas é a relação com atividades de I&D. Importará densificar cada uma das despesas previstas, por forma a procurarmos perceber os gastos que concretamente incluem.

Nos termos do artigo 37.º, n.º 1, alínea a) do CFI, são dedutíveis as “aquisições de ativos fixos tangíveis, à exceção de edifícios e terrenos, desde que criados ou adquiridos em estado novo e na proporção da sua afetação à realização de atividades de investigação e desenvolvimento”. Em primeiro lugar, importa perceber que as despesas enquadráveis se reportam a contratos de compra e venda, que implicam a transferência do direito de propriedade, não bastando, por exemplo, contratos de locação. Esta exigência talvez esteja relacionada com a busca por atividades prolongadas e decisões definitivas e não de movimentações temporárias, que possam visar somente beneficiar das vantagens previstas. Em segundo lugar, é especificado o objeto desse contrato de compra e venda, que deve ser um ativo fixo tangível. Um ativo é um recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros. Especificamente, os ativos fixos tangíveis são recursos com substância física detidos pela entidade com carácter de permanência ou de continuidade, que não se destinam a venda ou a transformação no decurso das suas atividades normais. No entanto, excluem-se daqui os edifícios e os terrenos. Restam, então, genericamente, a maquinaria, o mobiliário e os equipamentos indispensáveis à atividade, bem como as viaturas. De qualquer dos modos, para que sejam considerados despesas para os efeitos deste regime, estes ativos devem ser criados ou adquiridos em estado novo. O termo “criados” induz alguma confusão, uma vez

⁴⁰⁹ European Commission's Directorate-General for Taxation and Customs Union, «A Study on R&D Tax Incentives - Final report», 79.

⁴¹⁰ Cf. art. 36.º do CFI.

⁴¹¹ Cf. art. 37.º do CFI.

que aparenta afastar a necessidade de celebração de um contrato de compra e venda. Aquilo que nos parece é que, da compra de determinadas matérias, poderá ser criado um destes tipos de ativos. Quanto ao estado novo, parece ser uma remissão para a inexistência de depreciações. Contudo, não é claro. Estes conceitos subjetivos devem ser evitados na lei. Finalmente, importará atender ao facto de estas despesas serem apenas consideradas proporcionalmente à sua alocação a atividades de I&D. Isto é, se um computador de uma empresa é utilizado em 60% para atividades de I&D, o seu valor será encarado como despesa para estes efeitos em apenas 60%.

De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 37.º do CFI, estão incluídas as “despesas com pessoal com habilitações literárias mínimas do nível 4 do Quadro Nacional de Qualificações, diretamente envolvido em tarefas de investigação e desenvolvimento”. Parece-nos que as despesas com pessoal serão um conceito mais amplo do que os rendimentos de trabalho dependente, tais como previstos na categoria A do IRS. Desde logo, porque incluirão, por exemplo, a taxa social única paga pelo empregador. De qualquer forma, de modo geral, incluem-se aqui as despesas das entidades relacionadas com mão de obra, não se impondo qualquer requisito relativamente à existência de um contrato de trabalho, por exemplo. Podemos estar face a contratos de prestação de serviços ou até mesmo a bolsas de investigação. Exige-se, contudo, que os trabalhadores (em sentido amplo) abrangidos tenham habilitações literárias mínimas do nível 4 do Quadro Nacional de Qualificações. Estão aqui inseridas as pessoas que tenham concluído o ensino secundário por percurso de dupla certificação ou o ensino secundário vocacionado para prosseguimento de estudos de nível superior acrescido de estágio profissional com duração mínima de seis meses. Estes trabalhadores têm de estar diretamente envolvidos em tarefas de I&D. Questiona-se, contudo, se estas despesas, à semelhança do que acontece na alínea anterior, são apenas consideradas na proporção em que estejam relacionadas com I&D ou se basta a relação genérica do trabalhador com esse tipo de atividades para que todas as despesas relacionadas com o mesmo sejam consideradas. Parece-nos que, atendendo à formulação genérica de “despesas com pessoal (...) diretamente envolvido em tarefas de I&D” e ao facto de aquilo que tem de estar diretamente relacionado com I&D ser o pessoal e não as despesas, é considerada a totalidade do seu valor. Mais uma vez, exigir-se-ia uma maior clarificação e, sobretudo, uma uniformização de critérios. Ressalva-se ainda que, nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, estas despesas serão consideradas em 120% do seu valor caso as habilitações literárias mínimas dos trabalhadores a que dizem respeito correspondam ao nível 8 do Quadro Nacional de Qualificações, o que equivale a doutoramento. Pela consideração das despesas em 120% neste caso, mais uma vez, parece que no caso de nível 4 as despesas são consideradas em 100% e não na sua relação de proporção com as atividades de I&D.

A alínea c) do n.º 1 do artigo 37.º do CFI prevê a dedutibilidade de “despesas com a participação de dirigentes e quadros na gestão de instituições de investigação e desenvolvimento”. Esta norma incentiva a colaboração entre as empresas, por via dos seus dirigentes e quadros, e instituições de I&D, que serão as entidades cujo objeto seja I&D, incluindo, entre outras, as entidades abrangidas pelo decreto-lei n.º 63/2019, de 16 de maio⁴¹². Realça-se, porém, que a participação dos dirigentes e quadros das empresas nas instituições de I&D deve ser relacionada com a própria gestão das mesmas, não estando incluídas outras funções.

A alínea d) determina que são dedutíveis as “despesas de funcionamento, até ao máximo de 55% das despesas com o pessoal com habilitações literárias mínimas do nível 4 do Quadro Nacional de Qualificações diretamente envolvido em tarefas de investigação e desenvolvimento contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários, respeitantes ao exercício”. Ainda que não seja um conceito suficientemente densificado, parece-nos que serão despesas de funcionamento aquelas relacionadas com pagamentos de serviços indispensáveis à manutenção da atividade da entidade, como a eletricidade, a água, as telecomunicações, etc. Neste caso, introduz-se um limite ao valor dedutível. O termo de comparação é o valor das despesas previstas na alínea b), incluindo desta vez apenas os valores relativos a rendimentos respeitantes à categoria A de IRS, especificamente remunerações, ordenados ou salários. Assim, e a título exemplificativo, caso as despesas com pessoal previstas na alínea b) totalizem 100.000 euros, então, as despesas de funcionamento serão dedutíveis até 55% de 100.000 euros, isto é, 55.000 euros.

A alínea e) permite a dedutibilidade de “despesas relativas à contratação de atividades de investigação e desenvolvimento junto de entidades públicas ou beneficiárias do estatuto de utilidade pública ou de entidades cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida nos termos do artigo 37.º-A”. A contratação de atividades de investigação e desenvolvimento pode ocorrer tendo por base diferentes regimes jurídicos. Aquilo que se especifica é o tipo de atividade – de I&D – e o tipo de entidades que fornecem esses serviços. Está aqui abrangida a contratação com entidades públicas ou com estatuto de utilidade pública e com entidades cuja idoneidade em matéria de I&D seja reconhecida nos termos do artigo 37.º-A. Se, por um lado, se percebe a especificação de entidades idóneas em matéria de I&D, por forma a garantir a ligação à atividade, por outro lado, não conseguimos compreender o porquê de requisito semelhante não ser aplicável às entidades públicas ou ainda às entidades com estatuto de utilidade pública, cuja idoneidade em matéria de I&D pode não existir. Apesar

⁴¹² Este diploma estabelece o regime jurídico das instituições que se dedicam à investigação científica e desenvolvimento tecnológico.

de o corpo do n.º 1 do artigo 37.º especificar a necessidade de as despesas se relacionarem com atividades de I&D e de se falar em contratação de atividades de I&D, não está comprovada a idoneidade da entidade nessa matéria. Não é por se tratar de entidade pública ou com estatuto de utilidade pública que tem idoneidade nessa matéria. Pelo contrário, a entidade pode dedicar-se a outras atividades em nada relativas a essa área, disponibilizando depois serviços aí enquadráveis. Parece-nos, pois, que estamos aqui perante uma diferenciação ilegítima entre entidades públicas e entidades privadas. Adicionalmente, é estabelecida uma limitação a este regime. É que o n.º 2 do artigo 37.º exclui as despesas originárias de projetos realizados exclusivamente por conta de terceiros, isto é, em que não existem encargos próprios das entidades com os mesmos. Evidentemente que, nesse caso, não faria sentido a dedutibilidade, dado que seriam “terceiros” a suportar os encargos financeiros existentes com o projeto. Caso fosse permitida a dedução, os sujeitos não só não empobreceriam com o projeto (como é normal em qualquer investimento, pelo menos numa fase inicial), como enriqueceriam ilegítimamente.

Era também dedutível, nos termos da alínea f) que esteve em vigor até ao final de dezembro de 2020, a “participação no capital de instituições de investigação e desenvolvimento e contribuições para fundos de investimento, públicos ou privados, destinados a financiar empresas dedicadas sobretudo a investigação e desenvolvimento, incluindo o financiamento da valorização dos seus resultados, cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida pela Agência Nacional de Inovação, S. A., nos termos do n.º 1 do artigo 37.º-A”. Quer isto dizer que se incentivam os investimentos em instituições de I&D e em empresas dedicadas sobretudo a I&D. Importa atentar ao último tipo de entidades. Não nos parece simples concretizar o mesmo. Isto devido ao facto de ser utilizado um conceito indeterminado – “sobretudo”. Não é certo o modo como deve ser medido se a empresa é dedicada *sobretudo* a I&D. Esse conceito pode, por exemplo, reconduzir-se a uma maioria relativa ou absoluta do impacto da atividade face ao total das atividades desenvolvidas. Caso se aplicasse uma maioria relativa, bastaria que a I&D fosse a atividade com maior impacto no total de atividades da entidade. Assim, se todas as outras atividades tivessem, no máximo, um impacto de 10%, bastaria que a I&D tivesse um impacto de 11% para que a entidade fosse abrangida. Caso se aplicasse uma maioria absoluta, estariam abrangidas as empresas cuja atividade se traduzisse, pelo menos numa proporção superior a 50%, em I&D. Existe, então, a necessidade de classificar previamente os tipos de atividades da empresa e apurar o seu peso relativo. A metodologia de avaliação do impacto das atividades também levanta questões – poderá ser pelo valor investido, pelas horas de trabalho dedicadas, pela receita estimada. Adicionalmente, é novamente exigida a idoneidade em matéria de I&D das instituições beneficiadas. Por outro lado, não é claro se os fundos de investimento terão de se dedicar exclusivamente ao financiamento

de entidades dedicadas a I&D ou se poderão incluir financiamento a outro tipo de entidades ou a outro tipo de ativos financeiros. Mais uma vez, exigir-se-ia uma maior densificação dos conceitos utilizados.

A verdade é que, efetivamente, a norma foi alterada. Neste contexto, importa atentar na lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que aprovou o orçamento de Estado para 2021. Nos termos da atual alínea f), é dedutível a “participação no capital de instituições de investigação e desenvolvimento e contribuições para fundos de investimento, públicos ou privados, que realizem investimentos de capital próprio e de quase-capital, tal como definidos na Comunicação da Comissão 2014/C19/04, de 22 de janeiro de 2014, em empresas dedicadas sobretudo a investigação e desenvolvimento, incluindo o financiamento da valorização dos seus resultados, cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida pela Agência Nacional de Inovação, S. A., nos termos do n.º 1 do artigo 37.º-A” (sublinhado nosso). Assim, deixa de se falar genericamente em “fundos que financiam empresas de I&D”, passando a estar definido o tipo de investimento desses fundos nestas empresas, o qual terá de se reconduzir inevitavelmente a investimento de capital próprio e de quase-capital. Questiona-se se a ideia seria a de cumular a existência dos dois tipos de investimentos (de capital próprio e de quase-capital) ou se poderiam ser alternativos. A letra da lei aponta, contudo, para a primeira hipótese. Adicionalmente, e de modo absolutamente pertinente (não obstante a utilização da lei que aprova o orçamento do Estado para o efeito), foi acrescentado um n.º 9 ao artigo 37.º do CFI, que vem precisamente densificar o conceito de “empresa dedicada sobretudo a investigação e desenvolvimento”, entendendo-se como tal “aquela que cumpra os requisitos para o reconhecimento como empresa do setor da tecnologia, previstos no n.º 1 do artigo 3.º da Portaria n.º 195/2018, de 5 de julho, ainda que tenham sido constituídas há mais de seis anos e independentemente de terem obtido ou solicitado tal reconhecimento”. Com esta definição, estão objetivamente delimitadas as entidades abrangidas por aquele conceito. Trata-se, indiscutivelmente, de uma apreciada clarificação jurídica, a qual opera no sentido da promoção da simplicidade e da transparência do sistema jurídico. Adicionalmente, foi alterado o n.º 7 e aditado o n.º 8 ao artigo 38.º do CFI, o que veio reforçar o combate à fraude fiscal, aporte que vemos como muito positivo.

A alínea g) prevê a dedutibilidade dos “custos com registo e manutenção de patentes”. Como vimos, a patente é um título jurídico que confere ao seu titular a exclusividade sobre determinada invenção. No entanto, os gastos de patenteamento são elevados, o que acaba por ser um desincentivo a que o mesmo seja realizado. Desta forma, esse desincentivo não é tão acentuado.

Curiosamente, no caso da alínea h) estabelece-se um requisito específico quanto às patentes. Nos termos desta norma, são dedutíveis “despesas com a aquisição de patentes que sejam predominantemente destinadas à realização de atividades de investigação e desenvolvimento”. Neste caso, exige-se uma relação entre as patentes e atividades de I&D. Importa tentar perceber o porquê de tal exigência ser aplicável no que respeita à aquisição, isto é, aos contratos de compra e venda de patentes, mas não o ser quanto ao seu registo e manutenção. Parece-nos que se incentiva que sejam patenteadas todas e quaisquer invenções, porque se assume que a sua criação implicou já atividades de I&D. Já no que diz respeito à sua aquisição, esta implica somente uma transferência da propriedade, pelo que os sujeitos envolvidos podem não ter qualquer relação com atividades de I&D. Outra característica curiosa desta possibilidade de dedução é o facto de a mesma ser apenas concedida a PME, nos termos do n.º 3 do artigo 37.º. É um claro incentivo a que as PME explorem patentes e se foquem na sua comercialização.

De acordo com o disposto na alínea i), são dedutíveis as “despesas com auditorias à investigação e desenvolvimento”. Este é um modo de promover que os custos com auditorias não sejam um entrave ou um desincentivo à dedicação a atividades de I&D.

Finalmente, a alínea j) prevê a dedutibilidade de “despesas com ações de demonstração que decorram de projetos de investigação e desenvolvimento apoiados”. Esta norma incita à divulgação dos projetos de I&D e dos produtos daí resultantes, através de iniciativas de exibição dos mesmos a investidores, por exemplo. No entanto, para que estas despesas sejam dedutíveis, devem ser previamente comunicadas à Agência Nacional de Inovação, S.A., tal como previsto no n.º 4 do artigo 37.º.

Existe ainda uma majoração da dedutibilidade das despesas em I&D com uma conceção ecológica, de acordo com o disposto no n.º 6 do artigo 37.º do CFI. Uma primeira questão diz respeito à densificação do conceito de “despesas com conceção ecológica”. Bastará, neste sentido, que seja uma entidade que, nos seus procedimentos internos, procure incorporar preocupações ambientais ou o próprio projeto de I&D deve dirigir-se à proteção ambiental? Apesar de parecer apontar para a segunda hipótese, não é absolutamente claro. Assim sendo, justificar-se-ia, mais uma vez, uma densificação destes conceitos por forma a apurar as realidades abrangidas, isto porque as normas de conteúdo ambíguo são indesejáveis numa perspetiva de segurança jurídica e de proteção da confiança. Adicionalmente, tal majoração justificar-se-á uma vez que, nestes casos, estão a ser simultaneamente abrangidas duas preocupações sociais: a da evolução económica e a da sustentabilidade ambiental. Contudo, os ónus associados à

obtenção desta majoração por parte do investidor e a morosidade que lhe está subjacente acabam por ser dissuasores, dado que, para que as despesas sejam consideradas em 110%, é exigida a submissão do projeto à entidade competente, com posterior auditoria⁴¹³.

A este propósito, importará tecer algumas considerações. É que, estando nós perante um elenco fechado de despesas dedutíveis, a sua concretização, na prática, será fundamental. Neste contexto, foram sendo identificados alguns conceitos indeterminados como o de “despesas com conceção ecológica” ou até o próprio conceito de “despesas de funcionamento”, que, como sabemos, devem ser abolidos para assegurar normas claras e transparentes e um sistema jurídico fiável. Aliás, uma das principais dificuldades das empresas candidatas ao SIFIDE II prende-se precisamente com a falta de informação prévia sobre os projetos e as despesas elegíveis, o que levanta problemas do ponto de vista do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança⁴¹⁴.

Vistas as despesas incluídas, importará determinar o âmbito subjetivo deste regime. Nos termos do artigo 38.º do CFI, estão abrangidos os “sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território”.

Em primeiro lugar, deve esclarecer-se que, para efeitos de IRC, “consideram-se residentes as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português”⁴¹⁵. Contudo, não será exigida a residência caso a entidade tenha estabelecimento estável em Portugal, tal como definido no artigo 5.º do Código do IRC.

Adicionalmente, é necessário que essas entidades desenvolvam uma atividade de natureza agrícola, industrial, comercial ou de serviços a título principal. No entanto, parece que este requisito será apenas aplicável aos residentes e já não aos não residentes com estabelecimento estável. Pelo menos é isso que decorre da letra da lei. Parece-nos, contudo, que tal requisito deveria ser estendido também aos não residentes ou, pelo menos, à entidade com a qual se relacionam em território português.

É ainda necessário que os beneficiários cumpram dois requisitos adicionais, que procuram assegurar um real mérito por parte daqueles⁴¹⁶. Por um lado, o seu lucro tributável não pode ser determinado por métodos indiretos. Como sabemos, os métodos indiretos, não obstante serem

⁴¹³ Cf. art. 40.º, n.º 8 do CFI.

⁴¹⁴ Luís Pedro Neves Silva Ferreira, «Portuguese R&D Tax Credit Program, SIFIDE II. How companies use it?» (Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto, 2017), 52, <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/108538>.

⁴¹⁵ Cf. art. 2.º, n.º 3 do CIRC.

⁴¹⁶ Cf. art. 39.º do CFI.

legítimos⁴¹⁷, não deixam de ser menos precisos, daí serem afastados para efeitos do usufruto destes benefícios. Por outro lado, não podem ser “devedores ao Estado ou à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações”, devendo ter o “seu pagamento devidamente assegurado”. No fundo, pretende-se assegurar que as entidades têm a sua situação tributária regularizada. Estas condições parecem-nos razoáveis, uma vez que aquilo que se pretende é que apenas usufruam de benefícios fiscais os sujeitos passivos que, efetivamente, cumpram as suas obrigações tributárias e cujas declarações de rendimentos e gastos não levantem grandes dúvidas.

Deste modo, poderemos concluir que os benefícios consagrados neste regime são mistos, na medida em que impõem tanto condições objetivas (relativas à natureza das despesas consideradas) como subjetivas (no que respeita aos requisitos aplicáveis às entidades abrangidas, como sejam o tipo de atividade desenvolvida e a situação tributária)⁴¹⁸.

Este incentivo fiscal assume, então, a forma de dedução à coleta (ou de crédito fiscal), sendo que as despesas mencionadas realizadas entre dia 1 de janeiro de 2014 e 31 de dezembro de 2025 são dedutíveis à coleta, tal como determinado pelo artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC, até à sua concorrência, “na parte que não tenha sido objeto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido”⁴¹⁹.

– **Aplicabilidade dos benefícios fiscais constantes do SIFIDE e SIFIDE II à coleta das tributações autónomas**

Importará, a este propósito, tecer algumas considerações relativamente à coleta considerada para efeitos de dedutibilidade pelo presente sistema de benefícios. Nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC, a liquidação do IRC tem por base a matéria coletável que consta das declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, quando a liquidação seja efetuada pelo sujeito passivo por essa via. A questão que tem sido suscitada, designadamente a nível judicial, prende-se com a possibilidade de consideração do montante das tributações autónomas para aquela coleta.

Esta discussão tem origem no atual n.º 22 (antigo n.º 21) do artigo 88.º do CIRC, que estabelece que “[a] liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e

⁴¹⁷ Cf. arts. 57.º e ss. do CIRC e 87.º e ss. da LGT.

⁴¹⁸ Neste sentido, não obstante ser relativo ao regime anterior (SIFIDE), mantendo-se iguais os parâmetros relevantes nesta matéria, *vide* o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul – processo n.º 04172/10 – de 17 de abril de 2012, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/itca.nsf/-/5DF99B0AB0457C16802579E90031D088>.

⁴¹⁹ Cf. artigo 38.º, n.º 1 do CFI.

tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado, ainda que essas deduções resultem de legislação especial”. O artigo 135.º da lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, diploma que aprovou o então n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, determinava que essa disposição tinha caráter interpretativo. Determina a alínea a) do artigo 89.º do CIRC que “[a] liquidação do IRC é efetuada [p]elo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º”. Assim sendo, as tributações autónomas são incorporadas na declaração de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo, nos termos gerais. De facto, o que suscita dúvidas é este afastamento da possibilidade de deduções ao montante de tributações autónomas apurado.

O entendimento que tem sido perflhado pelos tribunais arbitrais não é unânime. Por um lado, entende-se que a coleta engloba não só as tributações autónomas, mas também a derrama estadual e o IRC de períodos de tributação anteriores⁴²⁰. Um dos fundamentos reporta-se ao princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança. Isto porque aquilo que se encontra previsto no SIFIDE II é que as despesas ali previstas podem ser deduzidas “ao montante da coleta do IRC apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, e até à sua concorrência” e que é baseado nas declarações apresentadas pelo sujeito passivo. Ora, essas declarações incorporam também a liquidação das tributações autónomas, nos termos do artigo 89.º *ex vi* artigo 88.º, n.º 22, ambos do CIRC. Esta posição defende genericamente que o imposto cobrado a título de tributação autónoma tem a natureza de IRC⁴²¹. Deste modo, os contribuintes não podem, com base no regime previsto na lei, de modo razoável, contar com a não contabilização do montante das tributações autónomas. A rejeição das tributações autónomas implicaria uma interpretação restritiva do artigo 38.º do CFI, o que não é admissível, dado que as normas que consagram benefícios fiscais, figuras que, por sua vez, assumem um caráter excecional, não obstante poderem ser alvo de interpretação extensiva nos termos do artigo 10.º do EBF, devem ser “interpretadas nos seus precisos termos, como é jurisprudência pacífica”⁴²².

Existem, contudo, decisões arbitrais em sentido contrário. Estas baseiam-se em diferentes fundamentos, como sejam a necessidade de afastamento de uma interpretação literal do disposto no artigo 90.º, n.º 2 do CIRC, em respeito pelo espírito da lei e como forma de evitar resultados incoerentes, devendo antes ser adotada uma interpretação corretiva do mesmo preceito legal, bem como as

⁴²⁰ Vide Decisão do CAAD, de 18 de dezembro de 2017, processo n.º 428/2017-T, disponível para consulta em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=31&id=3121>.

⁴²¹ Vide Decisão do CAAD, de 6 de fevereiro de 2019, processo n.º 440/2018-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=37&id=3838>, e Decisão do CAAD, de 10 de maio de 2017, processo n.º 578/2016-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=26&id=2696>.

⁴²² Vide Decisão do CAAD, de 13 de maio de 2015, processo n.º 784/2015-T, disponível para consulta em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=21&id=1897>.

“especificidades e natureza próprias das diversas tributações autónomas”⁴²³. Desde logo, são referidas as diferentes finalidades que esta figura pode assumir: o desincentivo de certos comportamentos, a penalização de determinados gastos, o combate à erosão da base tributável, etc. Outro fundamento é o facto de as tributações autónomas não serem, segundo uma interpretação teleológica e racional, IRC em sentido estrito, sendo que a dedução prevista no SIFIDE é apenas aplicável ao IRC em sentido estrito. Entende-se ainda que as normas relativas às tributações autónomas são normas antiabuso específicas, que não podem ceder “em prol de um benefício fiscal”⁴²⁴.

Também o Tribunal Constitucional se pronunciou sobre estas matérias. Desde logo, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/17⁴²⁵ julgou inconstitucional o artigo 135.º da lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que, em virtude do carácter interpretativo que atribuía ao então n.º 21 do artigo 88.º, não permitia a dedução de certos valores respeitantes a realidades tributárias, no caso, os montantes relativos a pagamento especial por conta, ao montante de tributações autónomas apurado nos períodos de tributação anteriores à entrada em vigor dessa norma. O fundamento terá sido o de não se tratar de uma verdadeira norma interpretativa, mas inovadora, aplicada a factos anteriores. Como tal, e por se considerar “substancialmente retroativa”, é manifestamente contrária à proibição de retroatividade fiscal prevista no artigo 103.º, n.º 3 da CRP. Já o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 395/2017 discutiu a questão relativa à possibilidade de uma norma fiscal interpretativa ser suscetível de ser retroativa e, como tal, de violar o princípio da proibição da retroatividade fiscal. Concluiu-se aí que a resposta seria positiva, considerando o disposto no artigo 13.º do Código Civil, que indica que a norma interpretativa integra a lei interpretada.

O certo é que, mais recentemente, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 49/2020 – processo n.º 581/17⁴²⁶ – decidiu não julgar inconstitucional o referido artigo 135.º, por considerar que, uma vez que a jurisprudência (sobretudo arbitral) não é unânime, sendo, aliás, bastante dividida, os sujeitos passivos poderiam razoavelmente contar com qualquer uma das interpretações, razão pela qual não é violado o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança.

Entretanto, o Supremo Tribunal Administrativo⁴²⁷ veio entender que não são aplicáveis as deduções previstas no SIFIDE II à coleta de tributações autónomas apurada, para que os objetivos tributários

⁴²³ Vide Decisão do CAAD, de 6 de maio de 2019, processo n.º 609/2018-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=41&id=4130>.

⁴²⁴ Vide Decisão do CAAD, de 19 de julho de 2019, processo n.º 108/2019-T, disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=4253.

⁴²⁵ Disponível para consulta em <https://dre.pt/home/-/dre/107677432/details/maximized>.

⁴²⁶ Disponível para consulta em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20200049.html>.

⁴²⁷ No seu Acórdão de 8 de julho de 2020 – processo n.º 010/20.1BALSb, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/941442b2062cf485802585a40048e9bd?OpenDocument>.

prosseguidos com a respetiva tributação não sejam frustrados, dado que esta figura não integra o IRC enquanto tal, constituindo antes uma “imposição fiscal material e estruturalmente distinta”.

De volta à caracterização deste benefício fiscal, podemos afirmar que se trata de um instrumento híbrido, dado que compensa tanto o investimento já existente como também o investimento adicional. A taxa de base é de 32,5%, sendo a taxa incremental de 50%, o que evidencia claramente a intuição dinâmica deste benefício fiscal. Para aplicar a taxa incremental, leva-se em linha de consideração os gastos médios em I&D nos dois anos fiscais anteriores, até ao limite de 1,5 milhões de euros. Quer isto dizer que as despesas acrescidas relativamente àquelas que foram levadas a cabo nos dois exercícios anteriores serão dedutíveis à coleta em 50%, até ao limite mencionado, ao passo que no caso das despesas regulares, isto é, aquelas que já eram habitualmente efetuadas pela entidade são dedutíveis em 32,5%. Contudo, talvez seja de estranhar, estando perante incentivos fiscais, a estipulação de um limite para o investimento adicional, sem que exista similar para o investimento base, uma vez que a intenção é precisamente estimular investimento que não pré-existia. A este propósito será de remeter para as considerações tecidas a propósito da preferência pelas taxas base em detrimento das taxas incrementais. No caso das microempresas e das PME que tenham menos de dois exercícios e que não tenham ainda feito uso da compensação fiscal por incremento, a taxa incremental é ainda majorada em 15%⁴²⁸. Por outro lado, caso a totalidade das despesas não possa, por alcance do limite máximo, ser deduzida no ano em que as mesmas foram realizadas, poderá sê-lo até ao oitavo exercício seguinte⁴²⁹.

A este propósito, importará ainda referir o limite imposto pelo artigo 92.º do CIRC. É que, de acordo com o disposto no seu n.º 1, “o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) a c) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do artigo 43.º”. No entanto, o n.º 2 do artigo 92.º do CIRC apresenta algumas exceções a esta regra, entre os quais as situações em que estejam em causa o SIFIDE II e o RFAI. Deste modo, este limite não é aplicável ao sistema de incentivos fiscais por nós estudado.

Nos termos do artigo 37.º-A, no seu anterior n.º 1, do CFI, “o reconhecimento da idoneidade da entidade em matéria de investigação e desenvolvimento” e “o reconhecimento do caráter de investigação e desenvolvimento dos projetos” cabiam à Agência Nacional de Inovação, S. A.. O reconhecimento da

⁴²⁸ Cf. artigo 38.º, n.º 2 do CFI.

⁴²⁹ Cf. artigo 38.º, n.º 4 do CFI.

idoneidade da entidade é válido, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, “até ao oitavo exercício seguinte àquele em que foi pedido”. No que diz respeito ao reconhecimento do caráter de investigação e desenvolvimento dos projetos, o mesmo seria válido até ao fim do projeto, nos termos do antigo n.º 9 do mesmo artigo, podendo ser reavaliado pela mesma entidade e, em caso disso, cessar, nos termos do anterior n.º 10. Com a lei n.º 2/2020, de 31 de março, a Agência Nacional de Inovação, S. A. deixa de ser responsável pelo reconhecimento do caráter de investigação e desenvolvimento dos projetos, passando a ser somente responsável pelo reconhecimento da idoneidade da entidade em matéria de investigação e desenvolvimento. Inclusivamente, em obediência ao princípio da transparência, são divulgadas as entidades reconhecidas na prática de atividades de I&D⁴³⁰.

Existem ainda dois grupos de obrigações que os beneficiários devem cumprir: umas prévias ao benefício fiscal, outras concomitantes com o mesmo, ambas, contudo, de origem declarativa.

As obrigações acessórias, prévias à atribuição do benefício fiscal, reportam-se à necessidade de apresentação de declaração que comprove (i) que as atividades são inseridas na área de I&D, (ii) os valores envolvidos na dedução, (iii) o cálculo do aumento das despesas face à média dos dois exercícios anteriores, caso seja aplicável, e (iv) “outros elementos considerados pertinentes”⁴³¹.

Parece-nos que este último ponto pode levantar algumas questões. Desde logo, a pertinência é uma característica necessariamente subjetiva, o que pode fazer crer que estamos perante a consagração de poderes arbitrários à Administração Pública. A verdade é que os sujeitos deveriam saber antecipadamente os elementos que lhes poderão ser requeridos. Para isso, todos esses elementos deveriam ser explicitados legalmente, sem que existisse uma qualquer remissão para um juízo posterior da Administração. Esta incerteza causa insegurança e, possivelmente, repudia investimentos de certos sujeitos passivos.

Adicionalmente, o beneficiário deve apresentar documento que “evidencie o cálculo do benefício fiscal” e que comprove a situação tributária regularizada⁴³². Deve ainda sujeitar-se às “auditorias tecnológicas que vierem a ser determinadas”. Não obstante este requisito não nos pareça excessivo, dado que se mostra necessário para a garantia da verdade das declarações, percebe-se que, também por este motivo, poderá existir alguma resistência por parte dos sujeitos passivos. Desta vez, contudo,

⁴³⁰ Vide a lista de entidades reconhecidas na prática de atividades de Investigação e Desenvolvimento, atualizada até 10 de julho de 2020, em https://www.ani.pt/media/5421/lista-entidades-reconhecidas-id_10072020-1.pdf.

⁴³¹ Cf. art. 40.º, n.º 1 do CFI.

⁴³² Cf. art. 40.º, n.º 2 do CFI.

tal repressão poderá dever-se a intuítos fraudulentos, pelo que não serão atendíveis do ponto de vista jurídico, mas tão-só do ponto de vista da utilidade do benefício fiscal.

No que diz respeito propriamente ao procedimento, os sujeitos interessados devem candidatar-se aos presentes benefícios “até ao final do 5.º mês do ano seguinte ao do exercício”⁴³³. Nos termos do n.º 5 do artigo 40.º do CFI, a AT deve ser informada pela Agência Nacional de Inovação, S. A., até ao final de fevereiro de cada ano, dos beneficiários e dos valores das despesas elegíveis.

Até março de 2020, existia a possibilidade de o Governo sujeitar a avaliação das candidaturas ao pagamento de uma taxa máxima de 1% do montante de crédito solicitado⁴³⁴, que seria destinado à cobertura dos “custos inerentes ao processo de avaliação e a apoiar empresas em atividades de investigação e desenvolvimento, inovação, empreendedorismo de base tecnológica e propriedade industrial”⁴³⁵.

Apesar de a taxa não ser propriamente elevada, poderíamos estar face a uma cobrança ilegal. Isto porque, não obstante estar legalmente prevista, não se coaduna completamente com o regime das taxas. De facto, relativamente às taxas cobradas pelo Estado (e não estamos a falar de preços cobrados pela prestação de um bem ou de um serviço, mas de um verdadeiro tributo nos termos do artigo 3.º, n.º 2 da LGT), vale um princípio de sinalgmaticidade, onde existe uma tendencial equivalência entre aquilo que se paga e aquilo que se recebe. Se, por um lado, tal poderá ser concebível no caso de a justificação da taxa se prender com os custos do procedimento, em que se pode considerar que estamos perante a prestação de um serviço público⁴³⁶, o mesmo já não se passa com o financiamento de outras entidades a atuar na área de I&D, que inclusivamente poderão ser concorrentes dos sujeitos beneficiários. Neste último caso, parece-nos que essa finalidade será ilegal, à luz do regime das taxas, a menos que não estejamos perante uma taxa, mas de um imposto.

A verdade é que a lei n.º 2/2020, de 31 de março, revogou o n.º 9 do artigo 40.º, desabilitando o Governo do poder de cobrar uma taxa pelo procedimento ou para apoiar outras empresas da área de I&D. Será, sem dúvida, uma alteração a aplaudir, não obstante fosse legítimo que existisse no que diz respeito (apenas) ao financiamento dos custos do procedimento.

Adicionalmente, os beneficiários devem “comunicar anualmente, no prazo de dois meses após o encerramento de cada exercício, à Agência Nacional de Inovação, S. A., (...) os resultados das atividades

⁴³³ Cf. art. 40.º, n.º 3 do CFI.

⁴³⁴ Cf. anterior n.º 9 do art. 40.º do CFI.

⁴³⁵ Cf. art. 40.º, n.º 10 do CFI.

⁴³⁶ Cf. art. 4.º, n.º 2 da LGT.

apoiadas pelo incentivo fiscal concedido, durante os cinco anos seguintes à aprovação do mesmo”⁴³⁷. Pretende-se aqui acompanhar a atividade da entidade e assegurar que a mesma se relaciona com a área que se pretende promover – a I&D. É, mais uma vez, uma norma antiabuso.

Já as obrigações contabilísticas, aplicáveis após a aprovação da atribuição do benefício fiscal, reportam-se à necessidade de a contabilidade dos beneficiários explicitar o imposto que deixou de ser pago em resultado da dedução⁴³⁸.

Se no caso do SIFIDE, nomeadamente na versão aprovada pela lei n.º 40/2005, de 3 de agosto, e, no caso do SIFIDE II, até à versão anterior à entrada em vigor da alteração operada pelo artigo 285.º da lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro⁴³⁹, não obstante a previsão destas obrigações acessórias, declarativas e contabilísticas, podia ser pacífica a consideração deste como um benefício fiscal automático (e não dependente de reconhecimento), para efeitos do artigo 5.º do EBF⁴⁴⁰, o certo é que essa afirmação levanta atualmente outras questões. Isto porque o artigo 37.º-A do CFI veio exigir o reconhecimento prévio do carácter de investigação e desenvolvimento das entidades pela Agência Nacional de Inovação. Como já referido, dispõe o artigo 5.º, n.º 1 do EBF que os benefícios fiscais automáticos “resultam direta e imediatamente da lei”. Neste caso, estão expressas as condições objetivas de que se faz depender a efetivação do benefício fiscal. Contudo, existe um condicionalismo adicional que deve estar assegurado e que implica um reconhecimento por parte de uma entidade pública (em sentido amplo). Ainda assim, uma vez que esse reconhecimento é prévio (e não posterior), não estamos perante uma descrição exata de um benefício fiscal dependente de reconhecimento, que, nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do EBF, pressupõe “um ou mais atos posteriores de reconhecimento”. Neste caso, para inscrever o valor do incentivo fiscal na dedução à coleta basta submeter o pedido de declaração, sendo que, caso a candidatura não seja, posteriormente, aceite, o sujeito passivo deverá substituir a declaração anual de rendimentos⁴⁴¹. Adicionalmente, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 37.º-A do CFI, esse reconhecimento é válido durante 8 anos, pelo que, uma vez reconhecido o carácter de investigação e desenvolvimento da entidade, o benefício fiscal opera automaticamente. Assim sendo, talvez possamos concluir igualmente pela natureza automática deste incentivo.

⁴³⁷ Cf. art. 40.º, n.º 11 do CFI.

⁴³⁸ Cf. art. 41.º do CFI.

⁴³⁹ Esta norma introduziu o art. 37.º-A do CFI.

⁴⁴⁰ Cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul – processo n.º 04172/10 – de 17 de abril de 2012, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/5DF99B0AB0457C16802579E90031D088>. Entendeu o tribunal que o SIFIDE, na redação em vigor na lei n.º 40/2005, instituiu benefícios fiscais automáticos, pelo facto de a lei ser a sua “fonte imediata”, não sendo exigido qualquer “ato de intermediação autónomo ao nível tributário que expressamente o[s] reconhecesse”.

⁴⁴¹ Daniel Tabora e José Ricardo Aguilar, «Inovações na fiscalidade da inovação: o regime fiscal da I&D», 92, 2016, 114, <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/bolftdiuc92&i=108>.

Finalmente, importará assinalar que, à semelhança daquilo que ocorria já nos regimes anteriores, vale um princípio de exclusividade deste regime, na medida em que esta dedução não é acumulável com benefícios fiscais da mesma natureza⁴⁴². Estes incentivos fiscais serão cumulativos, contudo, com financiamento direto (que não tem certamente a mesma natureza, já que não é sequer considerado benefício fiscal), na parte que o exceda, tal como expressamente previsto no artigo 38.º, n.º 1 do CFI. Entende-se igualmente que o SIFIDE II será cumulativo também com o regime que consta do artigo 50.º-A do CIRC, que aprova a *patent box*, na medida em que se trata de benefícios com naturezas e momentos de atuação substancialmente diferentes⁴⁴³.

– **Análise económica do SIFIDE II**

Um dos fatores essenciais no momento de avaliar os benefícios fiscais previstos no SIFIDE II prende-se com a sua eficiência. A esse respeito, tem-se concluído que, efetivamente, surtem efeitos.

Por um lado, constatou-se que um euro de despesa fiscal equivale a mais do que um euro de investimento em despesas em I&D pelos beneficiários⁴⁴⁴.

Por outro lado, o número de empresas com doutorados e o número de doutorados envolvidos em atividades de I&D têm crescido continuamente, desde 2011, ano da entrada em vigor do SIFIDE II⁴⁴⁵.

Adicionalmente, o custo administrativo associado à implementação deste sistema é baixo e, ainda assim, tem vindo a decrescer, em virtude do crescente número de candidaturas, que promove a produtividade⁴⁴⁶.

Estas conclusões ajudam a afastar a possibilidade de *crowding out*⁴⁴⁷.

⁴⁴² Cf. art. 42.º do CFI.

⁴⁴³ Taborda e Aguilar, «Inovações na fiscalidade da inovação: o regime fiscal da I&D», 117.

⁴⁴⁴ Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, «Os benefícios fiscais em Portugal: conceitos, metodologia e prática / coord: Francisca Guedes de Oliveira», 219.

⁴⁴⁵ *Ibidem*, p. 202.

⁴⁴⁶ *Ibidem*, p. 203.

⁴⁴⁷ *Ibidem*, p. 219.

Conclusões

Os benefícios fiscais acabam por constituir uma figura híbrida, por se enquadrar simultaneamente no sistema fiscal, tendo finalidades extrafiscais. A verdade é que esse enquadramento acarreta, muitas vezes, efeitos indesejáveis nos princípios jurídicos aplicáveis, bem como em matérias paralelas.

Concretamente, da análise que levámos a cabo, foi possível concluir pela complexidade e pela falta de transparência do sistema ou, na realidade, dos sistemas de benefícios fiscais vigentes em Portugal. Assim é, desde logo, devido ao elevado número de benefícios fiscais consagrados – mais de 500. Adicionalmente, a falta de transparência advém também da existência de algumas ambiguidades nos conceitos utilizados na redação normativa e da falta de justificação de um número considerável de benefícios fiscais.

A este propósito, destaca-se a relevância de um controlo transversal aos benefícios fiscais. Em primeiro lugar, atendendo aos efeitos transnacionais destas medidas, torna-se imperativa a busca por uma solução global, partilhada, que vise simultaneamente aproveitar as suas vantagens e minorar as suas desvantagens. Em particular, importa atender ao enquadramento comunitário e, em particular, ao regime aplicável aos auxílios estatais.

Neste contexto, destaca-se a problemática respeitante à concorrência fiscal prejudicial. A verdade é que não se tem verificado uma mudança no paradigma da concorrência fiscal, não obstante se acreditar que o plano de ação BEPS pode vir a ter efeitos. De qualquer modo, seria interessante a criação ou o aproveitamento de um já existente grupo internacional, o mais amplo possível, que promovesse a adoção de medidas fiscais leais, designadamente através da atribuição ou da recusa de contrapartidas entre Estados. Neste contexto, destacam-se as contrapartidas comerciais, mas também de promoção turística, por exemplo, entre os Estados. Por outro lado, poderiam ser adotadas medidas sancionatórias, que impusessem perdas económicas para os Estados que adotassem medidas prejudiciais. Para esse efeito, contudo, será necessário readaptar os conceitos adotados, designadamente o de “paraíso” fiscal, que devem ser o mais amplos possível e não excessivamente restritivos. É importante, a este propósito, o estabelecimento de requisitos objetivos e específicos para a integração de medidas nacionais nestes conceitos. Contudo, esse delineamento não pode ser efetuado de modo a perder-se o conteúdo essencial dos conceitos – tributação substancialmente inferior – e os efeitos práticos que se pretendem alcançar – políticas fiscais leais.

De qualquer modo, esse controlo deve ser, como referimos, transversal, com aplicação também a nível nacional. Antes de mais, existe uma necessidade de rever o sistema de benefícios fiscais e de promover a sua coesão sistemática. Assim, previamente à aprovação de novos benefícios, deve existir uma análise profunda e completa de todos os benefícios fiscais consagrados na legislação portuguesa e uma reflexão sobre a sua necessidade e eficiência, com vista à eliminação daqueles que não se justifiquem. Deste modo, em primeiro lugar, há que retirar das previsões normativas aqueles benefícios que não tenham justificação, uma vez que os mesmos acabam por consagrar violações graves do princípio da igualdade. Mesmo que se entenda que deverão manter-se, deverão ser-lhes associados os respetivos objetivos. Adicionalmente, devem ser revistos os termos daqueles benefícios fiscais que, não obstante visarem alcançar objetivos legítimos, não sejam suficientemente concretos e precisos e possam conduzir a resultados indesejados, como seja o favorecimento de sujeitos não visados por aquelas medidas. Relativamente à aprovação de novos benefícios, cuja formulação deverá ser clara, simples e transparente, em respeito pelo princípio da simplicidade, deve também ser efetuado o devido estudo prévio. Antes dessa aprovação, deverão ser analisados os setores em que se justifica essa intervenção e deverá ainda ser ponderada a substituição dos benefícios fiscais por medidas de subsídio direta, atendendo aos respetivos custos e benefícios no caso concreto. Adicionalmente, deverá ser levada a cabo uma análise, de forma sistemática e relativa a todo o sistema integrado, no que respeita à eficácia e eficiência dos benefícios vigentes quanto ao objetivo previamente definido, considerando a sua extinção ou substituição, consoante critérios de necessidade e dando especial relevância aos princípios da igualdade e da proporcionalidade. Esse controlo, não só administrativo mas também legislativo, deve ser, por isso, constante e dinâmico, adaptando-se à evolução social e económica.

Uma forma de melhor acompanhar o sistema de benefícios fiscais vigentes em Portugal seria por via da criação e atualização periódica de um registo dessas medidas, o mais completo possível. Deste modo, promover-se-ia a publicidade e a transparência deste tipo de políticas, em respeito pelo princípio da transparência. Estas finalidades também poderiam ser atingidas através de iniciativas de debates abertos e amplamente divulgados sobre estas matérias, bem como de consultas públicas, que permitam a participação da sociedade no processo de decisão. O mesmo se passa com a redução de “*cavaliers budgétaires*” ou com a sua apropriada divulgação. Tratar-se-ia da promoção de um *lobbying* positivo.

Este controlo integrado do sistema de benefícios fiscais traz inúmeras vantagens, das quais se destacam, para além da promoção da respetiva transparência, o acompanhamento mais real dos valores despendidos nesse âmbito, a maior eficácia e eficiência das medidas, a perceção dos reais beneficiários e, no limite, caso se justifique, uma verdadeira reforma fiscal, designadamente com a abolição de

diversos incentivos fiscais, o alargamento das bases tributáveis e a garantia de um sistema fiscal mais justo.

No que concretamente respeita aos benefícios fiscais à I&D, efetivamente, o respetivo regime jurídico foi sofrendo modificações, ainda que, regra geral, se mantivesse o fio condutor. De qualquer modo, denota-se alguma evolução quanto a esse aspeto, desde logo atendendo ao regime atualmente em vigor, inicialmente previsto para um período de 6 anos (2014-2020) e posteriormente de 11 anos (2014-2025). Este prolongamento do mesmo regime ao longo do tempo dota-o de maior estabilidade, em cumprimento do princípio da segurança jurídica, garantindo aos agentes maior confiança no mesmo. Em adição, como já referimos, é considerada boa prática a manutenção dos regimes durante, pelo menos, 5 anos.

Não obstante a multiplicidade de tipos de benefícios fiscais atribuídos neste âmbito, foi possível concluir que, na maioria das vezes, os mesmos se estabelecem e atribuem em função das despesas efetuadas pelos sujeitos passivos. A maioria dos casos diz, aliás, respeito à possibilidade de dedução à coleta de um elenco fechado de despesas elegíveis. Por esse motivo, chama-se a atenção precisamente para a necessidade de maior densificação dos conceitos aqui abrangidos. A verdade é que o elenco de despesas por nós analisado, no seio do SIFIDE II, levanta várias dúvidas interpretativas. Como referimos, este é um dos aspetos mais relevantes para os investidores, que deverão ter acesso à informação relativa às despesas e projetos abrangidos pelo regime favorável previamente. Também os elementos que poderão ser solicitados pela Administração deverão estar previamente definidos e não dependentes de um juízo subjetivo, por forma a permitir-se a legítima confiança no regime.

De um ponto de vista da eficiência e eficácia, seria importante uma avaliação específica dos benefícios fiscais conferidos neste contexto, analisando (i) se os mesmos estão a ser direcionados aos beneficiários certos, (ii) se estão em linha com o objetivo estabelecido – a promoção da I&D em primeira linha e o fomento económico em geral – e (iii) se são a medida mais adequada, num confronto que deve ser constante, ainda que saudável e promotor da complementaridade, com as medidas de apoio direto.

Em suma, podemos concluir que os benefícios fiscais em geral e os benefícios fiscais à I&D em particular levantam questões do ponto de vista da aplicação de princípios fiscais fundamentais, com destaque para o da igualdade, e têm associadas várias desvantagens, das quais se realçam a concorrência fiscal prejudicial, o *lobbying* negativo ou corrupção e a evasão e fraude fiscais. De qualquer modo, também são várias as vantagens decorrentes deste tipo de medidas, particularmente a correção de falhas de mercado e o estímulo de *spillovers*, num contexto de apelo à participação social e com

custos administrativos inferiores face às medidas de investimento direto. Aliás, estas medidas só se justificarão caso os interesses que prosseguem sejam superiores àqueles cuja execução dificultam. A este propósito, importa também considerar os resultados práticos do regime específico previsto para a I&D – o SIFIDE II. Quanto a este aspeto, as considerações vão no sentido da sua eficiência, afastando situações de *crowding out*.

Bibliografia

- Agência Nacional de Inovação. «Portugal passa a integrar o grupo dos países “fortemente inovadores”, sendo agora o 12º país mais inovador da União Europeia». Porto: ANI, publicado em 23 de junho de 2020, disponível em <https://www.ani.pt/pt/noticias/not%C3%ADcias-ani/portugal-integra-grupo-de-paises-fortemente-inovadores-da-uniao-europeia/>, consultado em 7 de dezembro de 2020.
- Agência para a competitividade e inovação. «SI I&D Empresas». Porto: IAPMEI, disponível em <https://www.iapmei.pt/PRODUTOS-E-SERVICOS/Incentivos-Financiamento/Sistemas-de-Incentivos/Incentivos-Portugal-2020/SI-IDT.aspx>.
- Andrade, Fernando António Portela Rocha de. «Benefícios Fiscais: a consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento». Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014. <http://hdl.handle.net/10316/26661>.
- Andrade, Fernando Rocha. «Concorrência fiscal e concorrência fiscal prejudicial na tributação directa do capital». *Boletim de Ciências Económicas* 44 (2001): 209–41. <http://hdl.handle.net/10316.2/24787>.
- Bauger, Lovise. «The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation». *Economic Papers. European Economy*. Bruxelas: Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Julho de 2014. <https://doi.org/10.2765/70314>.
- Burman, Leonard E., e Marvin Phaup. «Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform». Cambridge, 2011. <https://doi.org/10.3386/w17268>.
- Carlos Rezzoagli, Luciano. «El Gasto Fiscal en la Ley Tributaria Sustantiva y en el Ámbito Presupuestario». Em *Direito Financeiro e Tributário comparado - estudos em homenagem a Eusébio González García / org. Ives Gandra da Silva Martins... [et al.]*, editado por Saraiva, 756–67. São Paulo, 2014.
- Carvalho, Adão. «Why are Tax Incentives Increasingly Used to Promote Private R&D?» *Economic Essays*, 2012. https://dspace.uevora.pt/rdpc/bitstream/10174/5311/1/Economic_Essays_Why_are_Tax_Incentives_Increasingly_Used_to_Promote_Private_R%26D.pdf.
- Direção-Geral da Investigação e da Inovação da Comissão Europeia. *HORIZON 2020 em breves palavras: o programa-quadro de investigação e inovação da UE*. Editado por Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias. Luxemburgo: Comissão Europeia - União Europeia, 2014. <https://doi.org/10.2777/82557>.
- Dourado, Ana Paula. *Direito Fiscal: Lições*. Editado por Almedina. 2.ª. Coimbra, 2018.
- Dworkin, Ronald M. «The Model of Rules». *Faculty Scholarship Series*. Vol. 35. Yale Law School, 1967. http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/3609.
- European Commission’s Directorate-General for Economic and Financial Affairs. «Tax expenditures in direct taxation in EU Member States». *European Economy*, 2014. <https://doi.org/10.2765/85725>.
- European Commission’s Directorate-General for Taxation and Customs Union. «A Study on R&D Tax

- Incentives - Final report». Taxation papers. Haia, 2014. <https://doi.org/10.2778/29775>.
- Faria, Maria Teresa Barbot Veiga de. *Estatuto dos benefícios fiscais: notas explicativas*. 3.ª. Rei dos Livros, 1995.
- Fernandes, F. Pinto, e J. Cardoso dos Santos. *Benefícios fiscais: Estatuto dos benefícios fiscais*. Editado por Rei dos Livros. 2.ª. Lisboa, 1993.
- Ferreira, Luís Pedro Neves Silva. «Portuguese R&D Tax Credit Program, SIFIDE II. How companies use it?» Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto, 2017. <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/108538>.
- Figueiredo, Carlota Rocha. «Tráfico de influência: análise crítica da incriminação». Universidade Católica Portuguesa - Escola de Lisboa - Faculdade de Direito, 2012. <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/8947/1/Tese - Tráfico de Influência.pdf>.
- Gomes, Nuno Sá. «Teoria geral dos benefícios fiscais». *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* 359 (1990): 7–153.
- . «Teoria geral dos benefícios fiscais». *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* 360 (1990): 7–114.
- . «Teoria geral dos benefícios fiscais». *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n. 360 (1990): 7–114.
- . «Teoria geral dos benefícios fiscais». *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* 362 (1991): 211–354.
- González Luna, María de los Ángeles, e Mirlo Matías de la Cruz. «Derechos y Garantías de las Pymes en la Aplicación de los Beneficios Fiscales». Em *Direito Financeiro e Tributário comparado - estudos em homenagem a Eusébio González García / org. Ives Gandra da Silva Martins... [et al.]*, editado por Saraiva, 805–29. São Paulo, 2014.
- Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais. «Os benefícios fiscais em Portugal: conceitos, metodologia e prática / coord: Francisca Guedes de Oliveira». Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Autoridade Tributária e Aduaneira, 2019. <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BMmBAAAA%3D%3D>.
- Hall, Bronwyn. «The Financing of Research and Development». *UC Berkeley - Other Recent Work*. Berkeley, California, 2002. <https://escholarship.org/uc/item/5rf0x9gz>.
- Heller, Jack, e Kenneth M. Kauffman. *Incentivos fiscais para el desarrollo industrial*. Editado por Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos. México, 1965. <http://biblioteca.cemla.org/Doctoelectronico/ifdi136.pdf>.
- Hernández, H., N. Grassano, A. Tübke, S. Amoroso, Z. Csefalvay, e P. Gkotsis. «The 2019 EU Industrial R&D Investment Scoreboard». Luxemburgo, 2020. <https://doi.org/10.2760/04570>.
- Hud, Martin, e Katrin Hussinger. «The impact of R&D subsidies during the crisis». *Elsevier* 44 (2015): 1844–55. <https://doi.org/10.1016/j.respol.2015.06.003>.
- Jacobsen, Michael Riis, Andrea Gebauer, Kirsti Mellbye, Fransiska Pukander, Seppo Kari, Søren Olsen, e Lars Lindvall. «Tax Expenditures in the Nordic Countries». Oslo, 2010. http://www.skm.dk/public/dokumenter/Tal45/Skatter_og_afgifter86/Tax_Expenditures_in_the_Nordic_Countries.pdf.

- Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira. *A despesa fiscal e o orçamento do Estado no ordenamento jurídico português*. Editado por Almedina. Coimbra, 2004.
- . *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Editado por Almedina. Cadernos I. Coimbra: Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal FDL, 2006.
- Ministério das Finanças. «Relatório de Despesa fiscal 2019», 2018.
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fiscal_2019.pdf.
- Montmartin, Benjamin, e Marcos Herrera. «Internal and external effects of R&D subsidies and fiscal incentives: Empirical evidence using spatial dynamic panel models». *Elsevier* 44 (Junho de 2015): 1065–79. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/j.respol.2014.11.013>.
- Mota, Liliana de Jesus Duarte da. «Concorrência Fiscal Internacional: escolhas e conflitos». Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2016.
https://sigarra.up.pt/reitoria/pt/pub_geral.pub_view?pi_pub_base_id=168882.
- Nabais, José Casalta. *Direito fiscal*. Editado por Almedina. 10.ª. Coimbra, 2017.
- . *O dever fundamental de pagar impostos*. Editado por Almedina. Coimbra, 1998.
- Nelson, Rocco Antonio Rangel Rosso. «Os incentivos fiscais no Brasil». *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas - UNNE* 13 (2014): 42–71.
<https://revistas.unne.edu.ar/index.php/rfce/article/view/385/331>.
- Neto, Alberto de Oliveira Ferreira. «O investimento em investigação e desenvolvimento e a performance operacional da empresa: o caso português». Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 2013. https://sigarra.up.pt/flup/pt/pub_geral.pub_view?pi_pub_base_id=25294.
- Neto, Celso de Barros Correia. «O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro». Universidade de São Paulo - Faculdade de Direito do Largo São Francisco, 2012.
https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/publico/TESE_CELSO_DE_BARROS_CORREIA_NETO_integral.pdf.
- OCDE. *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*. Editado por OECD Publishing. *The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*. Paris: OECD Publishing, 2015.
<https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1787/9789264239012-en>.
- . *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*. Editado por OECD Publishing. *The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*. Paris: OECD Publishing, 2015.
<https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1787/9789264239012-en>.
- . «Tax Incentives For Research and Development: Trends and Issues». OCDE, 2002.
<http://www.oecd.org/sti/inno/2498389.pdf>.
- OECD/Eurostat. *Oslo Manual 2018: Guidelines for collecting, reporting and using data on innovation*. Editado por OECD Publishing/Eurostat. *The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*. 4ª. Paris/Luxemburgo, 2018. <https://doi.org/10.1787/9789264304604-en>.
- OECD Science Technology and Industry Scoreboard 2015. «OECD Data and Statistics on R&D Tax

- Incentives», 2015. http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2015-en.
- Paiva, Paulo Alves da Silva, e Alexandre Augusto Batista de Lima. «A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções». *Revista Brasileira de Políticas Públicas*. Brasília, 2019. <https://doi.org/10.5102/rbpp.v9i1.5379>.
- Pereira, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Editado por Almedina. Coimbra, 2005.
- Pfeiffer, Olena, e Christoph Spengel. «Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning». Mannheim, 2017. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3067926>.
- Pires, Rita Calçada. «Para uma Teoria Geral dos Benefícios Fiscais. Breves Notas de Sistematização». Em *Estudos Comemorativos dos 20 anos da FDUP - Vol. II / org. Helena Mota... [et al.]*, 607–30. Coimbra: Almedina, 2017.
- Ribeiro, João Sérgio. *Direito fiscal da União Europeia: tributação direta*. Editado por Almedina. Coimbra, 2018.
- Rocha, Joaquim Freitas da. «A blindagem dos créditos tributários, o processo de insolvência e a conveniência de um Direito tributário flexível». Braga, 2015. <http://hdl.handle.net/1822/62136>.
- . *Direito da despesa pública*. Editado por Almedina. Coimbra, 2019.
- . «Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado)». Braga, 2012. <http://hdl.handle.net/1822/35600>.
- . «Inovação social e direito fiscal». Lisboa: iLAB - Inovação social nos domínios financeiro, tributário, da segurança social e da economia social, 2015. http://ilab.cedis.fd.unl.pt/wp-content/uploads/2017/10/6_BD_iLab_Cedis_2016.pdf.
- . *Lições de procedimento e processo tributário*. Editado por Almedina. 6.ª. Coimbra, 2018.
- Rocha, Joaquim Freitas da, e Hugo Flores da Silva. *Teoria geral da relação jurídica tributária*. Editado por Almedina. Coimbra, 2017.
- Romão, Filipe, António Castro Caldas, e Susana Estêvão Gonçalves. «Benefícios fiscais temporários: os efeitos da sua alteração ou revogação antecipada». *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*. Vol. 35, 2013. <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3906/documento/art2.pdf?id=4788>.
- Sanches, J. L. Saldanha. *Princípios estruturantes da reforma fiscal*. Editado por Edifisco. Lisboa, 1991.
- Santos, António Carlos dos. «A posição portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal». Em *Planeamento e Concorrência Fiscal Prejudicial*, editado por Fisco, 153–90. Lisboa: Associação Portuguesa de Consultores Fiscais, 2003.
- . *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Editado por Almedina. Coimbra, 2003.
- Taborda, Daniel, e José Ricardo Aguilar. «Inovações na fiscalidade da inovação: o regime fiscal da I&D». 92, 2016. <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/boltdiuc92&i=108>.
- Tavares, Mónica Sofia Ferreira. «Concorrência e Evasão Fiscal Internacional». Universidade de Aveiro - Instituto Superior de Contabilidade e Administração, 2011. <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/8799/1/6257.pdf>.
- Teixeira, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. Editado por Almedina. 4.ª. Coimbra, 2016.

- Thiel, Marie, e Elisabeth Bauer. «EU Transparency Register». *European Parliamentary Research Service*. Vol. PE 581.950, 2016.
<https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a53556c4d5a5763765130394e4c304e46556c5246526c41765247396a6457316c626e52766330466a64476c32615752685a4756446232317063334e68627938345a475133596d526d4d>.
- Tobes Portillo, Paloma. «Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación». Instituto de Estudios Fiscales, 2003.
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2003_17.pdf.
- Vanistendael, Frans. «How does tax relate to competition in the EU?» Em *Planeamento e Concorrência Fiscal Prejudicial*, editado por Fisco, 15–26. Lisboa: Associação Portuguesa de Consultores Fiscais, 2003.
- Vasques, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal*. Editado por Almedina. 2.ª. Coimbra, 2018.
- Villela, Luiz, Andrea Lemgruber, e Michael Jorratt. «Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation». IDB working paper series. Washington, D.C., 2010.
<https://publications.iadb.org/publications/english/document/Tax-Expenditure-Budgets-Concepts-and-Challenges-for-Implementation.pdf>.

Jurisprudência

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 4 de dezembro de 2013, processo n.º 01582/13, relatora Isabel Marques da Silva, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/eb432a58340b5d5780257c3f00443349?OpenDocument>, consultado em 3 de novembro de 2020.
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 8 de julho de 2020, processo n.º 010/20.1BALSB, relatora Suzana Tavares da Silva, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/941442b2062cf485802585a40048e9bd?OpenDocument>, consultado em 11 de novembro de 2020.
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 10 de março de 2016, processo n.º 00101/2002.TFPRT.21, relatora Ana Patrocínio, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/C632D42259A1973280257F990036B5F2>, consultado em 10 de outubro de 2020.
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 17 de abril de 2012, processo n.º 04172/10, relator José Correia, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/5DF99B0AB0457C16802579E90031D088>, consultado em 7 de junho de 2020.
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 5 de fevereiro de 2015, processo n.º 08259/14, relator Joaquim Condesso, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/0a461261c356525e80257de9005a3b8b?OpenDocument>, consultado em 4 de agosto de 2020.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 128/2009, de 12 de março de 2009, relatora Maria Lúcia Amaral, disponível em <https://dre.pt/application/file/a/2293011>, consultado no dia 14 de setembro de 2020.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 141/02, processo n.º 198/92, relator Luís Nunes de Almeida, disponível em http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_print_busca.php?buscajur=101%20115%20112%20101%2099%20105%20102%20105%2099%2097%20100%2097%20109%20101%20110%20116%20101%20&nid=358, consultado no dia 6 de março de 2021.

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 267/17, de 31 de maio de 2017, relator Pedro Machete, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170267.html>, consultado em 6 de julho de 2020.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 287/90, de 30 de outubro, relator Sousa e Brito, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19900287.html>, consultado no dia 3 de outubro de 2020.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, de 20 de junho de 2012, relator João Cura Mariano, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120310.html>, consultado em 4 de setembro de 2020.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 395/2017, de 12 de julho de 2017, relator Gonçalo Almeida Ribeiro, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170395.html>, consultado em 5 de outubro de 2020.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010, de 27 de outubro de 2010, relatora Ana Guerra Martins, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100399.html>, consultado em 6 de junho de 2020.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 49/2020, de 16 de janeiro de 2020, relator Lino Rodrigues Ribeiro, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20200049.html>, consultado em 10 de outubro de 2020.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 85/2010, de 3 de março de 2010, relator Gil Galvão, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100085.html>, consultado no dia 5 de outubro de 2020.
- Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 1 de abril de 2014, processo n.º 1285/12.5TBPMS-F.C1, relator Manuel Capelo, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/19eb5ece3a67a0ea80257cc1004c7e28?OpenDocument>, consultado em 7 de março de 2020.
- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 28 de junho de 2018, processo n.º 108/16.0YHLSB.L1-2, relator Arlindo Crua, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/-/E5F0ADA2FCEBF9BD802582DA003A18E8>.

- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 2 de julho de 1974, Itália/Comissão, processo 173/73. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61973CJ0173&from=HR>.
- Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa, de 13 de maio de 2015, processo n.º 784/2015-T, árbitro-presidente Jorge Lopes de Sousa, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=21&id=1897>, consultado em 4 de agosto de 2020.
- Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa, de 18 de janeiro de 2014, processo n.º 135/2013-T, árbitro-presidente Rui Duarte Morais, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=28&id=243>, consultado em 8 de junho de 2020.
- Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa, de 18 de dezembro de 2017, processo n.º 428/2017-T, árbitro-presidente Jorge Lopes de Sousa, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=31&id=3121>, consultado em 7 de julho de 2020.
- Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa, de 6 de maio de 2019, processo n.º 609/2018-T, árbitro-presidente José Pedro Carvalho, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=41&id=4130>, consultado em 15 de setembro de 2020.
- Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa, de 9 de setembro de 2013, processo n.º 3/2013-T, árbitro-presidente José Poças Falcão, disponível para consulta em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=7&id=10>.
- Decisão do Centro de Arbitragem Administrativa, de 9 de setembro de 2013, processo n.º 3/2013-T, árbitro-presidente José Poças Falcão, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=7&id=10>, consultado em 10 de fevereiro de 2021.
- *Sentencia* do Tribunal Constitucional de Espanha 6/1983, de 4 de fevereiro, presidente Manuel García-Pelayo y Alonso, disponível em <http://hj.tribunalconstitucional.es/ca/Resolucion/Show/134>, consultado em 12 de fevereiro de 2020.

Diplomas normativos e políticos

- Acordo entre o Parlamento Europeu e a Comissão Europeia sobre o registo de transparência para organizações e trabalhadores independentes que participam na elaboração e na execução das políticas da União Europeia, de 19 de setembro de 2014. Disponível em https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/199819/E1_PT.pdf.
- Aviso para apresentação de candidaturas 15/SI/2020, de 20 de abril. Disponível em https://www.compete2020.gov.pt/Avisos/detalhe/AAC_15-SI-2020.
- Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º n.º 47344/66, de 25 de novembro. Disponível em https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=775&tabela=leis.
- Código de Procedimento e de Processo Tributário – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro. Disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=256&tabela=leis
- Código de Propriedade Industrial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 110/2018, de 10 de dezembro. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2979&tabela=leis&ficha=1&pagina=1.
- Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 63/85, de 14 de março. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?artigo_id=484A0199&nid=484&tabela=leis&pagina=1&ficha=1&so_miolo=&nversao=.
- Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx
- Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/Pages/codigo-do-irs-indice.aspx

- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/pages/codigo-do-iva-indice.aspx
- Código do Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2248&tabela=leis.
- Código Fiscal do Investimento – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro. Disponível em: https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/58683382/details/maximized?p_p_auth=7EMacsxA
- Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.
- Código Penal – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 48/95, de 15 de março. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=109&tabela=leis.
- Comunicação da Comissão 2014/C 198/01: Enquadramento dos auxílios estatais à investigação, desenvolvimento e inovação. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52014XC0627%2801%29>.
- Comunicação da Comissão 2016/C 262/01, de 19 de julho de 2016. Disponível para consulta em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52016XC0719%2805%29>.
- Comunicação da Comissão 98/C 384/03, de 10 dezembro de 1998. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y1210%2801%29>.
- Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu: Espaço Europeu de Investigação – Relatório Intercalar de 2014. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52014DC0575>.
- Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social: A política fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos (Bruxelas, 23.5.2001 COM (2001) 260 final). Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52001DC0260>.
- Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu: Promover a boa governação em questões fiscais (Bruxelas, 28.4.2009 COM (2009) 201

- final). Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX%3A52009DC0201>.
- Comunicado de imprensa da Comissão Europeia “Tributação justa e simples: Comissão propõe um novo pacote de medidas com vista a contribuir para a retoma e o crescimento da Europa”, de 15 de julho de 2020. Disponível em https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/ip_20_1334.
 - Constituição da República Portuguesa – aprovada pelo decreto de 10 de abril de 1976. Disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=4&tabela=leis
 - Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/489774/details/normal?!=1>.
 - Decreto Regulamentar n.º 53/82, de 23 de agosto. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/396555/details/normal?q=53%2F82%2C%20de+23>.
 - Decreto Regulamentar n.º 54/82, de 23 de agosto. Disponível em <https://dre.tretas.org/dre/17678/decreto-regulamentar-54-82-de-23-de-agosto>.
 - Decreto-Lei n.º 10/84, de 7 janeiro. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/531811/details/maximized?filterEnd=1984-12-31&sort=whenSearchable&filterStart=1984-01-01&q=1984&sortOrder=ASC&fq=1984&perPage=100&drelid=88990>.
 - Decreto-Lei n.º 197/2001, de 29 de junho. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/350103/details/maximized>.
 - Decreto-Lei n.º 23/2004, de 23 de janeiro. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/608906/details/maximized>.
 - Decreto-Lei n.º 292/97, de 22 de outubro. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/672448/details/maximized>.
 - Decreto-Lei n.º 348/77, de 24 de agosto. Disponível em https://dre.pt/pesquisa/-/search/659717/details/normal?p_p_auth=f1hCxpxw.

- Decreto-Lei n.º 63/2019, de 16 de maio. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?artigo_id=3067A0021&nid=3067&tabela=leis&pagina=1&ficha=1&so_miolo=&nversao=.
- Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016 que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj/por>.
- Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32018L0822>.
- Diretiva 2011/85/UE do Conselho de 8 de novembro de 2011 que estabelece requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0085>.
- Estatuto dos Benefícios Fiscais – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de julho. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_rep/Pages/estatuto-dos-beneficios-fiscais-indice.aspx
- Lei de Enquadramento Orçamental, aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro. Disponível em https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/114449627/201801290000/diploma?did=105756679&LegislacaoConsolidada_WAR_dre_frontofficeportlet_rp=indice.
- Lei do fomento industrial, aprovada pela Lei n.º 3/72, de 27 de maio. Disponível em https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/681856/details/normal?filterEnd=1972-12-31&sort=whenSearchable&filterStart=1972-01-01&sortOrder=ASC&q=1972&print_preview=print-preview&fq=1972&perPage=100.
- Lei Geral Tributária – aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro. Disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=253&tabela=leis
- Lei n.º 10/2009, de 10 de março. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/604822/details/maximized>.

- Lei n.º 26/2004, de 8 de julho. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/517241/details/maximized>.
- Lei n.º 26/2020, de 21 de julho. Disponível em <https://dre.pt/home/-/dre/138461836/details/maximized>.
- Lei n.º 37/2013 de 14 de junho. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/496731/details/normal?q=Lei+37%2F2013>.
- Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/240376/details/maximized>.
- Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/583042/details/maximized>.
- Lei n.º 64/2013, de 27 de agosto. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/499522/details/maximized>.
- Orçamento do Estado para 2011, aprovado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/344942/details/maximized>.
- Orçamento do Estado para 2016, aprovado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2523&tabela=leis&ficha=1.
- Orçamento do Estado para 2017, aprovado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2622&tabela=leis&ficha=1&pagina=1&so_miolo.
- Orçamento do Estado para 2018, aprovado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?tabela=leis&nid=2825&pagina=1&ficha=1.
- Orçamento do Estado para 2019, aprovado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro. Disponível em https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2989&tabela=leis&so_miolo=.
- Orçamento do Estado para 2020, aprovado pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março. Disponível em <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/130893466/view?w=2020-05-07>.

- Orçamento do Estado para 2021, aprovado Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro. Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=3362&tabela=leis&ficha=1&pagina=1&so_miolo=.
- Parecer do Conselho Consultivo da PGR, n.º P000062018, de 22 de fevereiro de 2018, relatora Manuela Flores. Disponível em <http://www.dgsi.pt/pgrp.nsf/7fc0bd52c6f5cd5a802568c0003fb410/75c800dfbd5f83cf8025824700581ac8?OpenDocument&ExpandSection=-3>.
- Parecer do Conselho Consultivo da PGR, n.º P001102003, de 6 de outubro de 2003, relator Barreto Nunes. Disponível em <http://www.dgsi.pt/pgrp.nsf/0/d4bfb2d32bfac83480256db900321e62?OpenDocument&ExpandSection=-3>.
- Parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta da Assembleia da República, processo n.º 9/2018. Disponível em https://www.parlamento.pt/GestaoAR/Documents/oar/ParecerTribunalContas_2017.pdf.
- Portaria n.º 96/2020, de 18 de abril. Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/131908531/details/maximized>.
- Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho. Disponível em https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=259&tabela=leis&so_miolo=.
- Regulamento (UE) n.º 1407/2013 da Comissão de 18 de dezembro de 2013 relativo à aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia aos auxílios de minimis. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1407&from=PT>.
- Regulamento do Conselho n.º 2015/1589, de 13 de julho de 2015. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32015R1589>.
- Regulamento n.º 1291/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2013, que cria o Horizonte 2020 – Programa-Quadro de Investigação e Inovação e que revoga a Decisão n.º 1982/2006/CE. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1291&from=MT>.

- Resolução do Conselho e dos representantes dos Governos dos Estados-Membros, reunidos no Conselho, de 1 de dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:41998X0106&from=PT>.
- Resolução do Parlamento Europeu, de 8 de maio de 2008, sobre o desenvolvimento do quadro que rege as atividades dos representantes de grupos de interesses («*lobbyists*») junto das instituições da União Europeia, n.º 2009/C 271 E/06. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52008IP0197>.
- Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=PT>.