



FACULDADE DE DIRITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

RUI PEDRO ALMEIDA AZEVEDO

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

Índice

Introdução.....	3
I.....	5
1. Os princípios da distribuição justa dos encargos tributários	5
Breves notas.....	5
1.1 O princípio da igualdade tributária.....	5
1.2 O princípio da verificação	6
1.3 Os princípios estruturantes da definição dos factos tributários	6
1.4 O princípio da capacidade contributiva e a tributação do rendimento	6
2. A progressividade do imposto	7
3. O conceito de rendimento como expressão de justiça na tributação	8
3.1 Rendimento pessoal e direitos sociais	8
3.2 O conceito de rendimento-fonte	9
3.3 O conceito de rendimento acréscimo-patrimonial.....	10
II	10
1. A Sistemática dos Benefícios Fiscais no Ordenamento Jurídico Português	10
III	12
1. Conceito de Benefício Fiscal.....	12
1.1 Os benefícios tributários e a derrogação do princípio da igualdade tributária	14
1.2 Os benefícios fiscais e a derrogação do princípio da capacidade contributiva	15
1.3 A admissibilidade da extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva	16
2. Benefícios fiscais condicionados / temporários e Benefícios fiscais estáticos / dinâmicos.....	17
2. Formas de manifestação dos Benefícios Fiscais	19
3.1 Isenções e coerência do sistema fiscal.....	19
Mas em que consiste uma isenção?	20
3.2 Principais tipos de isenção.....	21
3.3 Forma de concessão das isenções tributárias.....	21
3.4 Outras formas de manifestação dos Benefícios Fiscais.....	22
4.4 Vicissitudes próprios dos benefícios fiscais	27
5. Benefício fiscal vs Despesa fiscal	28
Conclusão	31
Bibliografia.....	33

Introdução

No âmbito do III curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, que decorreu na faculdade de Direito da Universidade do Porto, foi solicitada a execução de um trabalho final, o qual é de livre escolha.

Neste sentido, decidi desenvolver o tema dos Benefícios Fiscais, devendo-se esta minha escolha, sobretudo, ao facto de reconhecer a actualidade deste tema e a sua assinalável relevância.

A sua actualidade e relevância encontram-se intimamente relacionadas com a conjuntura económica do país, na medida em que nos encontramos perante uma grave crise, de uma forma geral, em quase todos os sectores da economia, da qual necessitámos sair e superar rapidamente.

Ao lado das normas que propendem a satisfação das necessidades financeiras do Estado encontram-se as que procuram conseguir uma finalidade de natureza económica ou social. Estas exprimem determinadas políticas que têm como propósito, através dos denominados incentivos fiscais, o desenvolvimento de um sector da economia ou da sociedade, objectivo este que pretendem alcançar através da atribuição a esse sector de um regime fiscal mais favorável.

Podemos salientar que a concessão de Benefícios Fiscais às empresas pode ser encarado como um motivo de investimento por parte destas, tal como é desejado com a concessão dos Benefícios Fiscais, acelerando dessa forma o motor da economia, criando postos de trabalho, ao invés do que se tem gradualmente verificado, e diminuindo, conseqüentemente, o desemprego.

Contudo, em países como o nosso, com deficits orçamentais importantes, a redução da base efectiva de tributação, por via da criação de benefícios, obriga necessariamente à elevação das taxas e gera cargas fiscais agravadas sobre o contribuinte.

Dada a íntima ligação existente entre benefício e sistema normativo, a generalização dos benefícios fiscais pode conduzir, no limite, a uma situação em que a excepção passa a ser a regra e a regra excepção.

Denotamos, então, a existência de um paradigma, cuja resolução não se afigura muito simples, apresentando-se como uma solução que deve ser alvo de uma ponderação bastante exigente e criteriosa, de forma a nem acarretar uma quebra de receitas para o estado muito elevada, nem, por outro lado, desincentivar os agentes económicos do investimento, pelo facto de a carga fiscal se revelar extremamente “pesada”.

A clara e precisa definição de objectivos a prosseguir através dos benefícios fiscais é um elemento prévio e essencial à concepção dos mesmos.

Tais objectivos deverão inserir-se numa política económica e social geral, devendo a sua delimitação ser ponderada e harmonizada com o sistema de tributação regra.

É indispensável ao Estado legislador determinar os sujeitos e actividades que se pretende beneficiar.

De um ponto de vista económico interessa ultrapassar os limites da determinação legal dos beneficiários, para chegar aqueles que realmente vêem a sua situação favorecida. É que um incentivo destinado, por exemplo, à compra de habitação própria poderá reflectir-se não no comprador mas no vendedor, se a introdução desse incentivo vier a induzir um aumento dos preços de venda.

Esta situação é por vezes inevitável, mas pode também ser resultado de uma incorrecta adequação dos meios aos objectivos e pode ocorrer, com frequência, sempre que estes não sejam definidos com a precisão necessária.

Deste modo, os objectivos a definir em matéria de benefícios fiscais deverão ser de horizonte temporal curto ou médio, e objectivos de prazo mais longo deverão ser incorporados no próprio sistema regra. Por outro lado, a indefinição quanto aos objectivos cria condições favoráveis à verificação do princípio da inércia, isto é, à manutenção de benefícios quando o seu fundamento deixou de existir, com a correspondente ineficiência e custo fiscal.

I

Antes de entrar no tema dos benefícios fiscais, acho relevante fazer uma breve análise aos princípios da distribuição justa dos encargos tributários, uma vez que, tal como a publicação dos benefícios fiscais num único código teve como uma das suas finalidades eliminar discrepâncias e arbitrariedades manifestas que eram facilmente ocultadas com a dispersão dos benefícios fiscais por códigos diversos, também estes princípios visam evitar esses desequilíbrios e as consequentes injustiças que derivariam das mesmas.

1. Os princípios da distribuição justa dos encargos tributários

Breves notas

O princípio constitucional da igualdade dos cidadãos perante a lei e a proibição da discriminação e do privilégio, vão ter consequências na área da decisão normativa sobre a escolha dos factos tributáveis e dos seus modos específicos de quantificação, para que se possa ter uma distribuição justa dos encargos tributários, compatível com esses imperativos constitucionais.

O imposto tem de procurar na sua generalidade e no modo como realiza a distribuição dos encargos, o principal elemento da sua legitimação.

1.1 O princípio da igualdade tributária

A igualdade tributária como objectivo legal só pode ter lugar se o legislador fiscal escolher como objecto de imposto factos e circunstâncias que sejam índices adequados da capacidade contributiva de cada sujeito passivo e que dote a Administração Fiscal dos meios adequados para obter o seu cumprimento. Para assegurar a igualdade fiscal a lei tem de garantir uma generalização efectiva na distribuição dos encargos tributários.

1.2 O princípio da verificação

O princípio da igualdade exige uma oneração semelhante de todos os contribuintes, o que apenas se verifica se a administração for dotada de meios eficientes para combater a fraude fiscal.

O princípio da verificação constitui uma consequência directa do princípio da justiça na distribuição dos encargos tributários. Se algumas categorias de contribuintes conseguem sistematicamente deixar por cumprir os seus deveres tributários, tal situação implica uma quebra dos direitos e garantias dos contribuintes cumpridores.

1.3 Os princípios estruturantes da definição dos factos tributários

Para evitar uma oneração excessiva de um determinado grupo de contribuintes e a consequente desoneração de um outro grupo, a lei deverá garantir na aplicação da previsão fiscal um resultado igual para cada um dos destinatários, pelo que a diferenciação de resultados deve ser igual às diferenças efectivas entre os contribuintes.

Assim, a igualdade exigida a nível do direito fiscal deve, então, procurar conceitos que ultrapassem a igualdade meramente formal e obtenha um resultado que garanta uma efectiva igualdade na distribuição da carga fiscal.

1.4 O princípio da capacidade contributiva e a tributação do rendimento

Temos uma consagração, pela via da imposição constitucional, de um sistema fiscal estruturado segundo o princípio da capacidade contributiva. Organizar, deste modo, o sistema fiscal português é reconhecer que a capacidade contributiva deve desempenhar uma função determinante da modulação das principais decisões normativas sobre o

modo de distribuição dos encargos tributários. No entanto, ao conter certas imposições sob o modo como deve ser tributado o rendimento, a Constituição vem dar um sentido próprio ao conceito da capacidade contributiva, criando um princípio aplicável à decisão normativa sobre a selecção dos factos tributários, e estes deverão ser aquelas circunstâncias da vida que revelam a maior ou menor capacidade contributiva de um qualquer sujeito jurídico.

Pode-se aferir da definição constitucional dos principais objectos da tributação, “O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar” (art. 104 n.º 1 da C.R.P.), que o legislador constitucional se preocupou com a criação de um sistema com base no princípio da capacidade contributiva.

De acordo com este princípio, o rendimento do agregado familiar constitui-se como índice da capacidade das pessoas singulares, enquanto que o lucro real é visto como o índice da capacidade da empresa “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real” (art. 104 n.º 2 da C.R.P.).

2. A progressividade do imposto

Como questão ligada entre a aplicação concreta e a transformação do princípio da capacidade contributiva em específicas normas fiscais temos a questão de saber se desta resulta a tributação com taxas progressivas e em que grau.

Vemos que, pela enunciação que é dada ao princípio da capacidade contributiva na nossa Constituição, este deverá corresponder a um imposto de taxas progressivas, pese embora nada seja exposto sobre o grau de progressividade exigível. Para aferirmos o nível de progressividade, implica levar em linha de conta factores como os efeitos económicos das leis fiscais e a questão da possibilidade da sua aplicação.

O que o nosso texto constitucional exige é que o sistema fiscal obtenha “uma repartição justa dos rendimentos”, objectivo a que não pode corresponder uma progressividade mínima, exigindo-se, assim, uma maior progressividade, também usada para diminuir as desigualdades sociais.

3. O conceito de rendimento como expressão de justiça na tributação

A opção por um sistema fiscal que tenha como principal fonte de receita o rendimento dos cidadãos, traduz-se numa resposta do sistema fiscal ao aumento da carga fiscal como consequência do aumento da despesa pública, inserindo-se nesta despesa a concessão de benefícios fiscais.

É de extrema importância definir-se qual o conceito de rendimento a adoptar. O interesse desta questão passa pela estreita conexão que existe entre o princípio da capacidade contributiva como critério para a distribuição dos encargos tributários e o conceito de rendimento a perfilhar.

3.1 Rendimento pessoal e direitos sociais

É deveras importante a construção de um conceito jurídico unitário de rendimento, como condição efectiva para realizar o princípio da igualdade. Convém não esquecer que a fim da construção jurídica do conceito rendimento é a redução a uma previsão normativa de uma realidade económica pré-existente, que deve ser apreendida para obter uma justa distribuição, não só dos encargos tributários, mas também das prestações positivas do Estado.

O rendimento pessoal global deve ser adoptado como base para a quantificação do imposto por ser considerado o principal índice da capacidade contributiva, devendo ser definido com precisão.

E após a escolha dos conceitos que possam conduzir a essa definição abrangente do rendimento, têm que ser definidas as regras que permitam passar do rendimento bruto para o líquido.

Assim, primeiramente deve-se incluir todas as receitas que irão fazer parte do rendimento; seguidamente, efectuar todas as exclusões de tributação que se encontram previstas na lei.

3.2 O conceito de rendimento-fonte

A teoria da fonte foi a primeira tentativa de construir um conceito jurídico de rendimento. Esta conduz a uma concepção de rendimento que atende a um conjunto de receitas que sejam tendencialmente periódicas e que tenham a sua origem num qualquer bem económico de quem alguém é titular. Por exemplo: a renda produzida por um prédio, os lucros obtidos de uma sociedade, o ordenado ou os honorários resultantes de um contrato de trabalho. Estas são as receitas que vão constituir o rendimento de acordo com a teoria da fonte.

O rendimento enquanto facto tributário pode ser definido como um conjunto de rendimentos enquanto fluxos financeiros recebidos por um sujeito passivo durante o período constituído pelo ano civil.

Depara-se, assim, com um conceito de rendimento no sentido de ser um rendimento que tem a sua origem ou na actividade do sujeito passivo, ou numa fonte produtiva de carácter patrimonial, com a exclusão dos incrementos patrimoniais que têm a sua origem na alienação de bens pelo contribuinte e, por isso, não são frutos do seu património.

3.3 O conceito de rendimento acréscimo-patrimonial

Para este conceito, ao lado do rendimento periódico que tem a sua origem numa fonte, devem-se também considerar as valorizações sofridas por qualquer do património do sujeito passivo, considerado como um todo.

Depois do decurso de um ano, pode-se proceder à avaliação da situação patrimonial de alguém, calculando a diferença entre o valor dos seus bens no início do período e no fim do mesmo.

Tal é justificado pelo facto de o sujeito passivo adquirir bens duradouros, que aumentam o seu património, e bens consumíveis, significando ambos um acréscimo patrimonial ou enriquecimento individual. E, assim, se justifica que o valor dos bens consumidos deve ser considerado para efeitos de definição do acréscimo patrimonial de um sujeito durante um certo período de tempo.

Contudo, apesar de ser um conceito que apresenta uma boa coerência teórica, depara-se com algumas dificuldades de aplicação.

II

1. A Sistemática dos Benefícios Fiscais no Ordenamento Jurídico Português

A publicação do Estatuto dos Benefícios fiscais insere-se no quadro da autorização legislativa consagrada na lei 8/89, de 22 de Abril. A ideia da sua criação surgiu há já alguns anos, uma vez que fora em 1969, apresentado e publicado um esboço de projecto elaborado por Alberto Xavier e António Sousa Franco.

A tentativa de unificação funcional dos benefícios fiscais na reforma fiscal de 1989, teve como fundamento três razões:

1ª – Permitir uma melhor análise sistemática da política seguida;

2ª – Garantir a transparência e diminuir os custos de cumprimento suportados pelo contribuinte, permitindo fazer uma melhor avaliação da oportunidade e eficiência dos benefícios em vigor.

3ª – Permitir a definição de um regime comum aos vários benefícios.

Por outro lado, os contribuintes terão igualmente uma percepção mais rápida e segura da sua situação tributária, ao consultarem um diploma onde aqueles se encontrem concentrados.

No entanto, esta compilação não evitou a manutenção e proliferação de benefícios fiscais constantes de diplomas extravagantes, que tanto assumem a forma de antigos privilégios fiscais, como também sempre assumiram a forma de verdadeiros benefícios.

De entre os quais podemos exemplificar:

- Artigo 10º do Decreto-Lei nº 307/71 de 15 de Julho, quanto à Universidade Católica, que relativamente à aquisição e fruição dos seus bens e às actividades que exerça para a realização dos seus fins, goza de isenção de impostos, contribuições e taxas do Estado e das Autarquias Locais;
- Lei nº 89/77, de 31 de Dezembro, respeitante ao Parque Nacional Peneda Gerês e à sua isenção parcial de IMI e de IMT;
- Artigo 3.º do Decreto-Lei nº 240-A/89, de 27 de Julho, respeitante à fundação Serralves, que remete para os benefícios aplicáveis às pessoas colectivas de utilidade pública, previsto no Decreto-Lei nº 460/77, de 7 de Novembro e Lei nº 151/99, de 14 de Setembro.

Há um aspecto comum a estes diplomas referidos, é o facto de serem individuais e/ou concretos. De facto, o art. 5.º nº1 do EBF admite a possibilidade de individualização dos benefícios fiscais, por razões excepcionais devidamente justificadas no diploma que os instituir.

Podemos concluir que o ordenamento português distingue três patamares de benefícios fiscais:

<p>Códigos Fiscais (Desagravamentos estruturais; Regimes especiais próprios de cada código.</p> <p>E.B.F (Regime geral dos benefícios fiscais; benefícios fiscais temporários de MLP.</p> <p>Legislação extravagante (Benefícios Fiscais subjectivos - favores fiscais; Benefícios Fiscais Temporários de CP</p>	<p>✓ 1º Nível – Capacidade contributiva</p> <p>✓ 2º Nível – Extrafiscalidade</p> <p>✓ 3º Nível – Favores Fiscais</p>
---	---

III

1. Conceito de Benefício Fiscal

Um benefício fiscal é uma medida destinada a reduzir ou eliminar o custo fiscal que, na sua falta, incidiria sobre um determinado sujeito passivo, grupo de indivíduos ou actividades. Deste modo, verificamos que o conceito de benefício fiscal está associado a uma situação de tributação.

É face ao sistema de tributação regra que se demarca o conceito de benefício fiscal, sendo entendido este sistema, como o conjunto de normas que são necessárias à aplicação de um imposto.

As opções tomadas na escolha e determinação destas normas, como por exemplo, tributar solteiros, casados, a família em geral, são determinadas por um conjunto de aspectos de natureza política, económica, e social.

Podemos, então, definir o benefício fiscal, como um incentivo económico, social e cultural, representando todas as vantagens atribuídas aos sujeitos tendo em vista a realização de um determinado comportamento.

Opõe-se à aplicação do sistema normativo a concessão de um benefício fiscal, enquanto facto impeditivo do nascimento da obrigação tributária.

Por ser um incentivo económico, social e cultural, prosseguindo finalidades diversas das que presidem ao sistema de tributação regra, deve o incentivo caracterizar-se pela sua natureza excepcional e pelo fundamento extrafiscal. Pela sua natureza excepcional, porque obsta à tributação normal; pelo fundamento extrafiscal, na medida em que, a existir um fundamento fiscal, ele deveria ser incorporado no próprio sistema de tributação regra.

Constituindo o acto de tributar, em si, um acto de interesse público há que reconhecer que a criação de um benefício fiscal age contra aquele interesse juridicamente protegido, alterando o equilíbrio na distribuição da carga fiscal ao tratar de modo desigual os cidadãos à luz do critério da capacidade contributiva, inviabilizando a aplicação do princípio da igualdade.

Para concluir, os benefícios fiscais encerram três requisitos:

- Constituem uma derrogação às regras gerais de tributação:
- Pela prossecução de um objectivo social e económico relevante;
- Desde que atribuam uma vantagem aos contribuintes.

Neste sentido, o art. 2.º nº1 do EBF considera o conceito de benefício fiscal como sendo um facto impeditivo da constituição da relação tributária. Desta maneira, as normas que presidem à sua criação e que legitimam a sua concessão são juridicamente especiais, pois incluem-se na categoria ampla das normas de isenção e são, factualmente excepcionais, porquanto encontram-se fundamentadas em interesses públicos extrafiscais constitucionalmente relevantes.

A quebra do núcleo essencial da tributação passa, primordialmente, por uma derrogação ao princípio da capacidade contributiva.

Os benefícios tributários e a derrogação do princípio da igualdade tributária

Uma norma que cria um benefício tributário viola o princípio da igualdade tributária, mas que, contudo fica legitimada ou até mesmo exigida pelas normas constitucionais de um determinado ordenamento.

O Estado só pode tributar e gastar, atendendo à lógica do benefício, levando em conta o que recebe do contribuinte e tendo por referência o gozo dos serviços públicos por parte deste, ou, atendendo à lógica da capacidade de pagar, o Estado só pode tributar dentro de determinados mínimos de existência por parte do contribuinte, atendendo a índices de manifestação económica (riqueza, rendimento e despesa).

De acordo com o princípio do benefício, a tributação seria discriminada em termos de contrapartida. Neste sentido a justiça fiscal seria entendida de acordo com uma lógica de reciprocidade, assumindo os impostos a natureza de preço pela protecção e coordenação, sempre que estas fossem requeridas pelo indivíduo.

No entanto, o princípio do benefício cede perante o facto de existirem funções prosseguidas pelo Estado e que o contribuinte não pode prescindir voluntariamente. Olhando ao conceito de imposto e à sua característica da unilateralidade, que o distingue das taxas, vemos que os benefícios fiscais, por se situarem no campo dos impostos, constituem uma derrogação à capacidade contributiva e nunca ao princípio do benefício.

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, a tributação seria discriminada de acordo com a situação subjectiva da cada contribuinte. O imposto justo é aquele que garante a igualdade material na repartição dos encargos tributários.

Os benefícios fiscais e a derrogação do princípio da capacidade contributiva

Tem-se destacado, ultimamente, a importância da capacidade contributiva como medida de tributação e, inclusivamente, como critério, de repartição de determinadas prestações públicas. O que, tem permitido a construção de um direito fundamental de contribuição, assente na ideia que os direitos fundamentais consistem em direitos públicos subjectivos que vinculam o legislador.

O princípio geral da igualdade reclama, segundo Leibolz, um determinado conjunto de direitos subjectivos dirigidos a omissões, ou seja, perturbações arbitrárias da igualdade.

Veja-se um exemplo no campo da igualdade tributária. Pensemos na tributação das mais-valias imobiliárias referentes à habitação própria e permanente dos sujeitos passivos singulares, prevista nos artigos 9.º n.º1 a) e 10.º n.º1 a) do CIRS. Sempre que a mais-valia resultante da alienação da habitação própria do sujeito passivo residente seja reinvestida na aquisição de nova habitação própria, o legislador deve ponderar e concluir que há uma razão suficiente para ordenar o tratamento desigual destes sujeitos passivos residentes que reinvestem as mais-valias para aquele fim, em detrimento de outros que realizam mais-valias imobiliárias, uma vez que, a operação de reinvestimento visa a aquisição de um imóvel com o mesmo fim do primeiro. É neste sentido que está previsto no art. 10.º n.º5 a) do CIRS, a exclusão da tributação das mais-valias reinvestidas destinadas à aquisição de nova habitação própria e permanente. Tudo isto no quadro da capacidade contributiva.

Por tudo isto, a igualdade tributária é preenchida pelo direito fundamental a contribuir, de acordo com a capacidade económica de cada um. Daí que o benefício fiscal é uma derrogação da capacidade contributiva, pretendendo o princípio da capacidade

contributiva fazer concorrer os sujeitos passivos para o financiamento das despesas públicas de acordo com o seu grau de existência económica.

A admissibilidade da extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva

São os objectivos extrafiscais assumidos que conformam o conteúdo e a extensão da capacidade contributiva. No entanto, a capacidade contributiva reporta-se ao critério da repartição das receitas destinadas ao financiamento das despesas públicas directas, e não àquelas destinadas à prossecução de fins sociais extrafiscais concretos. O que significa que a repartição das receitas não seria possível se não fosse a possibilidade de modelação do conteúdo do princípio da capacidade contributiva. Note-se que o princípio da capacidade contributiva é inderrogável, na medida em que corresponde a um modo de financiamento das despesas públicas directas assumidas, podendo apenas ser conformada a diversidade dos comportamentos económicos em face de objectivos comuns assumidos constitucionalmente, ou seja, ser possível a graduação da capacidade económica que a preenche. Pensemos, por exemplo, na necessidade de ajuda às zonas localizadas do interior do país, carenciadas de recursos próprios ou até mesmo nas zonas vítimas de catástrofes naturais. Em qualquer destas situações se detectam capacidades de pagar diversas, sendo a capacidade contributiva dotada de vários graus, por referência à capacidade de pagar.

Pelo que, a criação e a assunção de novos compromissos extrafiscais só pode querer significar uma preferência subjectiva por um grau de maior ou menor de capacidade económica, isto é, a vontade de derrogação do conteúdo da capacidade contributiva, apenas será permitida, desde que conforme os fins extrafiscais.

Deste modo, as preferências criadas, para além de enunciarem objectivos extrafiscais, representam uma derrogação ao conteúdo do princípio da capacidade contributiva,

porque representam fins sociais concretos e de obrigatória enunciação por via constitucional e legal e porque representam a preferência por um grau maior ou menor de capacidade económica, devendo ser respeitado o princípio da coerência.

2. Benefícios fiscais condicionados / temporários e Benefícios fiscais estáticos / dinâmicos

Apesar da publicação do Estatuto, os benefícios **condicionados** e **temporários** são mantidos até à sua extinção. Importa definir o que se entende por benefícios condicionados ou temporários.

Os benefícios condicionados são aqueles cuja eficácia fica dependente da verificação de certos pressupostos acessórios secundários, que são a sua “conditio juris”. Distinguem-se, desta forma, dos benefícios dito puros cuja eficácia não está dependente da verificação de nenhum pressuposto acessório.

Nos benefícios condicionados, a condição pode revestir uma de duas formas: suspensiva ou resolutiva.

Diz-se suspensiva quando o benefício é concedido depois de verificados os acima citados pressupostos acessórios; diz-se resolutiva quando o benefício é concedido, mas a sua eficácia fica dependente da verificação dos pressupostos do benefício, cuja não verificação determina a caducidade do mesmo.

Citando Alberto Xavier “...os benefícios condicionados traduzem-se em subordinar o direito ao benefício a contrapartidas de interesse público na forma de deveres ou ónus impostos aos beneficiários...”.

Relativamente aos benefícios temporários, como o nome indica, são concedidos por um período limitado fixado na lei. Contrapõem-se-lhe os benefícios permanentes concedidos para o futuro sem pré determinação da respectiva duração.

Para Alberto Xavier “... a outorga de uma isenção temporária gera para o sujeito que dela beneficia uma expectativa de manutenção do benefício ao longo do período a que respeita – a qual deve ser tutelada em nome do princípio da segurança jurídica – mediante o reconhecimento do direito a que esse benefício não seja suprimido ou suspenso durante o tempo de vigência da isenção...”. Segundo o autor, “trata-se de um caso de necessário reconhecimento de direitos adquiridos, que deve conduzir a que eventuais hipóteses de derrogação das normas em que a isenção foi concedida não envolva a perda dos aludidos direitos, que poderão ser invocados contra o estado enquanto durar o período de vigência inicialmente previsto”.

Sendo os benefícios temporários criados com o objectivo de produzirem certos resultados de interesse público relevante, tal como incentivar as empresas a investirem em bens de função produtiva, os benefícios de carácter permanente, dada a sua longa duração, têm por inconveniente, a possibilidade de ultrapassado o interesse público prosseguido com a sua concessão, se virem a transformar em favores ou privilégios fiscais.

Importa ainda proceder à distinção pela qual os benefícios fiscais estáticos são separados dos benefícios fiscais dinâmicos.

Os primeiros, são norteados, em termos estáticos, para situações que já se verificaram ou que ainda não se verificando totalmente, não visam, pelo menos de um modo directo, incentivar ou estimular, mas tão só beneficiar por razões de ordem superior e de natureza de política geral de defesa, económica, religiosa, social, cultural, etc.

Ao invés, os segundos visam incentivar ou estimular determinadas actividades, procedendo ao estabelecimento de uma relação entre as vantagens atribuídas e as actividades estimuladas em termos de causa-efeito.

Por conseguinte, enquanto que nos benefícios estáticos a causa do benefício é a situação ou actividade em si mesma, nos benefícios dinâmicos a causa prende-se com a adopção futura do comportamento beneficiado ou exercício, igualmente futuro, da actividade fomentada.

2. Formas de manifestação dos Benefícios Fiscais

Como estabelece n.º 2 do art.2.º do EBF: “são benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxa, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior”.

3.1 Isenções e coerência do sistema fiscal

As isenções, estando numa permanente relação de tensão com o princípio da distribuição dos encargos tributários, segundo o princípio da capacidade contributiva, carecem de uma especial legitimação que se traduz na obtenção de um objectivo económico de especial importância, o qual deve sempre ser acompanhado do cálculo permanente da receita perdida e de uma ponderação exacta dos seus limites

Como refere Saldanha Sanches, o chamado benefício fiscal é sempre benefício fiscal para alguns contribuintes, levando à perda de receitas, que leva a uma maior oneração dos restantes contribuintes.

Tal como a fraude fiscal aumenta sempre a oneração dos contribuintes que não têm meios para a efectuar, também as isenções fiscais ao corroerem a base tributável, induzem o aumento das taxas, no intuito, por parte do Estado, de recuperar as receitas perdidas.

Isto apenas não sucederia se pudesse ser demonstrado que as receitas perdidas pelo benefício seriam compensadas pelo aumento global de receitas ligadas a um maior crescimento económico.

Temos como pressuposto da isenção um juízo favorável do ordenamento jurídico sobre uma certa actividade, levando em linha de conta o imperativo constitucional do

tratamento dos diversos contribuintes sob a estrita sujeição ao princípio da igualdade, mais intensivamente nesta área, uma vez que se trata de uma situação especial.

Mas em que consiste uma isenção?

Citando Saldanha Sanches “...estamos perante uma isenção quando a lei subtrai à tributação, através da previsão normativa de um facto impeditivo, situações e sujeitos que, de outra feita, ficariam dentro do âmbito de previsão da norma tributária”.

Como tal, a isenção seria, então, composta por normas de dois tipos: uma norma de conteúdo afirmativo, a abranger na sua previsão um certo grupo de realidades e uma norma de conteúdo negativo, que fazendo uma segunda previsão, abrange na mesma um subconjunto dessas realidades e, por isso, as torna não tributáveis de forma total ou parcial.

É de referir que as isenções configuram verdadeiras excepções à incidência pessoal ou real dos impostos, uma vez que, embora integrem o âmbito dessa incidência, verificado que seja o seu pressuposto originam o afastamento ou impedem a eficácia da mesma. Consoante este afastamento ou impedimento da eficácia das normas de incidência diga respeito ao facto tributário no seu todo ou apenas a determinada quantidade do mesmo, assim temos as isenções totais ou isenções parciais.

A natureza da isenção será, então, uma natureza de excepção a uma determinada norma legal, tornando uma situação temporariamente isenta de tributação, funcionando como uma contra norma para a norma que prevê a tributação.

Resumindo, estamos perante uma isenção fiscal, sempre que nos deparámos perante uma norma com um objecto extrafiscal, nomeadamente no caso de normas de direcção da economia, orientadas no sentido de obter, por exemplo, crescimento económico, aumento dos níveis de poupança, aumento do bem estar social, etc.

A abundância destas normas, que derogam o princípio da capacidade contributiva como padrão de distribuição dos encargos tributários, constitui um modo especial do intervencionismo fiscal.

De outro lado e sem poderem ser consideradas como isenções, surgem as situações de não tributação, nas quais se verifica a subtracção de uma determinada situação ao universo tributável, embora também por razões de ordem fiscal.

Pode-se aqui apontar, como exemplo, a não tributação de rendimentos situados abaixo de determinados patamares, respeitando-se, assim, o princípio constitucional do mínimo de existência. Este traduz-se num elemento essencial da tributação, segundo o princípio da capacidade contributiva, como forma de impedir que pela tributação o sujeito passivo fique numa situação bastante grave em termos de comprometer mesmo a sua existência.

3.2 Principais tipos de isenção

Como expõe Saldanha Sanches, de entre as isenções de maior importância no nosso sistema fiscal, aparecem, desde logo, as isenções ligadas ao mecenato cultural, através das quais as pessoas singulares e as sociedades comerciais podem deduzir ao seu rendimento colectável as quantias que tenham entregue para financiar instituições ou actividades que revistam um mérito cultural e que tenham o regime fiscal regulado pelo Estatuto do Mecenato (Decreto - Lei n.º 74/99).

A par desta isenção, defrontamos com o mecenato social praticado pelas empresas a favor dos seus próprios funcionários legalmente designadas por “realizações de utilidade social”, de acordo com o art. 40 do CIRC.

Temos ainda as isenções económicas que prosseguem fins económicos, que tentam que a economia externa de uma determinada região, que se encontre em recessão, seja estimulada ou então com o objectivo da criação de mais postos de trabalho, através da atribuição às empresas de um regime fiscal mais favorável.

3.3 Forma de concessão das isenções tributárias

As isenções tributárias podem ser concedidas por meio de diversas técnicas legislativas. A distinção mais importante é entre as isenções que levam em conta a natureza do sujeito passivo, as isenções pessoais, pelas quais, por exemplo, estão isentos de tributação os investidores não residentes, e as isenções reais ou objectivas, pelas quais, por exemplo, os rendimentos dos direitos de autor têm uma redução parcial do IRS.

No entanto, apesar da distinção entre ambas, os destinatários são sempre as pessoas e para que uma isenção fiscal seja concedida existe, como pressuposto essencial, a verificação de um determinado facto que a lei coliga a uma certa isenção.

3.4 Outras formas de manifestação dos Benefícios Fiscais

Como outras manifestações dos Benefícios Fiscais, surgem as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas. Relativamente às deduções à matéria colectável e à colecta, importa referir que os benefícios fiscais devem assumir a modalidade de deduções à colecta, reservando-se as deduções à matéria colectável para as medidas de carácter estrutural inscritas na política fiscal.

Em relação às amortizações e reintegrações aceleradas, é de extrema importância verificar o facto de as mesmas serem, geralmente, medidas

estruturais utilizadas para apurar o lucro real dos contribuintes. Quando, no entanto, são aceleradas, dão lugar a desagravamentos de carácter excepcional, configurando-se estes como verdadeiros benefícios fiscais.

4. Constituição, reconhecimento, transmissão e extinção dos benefícios fiscais

Neste domínio, revela-se de extrema importância uma referência ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, nomeadamente ao seu art. 11.º onde é mencionado o seguinte: “o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de procedimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo”. Depreende-se, desta transcrição, que, por via de regra, o direito aos benefícios fiscais se constitui com a verificação dos respectivos pressupostos.

Contudo, tal como a obrigação tributária não vence no exacto momento em que se verifica, é compreensível que se um benefício fiscal não for devida e atempadamente requerido, não produza os seus efeitos no exacto momento da verificação dos factos.

O processo de reconhecimento dos benefícios fiscais depende da análise conexa e contínua de vários parâmetros, entre eles, o tipo de procedimento envolvido; a averiguação das causas que levaram ao impedimento de reconhecimento do benefício; as vicissitudes resultantes da atribuição do benefício fiscal e a verificação da extinção do direito ao benefício.

4.1 Procedimento envolvido

Quanto à concessão dos benefícios fiscais, a lei distingue dois tipos de reconhecimento (art. 4.º do EBF), **benefícios fiscais automáticos**, resultam directa e imediatamente da lei, operando, como tal, pela simples verificação do respectivo pressuposto de facto, não carecendo de qualquer acto posterior da administração tributária, como sejam sobre os rendimentos dos titulares deficientes – art. 16.º do EBF e sobre os rendimentos de propriedade intelectual – art. 56.º do EBF; e os **benefícios fiscais dependentes de reconhecimento**, por acto administrativo, caso em que temos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento unilateral, ou contrato, caso em que temos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento bilateral.

Dispõe o art. 65 do CPPT que *“o reconhecimento dos benefícios fiscais depende da iniciativa dos interessados, mediante requerimento dirigido especificamente a esse fim, o cálculo, quando obrigatório, do benefício requerido e a prova da verificação dos pressupostos do reconhecimento nos termos da lei”*.

Verifica-se que a concessão de um benefício fiscal está circunscrita a este pressuposto, enquanto que o art. 11.º do EBF (Constituição do direito aos benefícios fiscais), visa, acautelando, que por atraso da administração fiscal o contribuinte, depois de cumprir os seus deveres processuais, se aperceba que lhe foi retirado um benefício fiscal, cuja existência não pode ser posta em causa.

Como se infere da leitura do supracitado art. 65.º CPPT, não é de mais realçar que os contribuintes interessados no reconhecimento do benefício fiscal devem apresentar um requerimento para esse resultado, contendo o cálculo do benefício requerido, se o mesmo for obrigatório, e a prova da verificação dos pressupostos do reconhecimento.

Este pedido de reconhecimento deve ser apresentado junto dos serviços competentes para a liquidação do tributo a que se refere o benefício. A decisão deve ser proferida no prazo de 6 meses, contado da entrada do pedido no serviço competente e, decorrido esse prazo, o pedido considera-se indeferido para efeitos de interposição de recurso hierárquico ou recurso contencioso, conforme art. 57 n.º 5 da Lei Geral Tributária.

A decisão sobre o pedido do reconhecimento do benefício fiscal pode ser impugnada através de recurso hierárquico, a interpor no prazo de 30 dias, a contar da notificação da mesma, dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto, como se encontra previsto e regulado no art. 66 n.º 2 do Código de Processo e Procedimento Tributário.

Por outro lado, sendo a decisão do pedido de reconhecimento um acto administrativo com repercussões na esfera jurídica do interessado, da mesma pode, de imediato, ser interposto recurso contencioso, conforme previsto na alínea f) do n.º 2 do art. 95 da Lei Geral Tributária.

Este, deve ser interposto no prazo de dois meses, se o interessado residir no continente ou nas regiões autónomas, de quatro meses se residir no estrangeiro ou de um ano se estiver em causa um acto tácito.

4.2 Quanto à averiguação das causas que levaram ao impedimento de reconhecimento do benefício, do art.11.º – A do EBF, resulta a consagração de um dever de cumprimento atribuível ao sujeito passivo, como condição prévia da usufruição dos benefícios fiscais.

Deste modo, existe como que uma responsabilização do mesmo, resultando desta um regime suspensivo, e nunca um regime extintivo, relativamente à concessão dos benefícios fiscais a “gozar”, que tem como resultado a manutenção da tributação normalmente aplicável ao facto tributário relevante.

Assim sendo, o art.11.º – A, não é um motivo de indeferimento, sendo, isso sim, uma condicionante à respectiva fruição, condicionante esta, ao cumprimento das dívidas fiscais. Posto isto, podemos concluir dizendo que o artigo mencionado não constitui fundamento de indeferimento dos benefícios fiscais, quando estes estejam dependentes de reconhecimento.

4.3 Quanto à verificação das vicissitudes e à extinção do direito ao benefício fiscal, dispõe o n.º 1 do art. 14.º EBF, “*A extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação regra*”, irrompe desde logo um princípio, através do qual podemos verificar que os benefícios fiscais se traduzem numa excepção ao sistema de tributação-regra, dado que com a sua extinção há uma reposição automática da tributação.

Como outras formas de extinção dos benefícios fiscais, presentes nos restantes números do art. 12º, temos a caducidade, a alienação de bens para fins diferentes daqueles para que foi concedido o benefício, a revogação do acto administrativo de concessão e a renúncia aos benefícios.

No que respeita à **caducidade**, dispõe o n.º 2 do art. 12º que *“Os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutiva ou pela inobservância das condições impostas, imputável ao beneficiário.”*

Derivado da natureza estritamente temporária da generalidade dos benefícios fiscais, esta modalidade de extinção dos mesmos será a que ocorre com maior frequência.

Relativamente à alienação de bens para fins diferentes daqueles para que foi concedido o benefício, o n.º 3 do art. 12.º refere que: *“Quando o benefício fiscal respeite a aquisição de bens destinados à directa realização dos fins dos adquirentes, fica sem efeito se aqueles forem alienados ou lhes for dado outro destino sem autorização do Ministro das Finanças, sem prejuízo das restantes sanções ou de regimes diferentes estabelecidos por lei.”*

Esta traduz-se numa modalidade de extinção dos benefícios fiscais que não impede a aplicação de outras sanções quando se verificar a mudança de destino sem autorização, bem como permite, igualmente, a aplicação de regimes diferentes, desde que, como é evidente, constem na lei.

A lei consagra outras situações em que pode ocorrer a abolição dos benefícios fiscais, como: 1) a renúncia definitiva aos benefícios dependentes de requerimento do interessado (art.12.º nº5 EBF). Conclui-se pela proibição de renúncia aos benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento oficioso e pela possibilidade de renúncia aos benefícios fiscais dependentes de requerimento do interessado, bem como aos constantes de 2) acordo, tendo, neste caso, a renúncia que ser aceite pela administração fiscal. Quanto a estes, a lei prevê a resolução do contrato, nos casos de:

- Incumprimento dos objectivos e obrigações por culpa da empresa;
- Incumprimento das obrigações fiscais pela empresa;
- Prestação de informações falsas sobre a situação da empresa;
- Viciação de dados fornecidos na apresentação.

Quanto 3) à revogação de benefícios dependentes de reconhecimento, nos termos do art. 12.º n.º 4 EBF, nos casos em que tenha havido inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário, ou quando o benefício tenha sido indevidamente concedido. Se o benefício tiver sido indevidamente concedido, como previsto no mencionado preceito legal, deparamos com uma concessão ilegal, devendo o mesmo ser revogado dentro do prazo previsto, nos termos do art. 141 do CPA, para o recurso contencioso que terminar em último lugar.

4.4 Vicissitudes próprios dos benefícios fiscais

Relativamente a esta matéria, o n.º 1 do art. 13.º do EBF estabelece dois princípios: por um lado, o princípio da intransmissibilidade do direito aos benefícios fiscais “inter vivos”; e, por outro, o princípio da transmissibilidade do mesmo direito “mortis causa”, com a **condição** de que no transmissário se verifiquem os pressupostos do benefício e este não seja de natureza estritamente pessoal, como acontece no caso dos benefícios concedidos a reformados, emigrantes, deficientes, entre outros.

Em regra, pelo facto do benefício fiscal ser concedido “intuitu personae”, é intransmissível quer “inter vivos”, quer “mortis causa”. Isto deve-se à própria natureza do benefício, veja-se o caso do art. 16.º do EBF, relativo a pessoas portadoras de deficiência e o do art. 39.º do mesmo diploma, neste caso aplicado a investimentos de natureza contratual

Contudo, esta regra da intransmissibilidade cede no n.º 2 e n.º 3 do art. 13.º do mesmo diploma, comportando, assim, excepções, a primeira de aplicação automática, a título de exemplo, podemos apontar para os arts. 41.º e 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, relativos às “Casas de renda condicionada” e aos “Prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso destinados a habitação”, e a segunda dependente de autorização do Ministro das Finanças.

Quanto a esta última derrogação da regra da intransmissibilidade, esta é meramente aparente, quando não assuma o carácter mortis causa, porque faz depender a transmissibilidade inter vivos da concessão de um novo benefício, mediante um processo de reconhecimento decidido, em última instância pelo já referido Ministro das Finanças.

5. Benefício fiscal vs Despesa fiscal

Podemos referir que os benefícios fiscais excepcionais são, economicamente, gastos ou despesas fiscais.

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

Citando Nuno De Sá Gomes “ ...o benefício fiscal, é uma despesa porque em rigor, tratando-se de situação sujeita a tributação, equivale, em termos quantitativos, a um sucedâneo indirecto da despesa pública directa, traduzido em receita fiscal não arrecadada, que equivale para o benefício à percepção de subsídio ou subvenção pública em dinheiro que lhe são atribuídos com objectivos políticos, económicos, sociais, culturais, etc., tutelados com a medida desagravadora excepcional.”

Economicamente, a despesa fiscal corresponde a um sacrifício, ao dispêndio de recursos que competiriam/pertenceriam ao Estado, mas que em resultado de opções extrafiscais são retidos pelos contribuintes, que, deste modo, como que passam a associar-se aos compromissos públicos.

À despesa fiscal, dada a recessão económica que gradualmente tem vindo a aumentar, é dada uma atenção e uma importância cada vez maior, justificadas pela necessidade de uma aplicação racional e correcta dos recursos públicos, cada vez mais escassos.

Como tal, a concessão e ou manutenção de qualquer benefício deve ser sempre acompanhada de uma ponderação, na qual se proceda a uma análise custo-benefício, por forma a comparar a despesa fiscal inerente à concessão do respectivo benefício e o proveito resultante da mesma.

No actual n.º 1 do art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, os benefícios fiscais são definidos como “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”, quer na alínea g) do n.º 3 do art. 106 da Constituição da República Portuguesa, na qual é precisamente previsto que a proposta de Orçamento de Estado seja acompanhada de um relatório sobre “os benefícios fiscais e a estimativa da receita cessante”.

Como refere Nuno De Sá Gomes “...desde o Orçamento de Estado para 1986, têm-se vindo a fazer esforços no sentido de quantificar a despesa fiscal correspondente aos benefícios concedidos, sendo, porém, certo que por carência de dados estatísticos, quer por razões conceituais, a estimativa da despesa fiscal é, entre nós, ainda muito embrionária.”

Podemos ainda mencionar que em termos orçamentais, o dispêndio de recursos é meramente virtual, por apontar para uma libertação de créditos e autorização de pagamentos imaginários, não suscitando movimentos monetários e orçamentais reais. Logo, em termos económicos, a despesa fiscal corresponde a um dispêndio virtual de recursos.

Juridicamente, a despesa fiscal equivale a uma situação de renúncia de receitas tributárias que, a não ser esta abdicação, seriam arrecadadas pelo Estado. Esta situação tem o intuito de constituir um incentivo aos contribuintes.

O mecanismo da despesa fiscal pressupõe a análise de dois momentos distintos:

1º O momento em que se procede à previsão dos aspectos estruturais necessários ao estabelecimento do núcleo essencial da tributação (previsão)

2º O momento em que se estabelece os efeitos típicos decorrentes da lei (estatuição), que corresponde à quantificação da obrigação de imposto.

A despesa fiscal constitui-se em torno deste 2º momento e traduz-se no conjunto de receitas a que o Estado teria direito, mas abdicou a pedido dos sujeitos passivos; por vontade própria, definida por via legal ou contratual; em resultado da atribuição de carácter subjectivo ou objectivo.

A despesa fiscal 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.

O cálculo da despesa fiscal enfrenta, portanto, grandes dificuldades de natureza metodológica relacionadas com o facto de, por um lado, a concessão dos benefícios fiscais tender a desencadear alterações no comportamento dos agentes económicos, sendo que, na verdade, os benefícios fiscais visam frequentemente alterar o comportamento dos agentes económicos, tornando, assim, extremamente difícil fazer uma estimativa da receita que seria obtida na sua ausência.

Por outro lado, uma vez que no regime actual, os prejuízos fiscais apurados num determinado exercício, podem ser reportados até ao final do sexto exercício posterior, a despesa fiscal inerente à concessão de tais benefícios acaba por se reflectir apenas nos exercícios seguintes.

Podemos concluir que os benefícios fiscais são concedidos, por um lado, para alterar o comportamento dos agentes económicos e, por outro, para aumentar a competitividade da economia, uma vez que são diminuídos os encargos tributários para os sujeitos passivos, embora, em algumas situações, tal signifique uma diminuição bastante significativa da receita que o estado obteria se não fossem concedidos os mencionados benefícios fiscais.

Conclusão

Como foi atrás exposto, ao lado das normas que visam a “satisfação das necessidades financeiras do Estado” encontram-se, as que procuram conseguir um objectivo de natureza económico-social. Elas exprimem determinadas políticas que visam atingir, por meio dos incentivos fiscais, o desenvolvimento de um sector da economia ou da sociedade, através da atribuição a esse sector de um regime fiscal mais favorável. Em princípio, sempre por um período limitado, uma vez que, ao fim desse período de regime fiscal mais favorável, ou não foram alcançados os objectivos pretendidos não se justificando o continuar da isenção, ou já o foram, não se justificando a manutenção da mesma.

As isenções tributárias que criam situações de benefício fiscal resultam sempre da interacção de grupos de interesses com o sistema político. Deste modo, são normas por natureza avulsas, o que não obstou a que houvesse tentativas de codificação entre nós, tendo tido a última lugar, como foi referido, na reforma fiscal de 1989.

No entanto, depois desta reorganização a que os benefícios fiscais foram alvo, optou o legislador não só por manter os benefícios fiscais nos respectivos códigos, como também por permitir que legislação extravagante definisse a criação de benefícios. Ora, por certo que os benefícios fiscais, atenta a sua natureza excepcional, não devem ser muito numerosos nem podem representar montantes muito elevados de receita perdida.

Ao mesmo tempo, com a publicação do Estatuto dos Benefícios Fiscais foi canalizado para o mesmo um grande número de benefícios que anteriormente se encontravam ainda mais dispersos por uma panóplia, ainda maior, de legislação avulsa.

Todavia, apesar do esforço levado a cabo, continua fora do Estatuto dos Benefícios Fiscais um grande número de benefícios, a maior parte dos quais sem haver uma razão justificativa para tal, uma vez que a partir do momento em que se verificou uma codificação da disciplina dos benefícios fiscais, era razoável esperar que toda a disciplina dos mesmos fosse, daí para a frente, integrada no Estatuto dos Benefícios

Fiscais, ou esta codificação fosse alvo de revisões periódicas, por forma a estar sempre actualizada e não se verificasse, assim, a dispersão referida.

O que tem contribuído para uma verdadeira confusão, que se vive neste domínio resulta, não apenas da aludida multiplicidade de diplomas contendo a disciplina dos benefícios fiscais, mas também da existência de legislação fiscal inoperacional e da permanente aprovação de novos benefícios. Isto tem como consequência inevitável que uma boa parte dos benefícios fiscais passem totalmente despercebidos à generalidade dos seus destinatários.

Também a proliferação de benefícios pode contribuir para um aumento da evasão e fraude fiscal. Com recursos limitados para a Administração Fiscal a capacidade de controlo é inversa ao número de benefícios a administrar e a própria aplicação do sistema normativo pode-se ressentir da disseminação de actividades que aquela terá de prosseguir.

A construção de um código de benefícios fiscais enfrentará sempre com as dificuldades ligadas à grande variabilidade estrutural das leis que concedem benefícios, acusados, com frequência, de serem os principais responsáveis pela quebra de sistematicidade das leis fiscais encaradas como um todo. É que cada benefício fiscal concedido, considerado isoladamente, surge legitimado por um fim, mas a acumulação de um sem número de benefícios retira coerência ao sistema, entendido como um todo.

Bibliografia

Andrade, de Vieira, Direito Administrativo e Fiscal, II Parte, Direito Fiscal, Lições ao 3.º Ano do Curso de 1996/97, Coimbra, 1996 – 97.

Códigos Tributários, Edições Almedina, Coimbra, 2006.

Constituição da Republica Portuguesa, Porto Editora, Porto, 2003.

Faria, Maria Teresa de Barbot, Veiga de, Estatuto dos Benefícios Fiscais Anotado, Rei dos Livros, Lisboa, 1993).

Gomes, Nuno de Sá, Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Rei dos Livros, Lisboa, 2003

Martinez Soares, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 1995.

Nabais, José Casalta, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2003

Oliveira, Martins, Guilherme Waldemar, Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime, Cadernos IDEFF, N°6, Almedina, Lisboa, 2006.

Ribeiro, Antunes, José, Estatuto dos Benefícios Fiscais Anotado e Comentado, DisLivro, Lisboa, 2004.

Rocha, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra

Sanches, Saldanha, Manual de Direito Fiscal, 2ª edição, Coimbra Editora, 2002.

Sousa, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, 4.a edição, Vislis, 2003.

Xavier, Alberto, Direito Fiscal, Manuais da FDL, Lisboa, 1974.