

## § 2.º Os benefícios fiscais como instrumento de política de incentivo

Como incentivo económico<sup>41</sup>, social e cultural que é, o benefício fiscal representa todas as vantagens atribuídas aos sujeitos tendo em vista a realização de um determinado comportamento, que em condições normais seria realizado em menor escala, não apenas por via do sistema fiscal, mas igualmente por via financeira. E por incentivo, entenda-se como algo dinâmico, porque encarado sempre de forma prospectiva, e não estático, assim como todas as preferências fiscais criadas, sendo muito difícil sustentar a existência de preferências fiscais estáticas, (salvo aquelas situações em que os desagravamentos se aplicam a situações passadas, por razões políticas, sociais, de defesa, diplomáticas etc., assumindo neste caso o carácter de prémio)<sup>42</sup>.

O conteúdo material de incentivo é variável<sup>43</sup> e encontra actualmente a sua razão última no direito ao desenvolvimento<sup>44</sup>, de

<sup>41</sup> Cf. HERMES DOS SANTOS, "Incentivos económicos", *Polis*, Vol. III, págs. 460 e segs..

<sup>42</sup> Como defende JORGE BACELAR GOUVEIA, in "Os Incentivos Fiscais Contractuais...", op. cit., pág. 278. Aliás, o próprio autor reconhece que "é evidente que se assume alguma fragilidade desta distinção (entre benefícios fiscais de natureza estática vs. de natureza dinâmica) que, por via do próprio critério que lhe preside, de natureza, não se apresenta por vezes como inteiramente segura, ao surgirem situações de fronteira em que se torna difícil estabelecer a relação com um dos seus dois termos" (nota 30, pág. 278).

<sup>43</sup> Porquanto depende do grau de intervencionismo estatal, como já se viu *supra*, a propósito da evolução dos conceitos de privilégio e benefício.

acolhimento internacional, não só, genericamente, no artigo 28.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem<sup>45</sup>, como, principalmente, no artigo 1.º dos Pactos<sup>46</sup> das Nações Unidas sobre os Direitos Cíveis e Políticos e sobre os Direitos Económicos, Sociais e Culturais, que expressamente referem:

“1. Todos os povos têm o direito à autodeterminação. Em virtude deste direito estabelecem livremente a sua condição política e, desse modo, providenciam o seu desenvolvimento económico, social e cultural.

2. Para atingirem os seus fins, todos os povos podem dispor livremente das suas riquezas e recursos naturais, sem prejuízo das obrigações que derivam da cooperação económica internacional baseada no princípio de benefício recíproco, assim como do direito internacional. Em caso algum se poderá privar um povo dos seus próprios meios de subsistência”.

Desta forma, o conceito de incentivo é composto por três elementos: (1) imputabilidade; (2) vantagem económica; (3) financiamento.

Quanto ao elemento imputabilidade, a relação jurídica evidenciada em resultado da criação de um incentivo económico tem dois sujeitos: um deles necessariamente tem de ter natureza pública, o outro pode assumir natureza pública ou privada.

Quanto à intervenção da parte pública da relação, esta baseia-se no princípio da autotributação<sup>47</sup>. Este princípio baseia-se,

<sup>44</sup> Cf., para mais desenvolvimento, EDUARDO PAZ FERREIRA, *Valores e Interesses – Desenvolvimento e Política Comunitária de Cooperação*, Coimbra: Almedina, 2004, págs. 198-200.

<sup>45</sup> Assinada na ONU em 10 de Dezembro de 1948 (A/RES/217).

<sup>46</sup> Ambos adoptados e abertos à assinatura, ratificação e adesão pela resolução 2200-A (XXI) da Assembleia Geral das Nações Unidas, de 16 de Dezembro de 1966.

<sup>47</sup> Sobre o assunto consultar o nosso “O princípio da autotributação: perspectivas e evoluções recentes”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Luciano de Sousa Franca*, Coimbra: Coimbra Editora, no prelo.

no consentimento parlamentar. Ora, o consentimento parlamentar na cobrança de receitas tributárias nada mais é que um mandato, ou seja, um contrato pelo qual uma das partes se obriga a praticar um ou mais actos jurídicos por conta da outra. Chamemos-lhe, de ora em diante, de *mandato tributário*. Neste caso, o Governo obriga-se a arrecadar receitas tributárias por conta do Parlamento, ou melhor, por conta dos administrados e contribuintes representados neste órgão de soberania. Assim, o mandatário – o Governo – fica obrigado a praticar os actos compreendidos no mandato, a prestar informações e a prestar contas, findo o mandato, quando o mandante – o Parlamento – as exigir. Por seu lado, o mandante é obrigado a fornecer ao mandatário todos os meios necessários à execução do mandato.

No entanto, não fica por aqui este mandato, o que permite evidenciar alguma atipicidade. O Governo tem incentivos diversos de um mandatário privado, porquanto visa atingir, pelo seu mandato, uma multiplicidade de objectivos, que consequentemente conduzem à dificuldade de mensurabilidade dos custos e proveitos das várias áreas de intervenção (sociais, culturais, económicas, etc...) e, por outro lado, à dificuldade na apreciação objectiva dos objectivos óptimos de actuação, que variam de administração para administração.

Quanto ao elemento da vantagem económica, esta só é possível à custa da renúncia de receitas estaduais, que é estudada com mais profundidade pelo Direito Financeiro, na sede própria da despesa fiscal, como veremos *infra*. Não obstante, referimo-nos à renúncia, que encerra, estruturalmente, a perda voluntária de um direito de crédito<sup>48</sup>:

<sup>48</sup> Consultar, para mais desenvolvimentos, o nosso *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no ordenamento jurídico português*, Coimbra: Almedina, 2004.



- a) em alguns casos, bastando manifestação unilateral, independentemente do consentimento do beneficiado;
- ou
- b) por meio de manifestação bilateral, havendo necessidade de consentimento do devedor.

Perda esta que tem como causa negocial<sup>49</sup>.

- a) Uma *renúncia abdicativa*, sempre que não configure uma atribuição patrimonial directa ao devedor (é neutra), opera *ex nunc* e reveste uma eficácia real e não meramente obrigacional<sup>50</sup>.

<sup>49</sup> A distinção apresentada entre renúncia abdicativa e atributiva reporta à *função económico-social do tipo negocial* em análise (a relação jurídica que opõe Contribuinte e Estado), ou seja, à *causa* do negócio jurídico. De facto, e dado como assumido o conceito objectivista de causa, adoprado e desenvolvido pelos autores italianos (BETTI e SANTORO-PASSARELLI), a referida relevância da causa tem uma patente positiva, na medida em que “fornece um critério directivo para a fixação do tratamento jurídico mais adequado àquele tipo negocial” (E. BETTI, *Teoria Geral do Negócio Jurídico*, Vol. I, Coimbra: [s.n.], 1969, pág. 352 e segs.; FERNANDO MANUEL PEREIRA COELHO, *A renúncia abdicativa no Direito Civil (Algumas notas tendentes à definição do seu regime)*, Coimbra: Coimbra Editora, 1995, pág. 9, continuação da nota 4). Causa assim entendida como sustentáculo da identificação das vicissitudes das relações jurídicas e não apenas da origem da relação jurídica fundamental criada (Luis A. CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil*, Vol. II, Lisboa: Lex, 1996, pág. 290).

<sup>50</sup> Por outras palavras, mas no mesmo sentido DIOGO FREITAS DO AMARAL (*Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, Coimbra: Livraria Almedina, 2001, pág. 261), refere que a renúncia “consiste no acto pelo qual um órgão da Administração se despoja da titularidade de um direito legalmente disponível”. Ora, a renúncia *stricto sensu* reporta à perda voluntária de um direito legalmente disponível, não tendo, logicamente, a declaração do renunciante “como destinatário pessoa determinada” (JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, Vol. II (7ª edição – Reimp.), Coimbra: Almedina, 1997, pág. 249).

- b) Uma *renúncia* ou *remissão atributiva*<sup>51</sup>, quando, inversamente, configure uma atribuição patrimonial directa ao devedor, podendo assumir um carácter retroactivo (operando *ex tunc*) e ser dotada de eficácia meramente obrigacional.

Logicamente seria sustentável que ambas as manifestações assumissem uma natureza meramente constitutiva, na medida em que pretendessem estabelecer “um novo estado de direito”<sup>52</sup> e “não simplesmente declarar ou certificar um estado de direito já existente”<sup>53</sup>. No entanto, nem sempre isso sucede, tal como nos casos em que haja uma estrita dependência da constituição e da verificação da relação jurídica de imposto.

Poder-se-ia pensar que, sendo a obrigação tributária uma obrigação *ex lege*<sup>54</sup>, bastaria a verificação do facto tributário para definição dos direitos e obrigações próprios da relação jurídica tributária. No entanto, e porque os referidos direitos e obrigações criados unilateralmente pela entidade pública estadual são ainda genéricos, fala-se apenas no estabelecimento de uma “situação meramente potestativa”<sup>55</sup>, em resultado da eficácia diferida da revelação do objecto da relação jurídica tributária. Assim, as referidas situações jurídicas criadas apenas fundamen-

<sup>51</sup> Sobre o conceito cf. ADRIANO VAZ SERRA, “Remissão, reconhecimento negativo de dívida e contrato extintivo da relação obrigacional bilateral”, *BMJ*, 43, págs. 5 e segs..

<sup>52</sup> FERNANDO MANUEL PEREIRA COELHO, *A renúncia...*, op. cit., pág. 62.

<sup>53</sup> FERNANDO MANUEL PEREIRA COELHO, *A renúncia...*, op. cit., pág. 62.

<sup>54</sup> Cf. GIANININI, *Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, Milano, 1937, pág. 26, nota 15; ALBERTO XAVIER, *Manual de...*, op. cit., pág. 247; PEDRO SOARES MARTINEZ, *Dirito...*, op. cit., págs. 179-190; JOSÉ L. SALDANHA SANCHES, *Manual...*, op. cit., págs. 105-107.

<sup>55</sup> VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto...*, op. cit., págs. 589-592.



tam o poder de o ente público exigir de outrem um comportamento específico<sup>56</sup>.

Verificada a constituição da obrigação de imposto, a determinação do seu objecto é apenas provisória, pelo facto de não ter sido determinada a matéria colectável ou aplicada a taxa.

Ora, sendo assim, na fase preliminar de *subsunção do enunciado sobre uma situação de facto*, os direitos e obrigações apresentam conteúdo indefinido. E tal genericidade traduz-se na falta de consciência directa do objecto da obrigação tributária, em concreto, da referida quantificação. E é o puro desconhecimento da quantificação concreta da obrigação tributária que nos permite sugerir que a referida perda voluntária, ou renúncia, não coincide com a mera constituição da obrigação tributária.

Desta maneira, por um lado, só uma vez revelado o objecto da relação jurídica tributária, pela intervenção da Administração<sup>57</sup>, é que a perda de direitos se torna quantificável, em resultado da verificação de *efeitos legais ulteriores*<sup>58</sup>. O que quer significar que é o conteúdo da lei que preenche<sup>59</sup>, de certa sorte,

<sup>56</sup> Alternativamente, a declaração por parte de um sujeito passivo, a renúncia ou qualquer outra forma de substituição por parte de terceiros, a transacção ou cooperação específica ou o proferimento de um acto administrativo de liquidação oficiosa directa, confirmativa ou correctiva (VITOR FAVERO, *O Estado...*, op. cit., pág. 591).

<sup>57</sup> Pela determinação da matéria colectável e/ou aplicação da taxa.

<sup>58</sup> Quer se trate de isenções, caso em que a eficácia do facto tributário é "paralizada" (ALBERTO XAVIER, *Manual de...*, op. cit., pág. 284), quer se trate de restantes enunciados que corporizem benefícios fiscais, caso em que o facto tributário desempenhe plenamente "a sua eficácia constitutiva, nascendo a obrigação de imposto, embora com um conteúdo quantitativo inferior àquele que se verificaria na ausência dos referidos benefícios" (ALBERTO XAVIER, *Manual de...*, op. cit., pág. 293).

<sup>59</sup> O que não quer significar que a verificação da estatuição da norma tributária não esteja dependente de actuação da Administração, que assume,

uma situação jurídica criada unilateralmente pelo Estado, normalmente por via legislativa, e que ao momento da constituição era meramente potestativa.

Em termos complementares, seria logicamente sustentável que a perda voluntária de um crédito estruturalmente assumisse contornos *atributivos*, independentemente da verificação do conteúdo da obrigação tributária ou de factos que impeçam o nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal. No caso concreto, a referida renúncia poderia resultar do mútuo acordo das partes, ao contrário da renúncia abdicativa, estruturalmente dependente dos *efeitos legais ulteriores* e consistente na mera perda voluntária de um direito.

Quanto ao elemento financeiro, são várias as formas que assumem os incentivos económicos. Falamos, em primeiro lugar, nos incentivos financeiros. Por seu lado, na comparticipação de custos e na compensação de custos. Ainda mesmo, falamos nos investimentos públicos. Finalmente chegamos aos benefícios fiscais, como corporizando medidas gratuitas de financiamento. Sendo assim, não há qualquer tipo de transferência monetária, mas sim uma transferência financeira virtual, representada pela renúncia estadual acima identificada, e quantificada como despesa fiscal. Do ponto de vista financeiro, esta forma de financiamento não implica a orçamentação dos montantes respectivos. Consta apenas do mapa XXI do Orçamento do Estado, que assume a natureza de mapa derivado, isto é, não vinculativo para as decisões do Executivo. Aliás, acresce-se que os benefícios fiscais são objecto de uma operação que denominamos

neste caso, uma natureza meramente instrumental "em que a tutela final dos interesses exige a prévia mediação de um poder", sendo o acto tributário fonte da obrigação com o mesmo nome. Sobre o assunto cfr. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra: Almedina, 1972.



de compensação financeira, ou seja, são descontados ao montante global das receitas tributárias globais constantes do mapa I do Orçamento, o que quer significar que não colocam relativamente aos mesmos os problemas próprios dos critérios do equilíbrio orçamental formal e material, não havendo, nesse sentido, obstáculos financeiros à sua criação. Os benefícios fiscais, como medida de financiamento, apenas ficam dependentes da análise própria do sentido e do alcance da despesa fiscal, ou melhor, da receita negativa.

Tendo em conta o regime comunitário dos auxílios de Estado, constante dos artigos 87.º e seguintes do TCE, este financiamento poderá, contudo, incompatível com este regime, desde que configure:

- a) uma vantagem económica anormal;
- b) atribuída a uma determinada entidade empresarial de forma selectiva;
- c) com efeito, pelo menos potencial, na competição e trocas entre os Estados membros.

De acordo com a experiência ressaltada pelos órgãos comunitários competentes<sup>60</sup> para apreciação desta matéria, resulta

que este financiamento terá de ser ponderado, tendo em conta, alternativa e cumulativamente:

- a) se traduz num benefício atribuído gratuitamente (constituindo auxílios de Estado), ou em contrapartida de prestação de uma obrigação equivalente (não constituindo auxílios de Estado);
- b) se traduz numa ajuda de carácter geral (constituindo auxílios de Estado) ou numa medida de política económica geral (não constituindo auxílios de Estado);
- c) se traduz numa ajuda que tenha efeitos anticoncorrenciais e que afecte as trocas intracomunitárias.

A jurisprudência comunitária, que é abundante nesta matéria, tem vindo a apresentar elementos que permitem detectar benefícios atribuídos selectivamente a determinados operadores económicos por via do sistema fiscal, a saber:

- a) a discricionariedade conferida aos órgãos administrativos na criação de despesa fiscal, que apesar de estar assente em medidas de política económica geral são susceptíveis de favorecer determinadas empresas em detrimento de outras;

assegurar que o Direito Comunitário dos auxílios estaduais seja respeitado.

<sup>60</sup> Consultar o nosso *A Despesa Fiscal*, op. cit., págs. 230-243. Mesmo assim, é de assinalar que a Comissão Europeia terá que adoptar dois tipos de procedimentos, de acordo com o art. 88.º do TCE: (a) enfrentando auxílios existentes terá de apreciar e declarar a sua compatibilidade ou incompatibilidade com o mercado comum, podendo estes ser regulamentados e postos em execução enquanto não forem objecto de declaração por parte da Comissão; (b) enfrentando auxílios novos, isto é, criados após o estabelecimento das regras comunitárias, ou após a adesão dos países obrigados aos Tratados que instituem as Comunidades, terá de ser notificada previamente para proferimento de uma decisão definitiva de compatibilidade, momento até ao qual não poderão ser postos em execução. Adicionalmente, o Tribunal de Justiça das Comunidades e o de Primeira Instância vem

Tendo em vista a legalidade das medidas tomadas a Comissão, nos termos do art. 88.º/2 do TCE, pode recorrer directamente ao Tribunal de Justiça se o Estado em causa não der cumprimento à decisão proferida no prazo fixado. O mesmo se aplica a uma ordem de reembolso das ajudas efectivas e declaradas incompatíveis. De acordo com o art. 230.º do TCE, todos os Estados membros podem recorrer ao Tribunal de Justiça contra uma decisão definitivamente proferida pela Comissão. Referimo-nos a investimentos que beneficiem de uma ajuda e que estejam abrangidos por este artigo podem recorrer contra as decisões da Comissão. O mesmo sucede com os investimentos prejudicados, no caso de a Comissão aprovar incorrectamente um auxílio ou não desencadear o procedimento constante do art. 88.º/2 do TCE.

- b) o montante mínimo de investimento apresentado para a atribuição do benefício criado, que corporize renúncia de receitas tributárias, igualmente parece favorecer determinadas empresas, apesar de ser o meio mais objectivo para limitar o corpo de aplicação de uma medida discriminatória. De facto, a administração, no âmbito da criação de despesa fiscal abdicativa ou meramente atributiva, ao fixar um montante mínimo de investimento vem beneficiar as empresas que dispõem de meios financeiros importantes;
- c) a temporalidade do benefício criado vem deixar à mercê das autoridades a sua concessão a determinadas empresas;
- d) o paralelismo entre a medida fiscal adoptada e os regimes considerados pelas próprias autoridades como auxílio estatal.

## CAPÍTULO II

### A RELEVÂNCIA DA EXTRAFISCALIDADE E A DESPESA FISCAL

A derrogação ao princípio da capacidade contributiva para além de ter de assentar em fins extrafiscais terá que adicionalmente estar dotada de idoneidade, no sentido de implicar a adequação económica dos efeitos advenientes, na óptica do custo-benefício. É nesse sentido que falamos em despesa fiscal, um conceito próprio do Direito Financeiro<sup>61</sup>.

#### § 1.º A despesa fiscal

A despesa fiscal representa, em traços gerais, a totalidade das receitas tributárias a que o Estado renuncia, em nome de opções políticas assumidas.

*Economicamente*, a despesa fiscal corresponde a um *sacrifício*, ao *dispêndio* de recursos que *ab initio* pertenceriam ao Estado, mas que em resultado de opções extrafiscais são retidos pelos contribuintes, que passam, assim, a participar dos compromissos públicos.

<sup>61</sup> Sobre este capítulo e, tendo em vista o aprofundamento dos conceitos nele suscitados, consultar os nossos *A Despesa Fiscal...* op. cit., e a entrada "Despesa Fiscal", in *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, 3.º Suplemento, no prelo.



Ora, a participação dos contribuintes nos compromissos públicos, mediante a criação de incentivos, passaria pela atribuição de subsídios a indivíduos ou a situações que possam revestir um determinado conteúdo, por meio de um processo imaginário duplo e sucessivo (two-step)<sup>62</sup>: (A) Fase individual – em primeiro lugar os contribuintes teriam que aplicar ao seu rendimento a taxa, por via da liquidação. A referida colecta seria assim remetida à Administração Fiscal. Referimo-nos nesta fase àquilo que se denomina de “rendimento económico tributável”; (2) Fase colectiva – seguidamente, a Administração remetaria aos contribuintes a totalidade das quantias que resultariam da redução quantitativa do facto tributário. Esta fase revelaria o subsídio fiscal remetido a cada um dos contribuintes.

Na verdade, a criação da despesa fiscal elimina esse duplo processo imaginário. O processo efectivo é, isso sim, reconduzido a um simples passo, em face da possibilidade de redução, isto é, de *modelação* do conteúdo do facto tributário. Esta modelação corresponderia às quantias que seriam remetidas ao contribuinte por parte da Administração na segunda fase descrita. Essa fase necessitaria de constar do orçamento, por corporizar movimentos monetários – que estão na base do conceito económico de despesa fiscal.

Por essa razão é que, em termos orçamentais, o referido dispendio de recursos é meramente *virtual*, por aludir a uma libertação de créditos e autorização de pagamentos imaginários, podendo mesmo falar-se em gastos sombra (*shadow expenditures*)<sup>63</sup>, por não suscitarem movimentos monetários e orçamentais reais.

<sup>62</sup> Cf. PAUL R. MCDANIEL, “Identification of Tax in Effective Tax Rates, Tax Reform and Tax Equity”, *National Tax Journal*, Vol. LIII, n.º 3, Parte I, 2000, págs. 273-274.

<sup>63</sup> Confessamos ter ido procurar alguma influência a TINBERGEN (J. TINBERGEN, *The Design of Development*, Baltimore: John Hopkins Press,

Desta forma, a despesa fiscal corresponde, economicamente, a um dispendio virtual de recursos originariamente pertencentes ao Estado.

*Juridicamente*, a despesa fiscal corresponde ao enunciado, estimativo ou limitativo, das situações de renúncia de receitas tributárias, que seriam arrecadadas pelo Estado em função do conteúdo do núcleo essencial da tributação estabelecido. A mencionada renúncia está na base de um incentivo<sup>64</sup> concedido aos contribuintes, pessoas singulares e colectivas.

O mecanismo nodal da despesa fiscal pressupõe a análise prévia de dois momentos distintos: (A) O momento em que se procede à previsão dos aspectos estruturais necessários ao estabelecimento do núcleo essencial da tributação (previsão). Em concreto, referimo-nos ao estabelecimento das unidades subjectivas e objectivas de incidência tributária. Desta forma, no respeitante à estrutura do facto tributário, detectamos dois elementos: o elemento subjectivo e o objectivo. Por um lado, identificamos os sujeitos passíveis de imposição tributária para efeitos de determinação e nascimento da obrigação de imposto (pessoas singulares ou colectivas). Por outro lado, assimilamos os factos, “independentemente da sua ligação a um sujeito”<sup>65</sup>, susceptíveis de impositação tributária, tais como o rendimento, a propriedade e o consumo. (B) O momento em que se estabe-

1958 e *Development Planning*, London: Weindentfeld & Nicolsen, 1967), já que devemos a este o uso corrente do vocábulo *sombra* (por referência aos “preços sombra”), em resultado da averiguação do grau de desirabilidade de um determinado projecto de investimento público ou privado.

<sup>64</sup> Incentivo aqui entendido em sentido económico, como representando todas as vantagens (*ex ante* e *ex post*, como iremos ver *infra* no Capítulo IV, § 1º) atribuídos aos sujeitos, tendo em vista a realização de um determinado comportamento, por via do sistema fiscal ou por via financeira.

<sup>65</sup> ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa: [s.n.], 1974, pág. 249.



lecem os efeitos típicos decorrentes da lei (estratificação), em termos de verificação do facto tributário, que corresponde à quantificação da obrigação de imposto, em função da taxa e da matéria tributável.

A despesa fiscal constitui-se em torno deste último momento, e traduz o enunciado do conjunto de receitas a que o Estado teria direito, mas abdicou:

- a. a pedido dos sujeitos passivos;
- b. por vontade própria, definida por via legal ou contratual
- c. em resultado da atribuição de *preferências*, de carácter subjectivo ou objectivo, que traduzem a redução do *quantum* resultante da obrigação jurídica de imposto.

A despesa fiscal pressupõe a constituição da obrigação jurídica de imposto, a verificação das preferências e dos incentivos concedidos (pela assunção de objectivos extrafiscais – em que o interesse público passa a representar interesses privados), a redução quantitativa do *quantum* tributário obrigacional e a exclusão de qualquer movimento monetário ou exercício contabilístico. A despesa fiscal enfrenta dois limites: a dificuldade na delimitação jurídica e na sua adequação económica.

É no segundo que centraremos a nossa análise, não antes sem proferir algumas considerações sobre o primeiro. Na verdade, por um lado, há uma enorme dificuldade em estabelecer o conteúdo do núcleo essencial da tributação, daí a realidade da despesa fiscal ser dotada de três características:

- a. Incerteza – para o legislador, no estabelecimento do conteúdo do núcleo essencial da tributação (rendimento ou consumo, que desconsidera a poupança);
- b. Subjectividade – para o intérprete, na medida em que a qualificação legislativa em nada o obriga;
- c. Transitoriedade estimativa (pela susceptibilidade de absorção temporal dos benefícios – estes devem ser elaborados

tendo em vista o curto prazo e não o longo – 14.º/1 LGT (benefícios de natureza estrutural), aliada ao necessário alargamento subjectivo e objectivo da base de incidência – aos mercados perfeitos e à quebra da neutralidade do sistema fiscal. Por exemplo, a neutralidade depende:

- i. do respeito das estruturas económicas (não pode incidir sobre uma determinada actividade ou depender da dimensão empresarial);
- ii. do estabelecimento dos meios necessários à prossecução da actividade (um imposto sobre os resultados pode comprometer a realização do investimento na aquisição de activos imobilizados/a tributação cumulativa pode prejudicar a aquisição de matérias-primas ou de semi-productos);
- iii. da criação de regras independentemente da localização espacial do entre tributável (excluindo desfasamentos excessivos entre impostos estaduais e locais – Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro – combate à desertificação do desenvolvimento das áreas do interior, redução de taxa de IRC, encargos sociais para criação de postos de trabalho – majoração dos custos em 50%);
- iv. pela criação de um sistema de controlo que garanta o respeito e a colaboração entre os agentes que compõem a relação jurídica tributária.

Por outro lado, a doutrina sustenta que a despesa fiscal tem um valor meramente informativo dadas as suas limitações. A indeterminação quantitativa do conceito de despesa fiscal pode estar aliada a, pelo menos, duas falhas de intervenção do Estado (*government failures*)<sup>66</sup>:

<sup>66</sup> JOSEPH E. STIGLITZ, *Economics of the Public Sector* (3rd. ed.), New York: W. W. Norton & Co., 2000, págs. 8-10, distingue quatro tipos de falhas de



- a) *informação limitada*, na medida em que o alcance dos programas públicos, por via do aumento da despesa fiscal torna-se nebuloso, tornando a sua análise similar à da despesa pública directa<sup>67</sup>;
- b) *limitação no controlo das respostas dadas pelo mercado*, em virtude da complexidade do sistema de despesas fiscais aliada à progressiva aprendizagem do contribuinte, perito em detectar buracos (*loopholes*) sistemáticos.

Qualquer uma das duas acepções revela um denominador comum, que se subsume à incapacidade geral do Estado para poder averiguar quais os limites da sua actuação na sociedade que o criou e o legítima permanentemente. E neste sentido as falhas de intervenção assumem-se como fazendo parte do mercado, mas o seu cerceamento exige a criação de mecanismos legais, indiciadores de confiança, que combatam o carácter caledoscópico dos fenómenos sociais. Mas tal assunção não quer significar que o conceito em análise não contenha mecanismos próprios de combate à incerteza própria dos mercados.

Paradoxalmente, a complexidade da despesa fiscal cria um processo decisório amplo, na medida em que reconhece a

intervenção do Estado: (1) *informação limitada*, na medida em que o alcance dos programas públicos torna-se nebuloso; (2) *limitação no controlo das respostas dadas pelo mercado*; (3) *falha de controlo sobre a proliferação da burocracia* e (4) *limitações impostas pelos processos políticos*, já que, por vezes, há decisões favoráveis apenas a determinados grupos de interesses.

<sup>67</sup> JOSEPH E. STIGLITZ, *Economics*..., op. cit., refere o exemplo do programa MEDICARE empreendido nos Estados Unidos. Na maior parte das vezes havia quem beneficiasse dessa ajuda e não fosse considerado como incapaz (verificando-se aqui um efeito de boleta – *free ride effect*). O mesmo sucede em Portugal com a concessão do rendimento mínimo garantido – por vezes aqueles que deviam beneficiar ficam prejudicados, já que persistem os *free-riders*.

multiplicidade de estruturas institucionais. E tal categoria repudia a “blackboard economics”<sup>68</sup> que Coase tanto atacou. Não bastará a comparação e adaptação da optimização teórica à realidade económica, mas sim a percepção das causas e dos efeitos dos objectivos visados, numa óptica de *adaptabilidade* e de *mensurabilidade*. Ora, a referida concatenação da quantidade com a qualidade passará pela aproximação do interesse público ao interesse privado e não pela manutenção da oposição clássica.

Neste sentido, a despesa fiscal suscita a intervenção de sujeitos que, numa lógica legalista, não fariam parte do processo

<sup>68</sup> RONALD H. COASE salienta que a análise político-económica actual envolve a comparação entre uma situação existente e as condições óptimas próprias do bem-estar económico, ou, em caso de divergência, das políticas de optimização alternativas. Esta abordagem, porém, resulta “errónea” (RONALD H. COASE, “Discussion”, *American Economic Review*, 54, Maio, pág. 194). De acordo com Coase, esta análise pertence ao mundo da ardósia negra (blackboard), na medida em que “os factores de produção são modificados, a tributação é imposta, os subsídios são garantidos, os preços sobem e descem – o óptimo social é atingido e as relações que este implica são atingidas – mas tudo acontece sobre uma ardósia negra” (RONALD H. COASE, “Social cost and Public Policy”, in GEORGE A. EDWARDS, *Explaining the Frontiers of Administration: Six Essays for Managers*, Toronto: York University Faculty of Administrative Studies, Bureau Research, págs. 41-42). Sendo assim, “a discussão torna-se irrelevante para as questões de política económica uma vez que tendo em mente o nosso mundo ideal, resulta claro que ainda não descobrimos como sair da situação estabelecida (RONALD H. COASE, “The Problem of Social Cost” (reimp.), in KENNETH G. DAU-SCHMIDT e THOMAS S. ULEN, *Law and Economics Anthology*, Cincinnati: Anderson Publishing Co., 1998, pág. 110). Sobre o assunto consultar ainda WARREN J. SAMUELS e STEVEN G. MEDEMA, “Ronald Coase on Economic Policy Analysis: Framework and Implications”, in STEVEN G. MEDEMA (ed.), *Coasean Economics: Law and Economics and the New Institutional Economics*, Boston/Dordrecht/London: Kluwer Academic Publishers, 1998, págs. 161-183.



decisório. Não nos referimos apenas aos beneficiários secundários (aqueles a que reportariam os efeitos indirectos das decisões assumidas), mas aos depositários (*stakeholders*) de dinheiros públicos, que prosseguindo interesses privados participem e contribuam para a afectação óptima e eficiente dos recursos públicos, naturalmente indivisíveis. Esta consideração quer significar que a renúncia de receitas a analisar é susceptível de quantificação com alguma dificuldade, por excluir qualquer tipo de exercício contabilístico e por se considerar incerto e indeterminável em termos orçamentais.

## § 2.º As modalidades técnicas conducentes à despesa fiscal

Originariamente, a doutrina norte-americana distingue vários tipos de modalidades técnicas conducentes à despesa fiscal, a saber:

- a. as isenções tributárias totais;
- b. as deduções à matéria colectável;
- c. as deduções à colecta;
- d. o diferimento da tributação;
- e. as taxas preferenciais;
- f. as exclusões tributárias.

Podemos distinguir as modalidades apresentadas de acordo com dois critérios: de acordo com a cronologia e de acordo com o conteúdo do facto tributário.

Cronologicamente, as deduções reportam-se ao momento anterior à liquidação do imposto a aplicar ao facto tributário, nomeadamente o rendimento das pessoas singulares e o lucro das pessoas colectivas. A fixação das taxas preferenciais alude ao preciso momento em que o imposto é liquidado, em face da taxa aplicável (liquidação *stricto sensu*). As deduções à colecta enlevam determinadas reduções a serem efectuadas após a liquidação do imposto a aplicar (colecta). O diferimento da tributação consiste numa técnica sofisticada de redução do facto tributário contabilisticamente determinado, pela aceitação em matéria de custos, de elementos nos quais o factor tempo assume relevância. Neste caso, referimo-nos aos regimes das reintegrações



e amortizações, em determinadas condições, despesas de investigação e desenvolvimento (I&D) e do reporte para diante dos prejuízos fiscais.

As exclusões tributárias, por seu lado, reportam-se a situações para além da verificação dos pressupostos legais que dão lugar à tributação. Como iremos verificar, representam algo que escapa à mera derrogação do núcleo essencial da tributação, por se reportarem a situações de não sujeição tributária, o que nos parece apontar para as *concessões tributárias estruturais*, que excluimos da nossa análise.<sup>69</sup>

Sendo assim, e de acordo com o conteúdo do facto tributário, as modalidades tradicionalmente apresentadas reportam a dois regimes de tributação: o geral e o especial. O regime geral de tributação move-se no campo do facto tributário, ou seja, em torno da globalidade original atribuída a este. Da referida globalidade depende a fixação da matéria colectável e da colecta, ponderada que seja a possibilidade de prolongá-lo no tempo, quer de forma retroactiva, quer de forma prospectiva. O mencionado regime engloba as deduções tributárias e o diferimento da tributação (“*roll-over*”). O regime especial de tributação reflecte a “quebra da globalidade original”<sup>70</sup> do facto tri-

<sup>69</sup> É importante assinalar a distinção doutrinal entre isenções fiscais e extrafiscais: enquanto que aquelas assentam no princípio da capacidade contributiva, estas surgem por razões alheias à capacidade contributiva, como sejam todas as destinadas a favorecer o desenvolvimento económico. De acordo com esta terminologia, a despesa fiscal teria como sustentáculo o conceito de isenção extrafiscal, mas optámos por não tomar esta posição, porque tal lançaria uma enorme confusão terminológica — em vez disso, preferimos distinguir as *concessões tributárias estruturais* do conceito lato de isenção fiscal.

<sup>70</sup> Cf. MANUEL H. DE FREITAS PEREIRA, “Regime fiscal do reporte de prejuízos — princípios fundamentais”, in *Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Oryão de Matos Correia e Vale*. Lisboa: CCTF — CEF, 1995, pág. 229.

butário. Neste sentido, as modalidades técnicas das exclusões tributárias e das taxas preferenciais encerram a criação de factos tributários autónomos.

A segunda sistematização significa que a modelação própria da despesa fiscal refere-se não só ao facto tributário normativamente estabelecido para a generalidade das situações, como também engloba factos tributários criados, aparte do regime geral. Neste sentido, as deduções à matéria colectável e à colecta apresentam-se estabelecidas por referência ao conceito de facto tributário. No entanto, ambas as situações remetem para a modelação do facto tributário a ser efectuada pela Administração, *desde que reportem ao cumprimento de obrigações extrafiscais*.

Será de assinalar finalmente que qualquer das situações apontadas, salvo as exclusões tributárias, apontam no sentido do conceito lato de isenção fiscal.



### § 3.º As classificações de despesa fiscal

#### a) *A despesa fiscal substantiva e operacional*

O conceito de despesa fiscal está assumido, na medida em que pressupõe a constituição da obrigação jurídica de imposto, a verificação das preferências e dos incentivos concedidos, a redução quantitativa do quantum tributário obrigacional e a exclusão de qualquer movimento monetário ou exercício contabilístico.

Liminarmente constituirá esta a noção de despesa fiscal substantiva ou purista, pela ênfase dada a dois conceitos: *núcleo essencial da tributação* e *renúncia a créditos estaduais*. No entanto, não só a dificuldade em estabelecer o conteúdo do núcleo essencial da tributação, como também em obter a quantificação dos montantes tributários objecto de renúncia, ditou a necessidade de os ordenamentos jurídicos criarem um conceito autónomo de despesa fiscal, dotado de limites quantitativos próprios.

Torna-se, assim, difícil a aproximação “purista”, ou substantiva, do conceito de despesa fiscal, já que os ordenamentos jurídicos em geral adoptam algum formalismo no estabelecimento do seu conteúdo e quantificação. Este formalismo é desvendável pela criação e busca permanente de critérios por parte das autoridades fiscais.

Alguns dos ordenamentos adoptam *a priori* uma noção de despesa fiscal, enquanto que muitos complementam-na com classificações muito diversas. Outros, porém, nem mesmo assim



o fazem, enlevando apenas a utilidade da despesa fiscal em quantificar determinadas receitas a que o Estado renuncia. Nos primeiros dois casos referimo-nos ao conceito de *despesa fiscal formal*, no último ao conceito de *despesa fiscal operacional*<sup>71</sup>.

A adopção de uma definição formal de despesa fiscal domina, assim, o conteúdo dos ordenamentos jurídicos, em qualquer das duas modalidades apontadas. Nota dominante é precisamente a relação intrínseca do conteúdo da despesa fiscal com o núcleo essencial da tributação evidenciada em cada um dos ordenamentos.

O caso austríaco assim o evidencia, ao delimitar a despesa fiscal como a "receita federal cessante em resultado das excepções ao núcleo essencial da tributação, pelas vantagens das pessoas individuais e colectivas pela prossecução de actividades privadas tendo em vista o interesse público geral"<sup>72</sup>.

O caso holandês igualmente assim o faz ao salientar que a "despesa fiscal é um gasto estadual na forma de perda ou diferimento tributário adveniente de uma previsão estatutária que escapa ao sistema regra tributário fornecido por via legal"<sup>73</sup>.

Já os ordenamentos canadiano e irlandês procedem a uma delimitação estrita do conteúdo do núcleo essencial da tributação, pela fixação dos elementos estruturais do sistema fiscal. Consequentemente todas as restantes provisões não estaduais

são tratadas como despesa fiscal. Esta aproximação "permite aos leitores com visões diversas do sistema construir a sua própria lista de despesas fiscais"<sup>74</sup>.

Em qualquer uma das situações apontadas, a classificação das situações que consubstanciam despesa fiscal é atribuída ao intérprete através da delimitação do estrito âmbito do núcleo essencial da tributação. Já o Reino Unido, a Alemanha e os Estados Unidos da América estabelecem uma lista de provisões que consubstanciam despesas fiscais. O formalismo próprio do conceito de despesa fiscal passa pela delimitação das referidas provisões que identifiquem receitas cessantes, na maior parte das vezes, com um intuito "meramente informativo"<sup>75</sup>.

O conceito formal de despesa fiscal levanta inúmeras dúvidas, em virtude da criação de áreas cinzentas que não consubstanciam provisões subsumíveis ao conteúdo do núcleo essencial da tributação, nem derrogações ao mesmo. Em concreto, o sistema francês<sup>76</sup> considera três circunstâncias a ter em conta na consagração jurídica do conceito em causa:

- a excepcionalidade da despesa fiscal pode, por vezes, encontrar um limite temporal, na medida em que se podem criar realidades permanentes<sup>77</sup>;

<sup>74</sup> OCDE, *Tax Expenditures: Recent...*, op. cit., págs. 10, 37-39, 71-72.

<sup>75</sup> Ver o conteúdo do sistema alemão, na Secção 12 da Lei de Promoção da Estabilização Económica e do Crescimento, que prevê a necessidade de o Governo Federal submeter um relatório confrontando as subvenções directas com as concessões fiscais ao *Bundesstag*.

<sup>76</sup> OCDE, *Tax Expenditures: Recent...*, op. cit., pág. 59.

<sup>77</sup> Em resultado da consagração sucessiva e repetida nos ordenamentos estaduais de determinada despesa fiscal, de determinado incentivo que esteja na sua base, o que pode contrariar a transitoriedade própria da despesa fiscal.

<sup>71</sup> Recorde-se que a despesa fiscal foi recebida pelo orçamento norte-americano inicialmente pela sua operacionalidade, como uma das soluções contabilísticas ao défice orçamental com que se deparavam as Administrações de L. Johnson e R. Nixon (cf. *supra* Capítulo I, § 2º).

<sup>72</sup> Secção 54, parágrafo 3.3.1 da *Bundeshaushaletsgesetz* (BHG), in *Förderungsbericht*, 1993.

<sup>73</sup> *NORDIC COUNCIL OF MINISTERS, Tax Expenditures (Nordisk Monisterråd, Skattentilgifter, Rapport Lammad Till Nordiska Ministerrådet (Finans Ministrarna) au den Nordiska Skattentilgiftgruppen*, 1987.



- a generalidade da aplicabilidade da despesa fiscal pode passar a ser considerada como parte do núcleo essencial da tributação<sup>78</sup>;
- o incentivo fiscal apenas pode encontrar a natureza de despesa fiscal se o conteúdo do núcleo essencial da tributação for dotado de neutralidade.

E não será apenas a adopção de um conceito operacional, ou seja, pela mera quantificação de determinadas despesas fiscais, que resolve a problemática comum a todas estas: incerteza, subjectividade, transitoriedade estimativa.

O estabelecimento do conteúdo da despesa fiscal passa pela busca de um conceito “purista”<sup>79</sup> ou substancial, em nome da certeza, objectividade quantitativa e permanência, que permite, por conseguinte, um controlo efectivo por parte das instâncias competentes.

#### *b) A despesa fiscal unilateral e concertada*

Há a assinalar, porém, que a despesa fiscal não resulta apenas das referidas modalidades tradicionalmente apontadas. A modelação em causa não se esgota na tipicidade própria da criação dos benefícios fiscais. Esta compreende uma zona de actuação dos intervenientes da relação jurídica tributária, sem dúvida, na medida em que estabelece uma conexão intrínseca com o sistema fiscal.

Estabelecidos os traços gerais das figuras apontadas, há que reconduzir a cada uma delas o conceito expandido. Logicamente,

<sup>78</sup> Como seja uma subvenção, liberação ou concessão que se aplique, sem excepção, a todos os contribuintes.

<sup>79</sup> No mesmo sentido, OCDE, *Tax Expenditures: Recent...*, op. cit., pág. 11.

a tipologia dos benefícios fiscais enlevariam *renúncia* tributária, enquanto que a consagração da figura da exoneração fiscal, entre outras, assumiria o formato próprio da renúncia atributiva tributária. No entanto, não fará sentido ensecar a referida tipologia.

Desta forma, apontamos duas modalidades genéricas de despesa fiscal: a primeira encontra algumas afinidades com a tipologia taxativa dos benefícios fiscais, a segunda decorre da capacidade conferida a uma das partes, em concreto à Administração, de modelar o conteúdo do facto tributário, de subsidiar, subvencionar, um sujeito ou um acto negocial. No primeiro caso referimo-nos à tradicional *despesa fiscal unilateral*, no segundo à *despesa fiscal concertada*. Qualquer uma delas encerram situações factualmente excepcionais expressamente aceites pelo ordenamento jurídico, no entanto:

- a) a *despesa fiscal unilateral* depende apenas da intervenção de um sujeito em renunciar a receitas tributárias e pode ser, alternativa ou cumulativamente:
  - i. tipificada – por depender apenas da prévia intervenção do legislador;
  - ii. não tipificada – por não depender da prévia intervenção do legislador.
- b) a *despesa fiscal concertada* assume uma estrutura bilateral, por depender, independentemente da prévia intervenção do legislador:
  - i. de um acto de vontade da Administração;
  - e
  - ii. de um acto de vontade da entidade beneficiada.

O Estado pode, por exemplo, unilateralmente remir a dívida de imposto. Referimo-nos, neste caso, à extinção por *remissão*<sup>80</sup>

<sup>80</sup> “Condación” no Direito espanhol.



da dívida tributária, por já estar dependente, ao contrário da exclusão tributária, da verificação dos pressupostos legais. Esta implica a manutenção do facto tributário e confere à administração a capacidade de modelar o referido pela concessão de moratórias ao seu pagamento, suspendendo a execução fiscal, ou até mesmo perdando as dívidas de imposto.

Os sistemas tributários brasileiro e espanhol assim o admitem expressamente<sup>81</sup>, fazendo depender a referida actuação da Administração fiscal da lei, não no sentido de extinguir a dívida, mas no sentido de exonerar os sujeitos da mesma, em face dos circunstancialismos próprios do caso concreto. Já o sistema alemão permite que a Administração possa remir (*erlassen*) quando, em face do caso concreto (*Einzelfall*), a sua liquidação<sup>82</sup> (*Festsetzungverfahren durch*) ou cobrança<sup>83</sup> (*Erhebungsverfahren durch*) não se afigure equitativa. Tal possibilidade conferida à Administração Fiscal só é exequível porque o referido ordenamento valoriza de igual forma o direito adveniente das normas superiores e o direito ordinário<sup>84</sup>.

A relativa indisponibilidade das obrigações fiscais não permite no caso português, porém, que os órgãos da Administração fiscal possa negociar sobre as dívidas de imposto, renunciar ou perdôá-las “a menos que o legislador o consinta”<sup>85</sup>. A referida

<sup>81</sup> Cfr. o art. 172.º do Código Tributário Nacional brasileiro e o art. 69.º da Ley General Tributaria.

<sup>82</sup> De acordo com o § 163.º do Abgabenordnung.

<sup>83</sup> De acordo com o § 227.º do Abgabenordnung.

<sup>84</sup> Como sustenta RÜDIGER VON GROLL, em anotação ao § 163, in HUBSCHMANN e.a., *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung – Kommentar* (10.ª edição), Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, HHSp Lfg. 156 (Abril de 1998), pág. 5.

<sup>85</sup> ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo Tributário – Comentado e Anotado* (2.ª edição), Coimbra: Almedina, 1994, pág. 211.

proibição é absoluta, sendo ilegais todos os actos administrativos, inclusive do Ministro das Finanças<sup>86</sup>, sem apoio em qualquer norma legal.

Concretadamente pode o Estado, por seu lado:

- a) criar um regime tributário substitutivo, normalmente fixados pela celebração de contratos de direito público, designadamente a concessão de serviços públicos ou de domínio público;
- b) atribuir benefícios fiscais a determinadas entidades partculares ou empresariais, em troca de determinadas prestações (veja-se o caso do acordo de colónia alemão – *Ansie-dlungsvereinbarung* – e o contrato entre a Federação austríaca e os Estados federados – *Gliedstaatsverträge*);
- c) atribuir benefícios fiscais condicionais previstos na lei;
- d) obrigar-se, por meio de “acto ordenado ao contrato”<sup>88</sup>, a atribuir benefícios fiscais;
- e) criar e determinar benefícios e incentivos fiscais a atribuir aos contribuintes, no âmbito de verdadeiros contratos económicos, como sejam os contratos de estabilidade, os contratos-programa ou até contratos de desenvolvimento da exportação.

<sup>86</sup> Vide o art. 85.º/3 do CPPT. É, no entanto, de assinalar que a actuação da Administração no sentido da remissão da dívida tributária dá lugar a responsabilidade subsidiária, dependendo, porém, esta de condenação disciplinar ou criminal do responsável.

<sup>87</sup> Sobre o conceito e exemplos de contratos de benefícios fiscais consultar JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Coimbra: Coimbra Editora (Universidade de Coimbra), 1994, págs. 123 e segs.;

<sup>88</sup> A expressão é de JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e Autonomia Contractual nos Contratos Administrativos*, Coimbra: Almedina, 1987, pág. 649.



### c) *A despesa fiscal automática e não automática*

Do ponto de vista da relevância da vontade dos sujeitos a despesa fiscal pode ser ou não dotada de automaticidade. A primeira deriva do princípio da *pacta sunt servanda*<sup>89</sup>. A segunda encerra o estrito cumprimento do princípio da igualdade.

No caso da despesa automática, o Estado dirige aos contribuintes uma proposta de atribuição de determinados benefícios. Estes aceitam ou não a referida proposta, que apenas necessita de reconhecimento, declarativo e não constitutivo, do preenchimento dessa condição.

A despesa não automática depende de uma proposta, ou um acto de vontade, a ser proferida por órgãos administrativamente competentes. Proposta esta que radica não só em critérios de estrita legalidade e igualdade, mas também da ponderação de resultados gestionários, por reportar a um acto discricionário a ser proferido.

Qualquer um destes tipos de despesa fiscal sustenta a lógica atrás defendida de participação dos agentes na prática dos actos administrativos. No entanto, a despesa automática resulta de um esforço declarativo a ser proferido pela Administração, a não automática reporta a um acto de vontade administrativo, próprio do exercício de uma competência. Nesse sentido a concessão da despesa automática é vinculada, enquanto que a não automática não o é.

É frequente associarmos, igualmente, a despesa fiscal automática à renúncia de receitas, em virtude da assunção de obrigações gerais extrafiscais. Por seu lado, a despesa fiscal não automática é normalmente aliada ao carácter sectorial e individualizante

<sup>89</sup> FERNANDO PESSOA JORGE, *Não retroactividade...*, op. cit., pág. 60.

dos contratos económicos<sup>90</sup>. Neste sentido, já em 1979, o Governo canadiano introduziu no seu primeiro orçamento da despesa fiscal, um sistema dualista, que atribuiu, por um lado, a cada um dos ministérios um montante máximo de gastos (*envelope for spending targets*), o qual não podia ser excedido na concessão discricionária de incentivos fiscais, e, por outro, permitia ao Ministério das Finanças a criação vinculada de despesa fiscal, tendo em vista a prossecução de objectivos gerais extrafiscais, para além dos montantes máximos atribuídos<sup>91</sup>.

Não confundamos, porém, a despesa fiscal automática e não automática do critério que preside à confrontação dos impostos periódicos e de obrigação única. No primeiro caso, salienta-se factos ou actos que renovam periodicamente as obrigações tributárias. No segundo caso, actos ou factos sem continuidade que desencadeiam obrigações da mesma natureza<sup>92</sup>.

<sup>90</sup> Como referem ANDRÉ DE LAUBADÈRE, FRANCK MODERNE e PIERRE DEVOLÉ, in *Traité des Contrats Administratifs*, Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence (LGDJ), 1983, pág. 404, "(...)Son intérêt est au moins alors d'individualiser la situation du cocontractant. C'est là encore une des raisons du développement des contrats économiques: adapter certains éléments au cas particulier de ceux qu'ils réunissent. Le règlement peut être trop général pour tenir compte du cas propre de chacun. En matière économique peut-être plus qu'en d'autres domaines, il n'est pas de situation qui ne mérite une approche particulière et une solution spéciale. Le contrat permet d'adapter à chacun le traitement convenable" (o itálico é nosso).

<sup>91</sup> Sobre o assunto vide GEORGE F. BREAK, "The Tax Expenditure Budget - The need for a fuller accounting", NTJ, Vol. XXXVIII, n.º 3, 1985 (Semebro), pág. 261, e bibliografia aí citada.

<sup>92</sup> Presentemente, o critério jurídico que preside à distinção entre os impostos periódicos e de obrigação única é o mesmo que preside à distinção entre os impostos directos e indirectos, com base no tipo da relação jurídica base do imposto. A distinção jurídica entre impostos periódicos e de obrigação única em face dos impostos directos e indirectos deixou de



Deste modo, o critério que preside à distinção da despesa fiscal automática da não automática é o critério da vontade do sujeito que a confere. Vontade esta que, uma vez extrincada, é independente de se poder manifestar de forma contínua, periódica ou de sorte isolada.

#### *d) A despesa fiscal vinculada e discricionária*

Tão importante quanto a distinção atrás apontada é aquela que distingue a despesa fiscal vinculada da discricionária. A referida distinção assenta não só no carácter declarativo ou constitutivo dos direitos advenientes da decisão estradual, mas sim no conteúdo da disposição que prevê a ajuda fiscal e o consequente desperdício de recursos. A estreita conexão da decisão da entidade pública, traduzível na renúncia de receitas tributárias, com a letra das disposições que a regem está na base da atribuição de uma margem de livre apreciação aos órgãos competentes<sup>93</sup>. Liberdade de apreciação dos "motivos de direito e de facto"<sup>94</sup> relativamente aos actos em causa que consubstanciem fundamento para as ajudas aludidas.

fazer sentido a partir do momento em que o regime de cobrança eventual foi declarado extinto pelo art. 40.º do DL 275-A/93, artigo Regime da Tesouraria do Estado.

<sup>93</sup> Não confundir, porém, com as situações de discricionariedade técnica, na medida em que nestas últimas a concretização dos conceitos indeterminados apela para procedimentos valorativos por parte do órgão administrativos, insusceptíveis de reapreciação pela entidade jurisdicional, sob pena de se incorrer em *dúplice administração*. Sobre o assunto cfr. DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito...*, op. cit., pág. 114.

<sup>94</sup> JEAN-PHILIPPE COLSON, *Droit Public Économique* (3.ª ed.), Paris: L.G.D.J., 2001, pág. 420.

Neste sentido, um acto será vinculado sempre que a lei condicione totalmente a Administração<sup>95</sup>, no sentido de a mesma não ter a hipótese de opção no campo decisório.

O acto pode, porém, ser discricionário desde que a lei não pormenorize "o sentido da actuação da Administração Pública" quanto ao momento da prática do acto, quanto à decisão de praticar ou não um certo acto, na determinação dos factos e interesses relevantes para a decisão, quanto à determinação do conteúdo concreto da decisão a tomar, quanto à forma, formalidades, fundamentação a adoptar para o acto e, finalmente, quanto à faculdade de apôr condições, termos, modo ou outras cláusulas acessórias<sup>96</sup>.

Assim, despesa fiscal não se esgota nas modalidades tradicionalmente apontadas, porquanto a modelação em causa não se esgota na tipicidade própria da criação dos benefícios fiscais.

Deste modo:

- a) a estreita conexão entre a renúncia de receitas e o sistema fiscal permite-nos detectar a despesa fiscal unilateral e concertada;
- b) quanto à causa da renúncia a despesa fiscal pode ser automática e não automática;
- c) quanto à margem de actuação dos sujeitos que concedem incentivos fiscais a despesa fiscal ou é vinculada ou discricionária.

<sup>95</sup> Em sentido coincidente cfr. DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito...*, op. cit., pág. 71.

<sup>96</sup> Sobre o assunto cfr., entre outros, DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito...*, op. cit., págs. 92-94; AFONSO QUEIRÓS, *O poder discricionário da Administração*, Coimbra: [s.n.], 1944; BERNARDO AYALA, *O (Déficit) de controlo judicial da margem de livre decisão administrativa*, Lisboa: Lex: 1995; JOSÉ MANUEL SERVULO CORREIA, *Legalidade e Autonomia...*, op. cit.

Não obstante a indeterminação do conceito de despesa fiscal:

- a. Não se esgota nas modalidades técnicas de benefícios fiscais (isenções totais, parciais e redução de taxa) tradicionalmente apontadas:
  - i. Há situações em que a carga fiscal é inferior à devida num determinado período (diferimento da tributação);
  - ii. Pode surgir da concertação intersubjectiva;
  - iii. Não depende da pormenorização legal do sentido da actuação da Administração;
  - iv. Pode surgir da vontade de um sujeito em reduzir o quantum da obrigação tributária.
- b. Tem limitado as opções políticas discricionárias visando a maximização do consumo (desenvolvimento económico), a distribuição equitativa do rendimento, corrigindo externalidades positivas, impondo o consumo de um bem de mérito (critérios de eligibilidade próprios, necessidade de racionamento de recursos orçamentais, consciencialização da necessidade de minimização do descontrolo quantitativo);
- c. Resulta de uma ampliação do conceito de receita pública (negativa), sem que assuma a função de cobertura das despesas resultantes do alcance das funções estaduais;
- d. Evidencia situações quantitativamente para além dos benefícios fiscais (despesa fiscal imprópria e aparente) e quantitativamente reporta-se a um conceito agregado em que se ponderam os objectivos em face dos efeitos atingidos, o que do ponto de vista da eficiência evidencia situações para além da mera quebra do núcleo essencial da tributação (mais custos que benefícios).
- e. Envolve a aplicação de fundos públicos, sem que tal implique movimentos monetários;
- f. Pode advir de vantagens resultantes do cumprimento das obrigações impostas pelo sistema (ex. possibilidade legal de dispôr dos impostos cobrados antes da entrega aos cofres do Estado).



## ÍNDICE

### PARTE I Os BENEFÍCIOS FISCAIS, O DIREITO FINANCEIRO E O DIREITO FISCAL

<b>Capítulo I – Os benefícios fiscais, a capacidade contributiva e a extrafiscalidade</b> .....	15
§ 1.º Os benefícios fiscais como derrogação do princípio da igualdade tributária .....	23
a) Os benefícios tributários e a derrogação do princípio da igualdade tributária .....	23
b) O núcleo essencial do imposto, os benefícios fiscais e a derrogação do princípio da capacidade contributiva .....	26
c) A admissibilidade da extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva .....	35
§ 2.º Os benefícios fiscais como instrumento de política de incentivo .....	41
<b>Capítulo II – A relevância da extrafiscalidade e a despesa fiscal</b> .....	51
§ 1.º A despesa fiscal .....	51
§ 2.º As modalidades técnicas conducentes à despesa fiscal .....	59
§ 3.º As classificações de despesa fiscal .....	63
a) A despesa fiscal substantiva e operacional .....	63
b) A despesa fiscal unilateral e concertada .....	66
c) A despesa fiscal automática e não automática .....	70
d) A despesa fiscal vinculada e discricionária .....	72
<b>Capítulo III – Os benefícios fiscais e a despesa fiscal: a necessidade de uma análise integrada</b> .....	75
<b>Capítulo IV – A extrafiscalidade no ordenamento jurídico português</b> .....	83

§ 1.º O carácter temporário dos benefícios fiscais .....	83
§ 2.º A legalidade e os benefícios fiscais .....	89
§ 3.º O processo de reconhecimento das isenções .....	93

## PARTE II

### OS BENEFÍCIOS FISCAIS NOS IMPOSTOS PORTUGUESES

<b>Capítulo I – Considerações gerais: a sistemática dos benefícios fiscais no ordenamento jurídico português</b> .....	111
--	-----

### Capítulo II – Os Benefícios Fiscais e os Impostos sobre o Rendimento

§ 1.º O imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares .....	121
a) Considerações introdutórias .....	121
b) A extrafiscalidade dos desgravamentos no IRS .....	128
c) Notas finais: as apostas míticas hipitcas e os benefícios fiscais da Igreja Católica .....	136
§ 2.º O imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas .....	139
a) A extrafiscalidade dos desgravamentos no IRC .....	139
b) Análise em especial de algumas medidas extrafiscais no IRC ..	156

### Capítulo III – Os Benefícios Fiscais e os Impostos sobre o Património

§ 1.º O imposto Municipal sobre os Imóveis .....	175
a) A extrafiscalidade dos desgravamentos no IMI .....	177
b) A capacidade contributiva e a equivalência no IMI: algumas questões .....	182
§ 2.º O imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Bens Imóveis .....	185
a) A extrafiscalidade dos desgravamentos no IMT .....	187
b) Algumas notas sobre o artigo 8.º do CIMT e sobre o Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro .....	194
§ 3.º O imposto Municipal sobre os Veículos e os Impostos Rodoviários .....	201
§ 4.º O imposto do Selo .....	203
a) A extrafiscalidade dos desagravamentos no IS: os benefícios fiscais acessórios e os benefícios fiscais exclusivos .....	205

### Capítulo IV – Os Benefícios Fiscais e os Impostos sobre o Consumo

§ 1.º O imposto Automóvel .....	209
§ 2.º O imposto sobre o Valor Acrescentado .....	209
a) A extrafiscalidade dos desagravamentos no IVA .....	212
§ 3.º Os impostos Especiais de Consumo .....	217
§ 3.º Os impostos Especiais de Consumo .....	227
a) Os benefícios fiscais comuns aos IEC .....	230
b) O imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos .....	231
c) O imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas .....	234
d) O imposto sobre o Tabaco .....	238

## ANEXOS

### QUADRO RESUMO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS VIGENTES NOS IMPOSTOS PORTUGUESES

Anexo I – O imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares .....	241
Anexo II – O imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas .....	243
Anexo III – O imposto Municipal sobre os Imóveis .....	246
Anexo IV – O imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Bens Imóveis .....	248
Anexo V – O imposto Municipal sobre os Veículos .....	251
Anexo VI – Os impostos Rodoviários .....	252
Anexo VII – O imposto do Selo .....	253
Anexo VIII – O imposto Automóvel .....	255
Anexo IX – O imposto sobre o Valor Acrescentado .....	256
Anexo X – Impostos Especiais de Consumo .....	260