



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Benefícios Fiscais e Art.º
92 do CIRC
Algumas Questões

Rui Jorge Mendes Teixeira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**Benefícios Fiscais e Art.º
92 do CIRC
Algumas Questões**

Rui Jorge Mendes Teixeira

Orientador: Professor Doutor Tomás Maria
Cantista de Castro Tavares

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024

À minha família e amigos...

“We must care for each other more,
and tax each other less”

Bill Archer

Agradecimentos

A elaboração da presente dissertação não teria sido possível sem o contributo de todos os que fizeram parte do meu percurso académico na Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto.

Ao Professor Doutor Tomás Maria Cantista de Castro Tavares pela total disponibilidade e proximidade demonstrada durante o desenvolvimento desta dissertação.

Aos meus pais Jorge e Ondina, pelo incentivo, pela compreensão, pela paciência e por serem o meu pilar.

Ao meu irmão Ricardo, por ser a definição de amor incondicional, por estar nos bons e principalmente nos maus momentos.

Ao Sr. Armando e ao Dr. Rui Monterroso, pela ajuda imprescindível que me deram na minha formação, foram e são determinantes na minha vida e nesta etapa.

A toda a minha família e amigos, pelo companheirismo e amizade, por me motivarem a ser melhor todos os dias e por não me deixarem desistir.

Agradecer por fim a todos que fizeram parte desta caminhada, contribuindo para a realização da presente dissertação.

Resumo

Os benefícios fiscais apresentam-se como um mecanismo com impactos reais e efetivos na economia das empresas por se apresentarem como uma forma de poupança fiscal efetivada através de deduções.

Espalhados por diversos diplomas legais com foco especial no Estatuto dos Benefícios Fiscais, a presente dissertação procura enquadrar os benefícios fiscais, o que qualifica determinado “*auxílio de estado*” como benefício fiscal, os tipos de benefícios fiscais existentes no nosso ordenamento jurídico, passando ainda pelas normas comunitárias que versam sobre esta matéria principalmente as resultantes do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia resultantes da preocupação do impacto que estes podem ter no funcionamento do Mercado Interno.

Sendo a existência de um benefício fiscal uma *despesa fiscal* para o Estado, a presente dissertação procura perceber o impacto do artigo 92.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, por se apresentar como uma norma que limita a dedução de benefícios fiscais, o enquadramento e lógica da existência desta e ainda uma análise detalhada à mesma, passando pelo n.º 2 do presente artigo que elenca taxativamente que benefícios fiscais se encontram fora desta esfera de limitação.

Os resultados evidenciados pelo estudo demonstram que é possível utilizar mecanismos fiscais para atingir objetivos *extrafiscais*, sendo necessário proceder a um juízo de ponderação entre a não obtenção de receita (que na realidade é qualificada como uma despesa fiscal) e o próprio interesse que se visa atingir.

Surge, ainda, como tema de análise a interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira do “*regime privilegiado ou preferencial de tributação dos rendimentos*”, considerando que a aplicação destes regimes é na realidade um benefício fiscal, e a problemática de tal interpretação abrangente que faz com que qualquer medida excecional de carácter excecional que vise interesses públicos extrafiscais, se deva considerar como um benefício fiscal e estar desta forma sujeito às limitações impostas pelo artigo 92.º do CIRC, fazendo com que qualquer mecanismo tributação privilegiada de rendimentos que tenha regras próprias de deduções se torna sujeito aos limites dedução aplicáveis pelo referido artigo, excecionando-se os casos elencados taxativamente no número 2 do mesmo.

Palavras-Chave: Benefícios Fiscais; Despesa Fiscal; Limites à Dedução; Poupança Fiscal.

Abstract

Tax benefits are presented as a mechanism with real and effective impacts on the companies' economy as they are presented as a form of tax savings made through deductions.

Spread across several legal diplomas with a special focus on the Tax Benefits Statute, this dissertation seeks to frame tax benefits, which qualifies certain "state aid" as a tax benefit, the types of tax benefits existing in our legal system, passing also by the community standards that deal with this matter, mainly those resulting from the Treaty on the Functioning of the European Union resulting from the concern about the impact that these may have on the functioning of the Internal Market.

Since the existence of a tax benefit is a tax expense for the State, this dissertation seeks to understand the impact of article 92 of the Tax Benefits Statute, as it presents itself as a rule that limits the deduction of tax benefits, the framework and logic of its existence and also a detailed analysis of it, going through paragraph 2 of this article which exhaustively lists which tax benefits are outside this sphere of limitation.

The results evidenced by the study demonstrate that it is possible to use fiscal mechanisms to achieve extra-fiscal objectives, making it necessary to make a balancing judgment between not obtaining revenue (which in reality is qualified as a tax expense) and the interest that is intended to be achieved .

The Tax and Customs Authority's interpretation of the "privileged or preferential income taxation regime" also arises as a topic of analysis, considering that the application of these regimes is in reality a tax benefit, and the problem of such a comprehensive interpretation that means that any exceptional measure of an exceptional nature that targets extra-fiscal public interests must be considered as a tax benefit and thus be subject to the limitations imposed by article 92 of the CIRC, meaning that any privileged income taxation mechanism that has rules own deductions becomes subject to the deduction limits applicable by the aforementioned article, with the exception of the cases listed exhaustively in number 2 of the same.

Keywords: Tax Benefits; Tax Expense; Limits on Deduction; Tax Savings.

Índice

<i>Introdução</i>	12
<i>Capítulo I – Benefícios Fiscais</i>	14
I.I O Estado Fiscal: Questões introdutórias.....	14
I.II Enquadramento e surgimento	17
I.III Conceito de Benefício Fiscal.....	18
I.IV Limitações na União Europeia.....	20
I.V Ordenamento Português.....	22
I.VI Tipos de Benefícios Fiscais	25
<i>Capítulo II – Artigo 92.º CIRC</i>	26
II.I Enquadramento do Artigo 92.º do CIRC.....	26
II.II Análise ao Artigo 92.º do CIRC	29
II.III A exclusão dos Benefícios Fiscais – o n.º 2 do art.º 92.º CIRC.....	31
<i>Conclusões</i>	35
<i>Referências Bibliográficas</i>	37

Lista de Siglas e Abreviaturas

Art.º - Artigo

Arts.º - Artigos

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

CFI – Código Fiscal do Investimento

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IRC- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

SIFIDE II – Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial II

Ac. – Acórdão

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

UE – União Europeia

EU – European Union

EM – Estado-Membro

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

CRP – Constituição da República Portuguesa

LGT – Lei Geral Tributária

SIFIDE - Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento

DLRR – Dedução de Lucros Retidos e Reinvestidos

OE – Orçamento de Estado

EBITDA – Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization

LAJIDA – Lucro Antes de Juros, Impostos, Depreciação e Amortização

Cfr. – Conforme

Pág. – Página

Prefácio

A inspiração para esta dissertação surgiu da complexidade dos benefícios fiscais e o seu papel cada vez mais relevante na vida das empresas. Fruto da baixa competitividade empresarial e da estagnação económica, o surgimento de benefícios fiscais apresenta-se como um mecanismo atrativo potencializador de dar resposta a necessidades estruturais do país, como o reinvestimento de lucros, a fixação e criação de empregos qualificados e a luta contra a desertificação.

Durante a minha jornada académica, enquanto mestrando em Direito Fiscal, observei a importância dos instrumentos fiscais enquanto mecanismo de poupança de imposto, especialmente motivado pela elevada carga fiscal que se sente no nosso país.

Contudo, demonstra-se também imperativo compreender as limitações existentes a este mecanismo, principalmente o impacto dessas limitações na viabilidade dos próprios benefícios fiscais.

A elaboração da presente dissertação pautou-se por um ambiente desafiador, trabalhoso e estimulante. As horas dedicadas ao aprofundamento do tema pautaram-se por um sentimento de desejo de aprofundar o conhecimento sobre o tema e alargar o conhecimento sobre o direito fiscal.

Ao longo da investigação, a revisão extensiva da literatura, a análise crítica das disposições legais, a doutrina académica, a jurisprudência e a jurisprudência administrativa, pautaram-se por um esforço intelectual vigoroso na busca pela compreensão dos temas em análise.

Expresso a minha gratidão pelo contributo de todos que através do seu apoio, das suas orientações e pelo incentivo pessoal me motivaram no desenvolvimento desta dissertação e em toda a minha formação académica, pessoal e profissional.

Introdução

O surgimento do Estado enquanto forma de organização de vida em sociedade e em comunidade obrigou, fez surgir, desde cedo, a necessidade de uma organização política e, em consequência, a necessidade de obtenção de recursos financeiros para dar respostas às necessidades coletivas.

Para dar resposta a essas necessidades, os Estados Modernos fazem uso da cobrança de impostos, passando o Estado a ser um “acionista” nas empresas, estando os contribuintes onerados com o dever de pagar impostos, financiando a sociedade onde se inserem e aproveitando das vantagens dessa mesma organização, tornando-se os Estados em “Estados Fiscais”.

Estando o Estado onerado com esta responsabilidade e incumbência de dar respostas às necessidades dos seus cidadãos e percebendo a sua limitação em diferentes áreas, começaram a surgir mecanismos que “transferia” indiretamente a responsabilidade de dar certas respostas para as entidades privadas, que atingiam de forma livre e espontânea determinados objetivos de natureza económica, social, política, religiosa, ambiental, entre muitas outras.

Foi nesta perspetiva que surgem os Benefícios Fiscais, abdicando o Estado de arrecadar receita, atribuindo aos sujeitos passivos da relação fiscal mecanismos de dedução de determinadas quantias ao imposto a pagar em consequência da adoção de determinado comportamento de natureza extrafiscal.

Em Portugal, estes mecanismos mereceram a criação de um diploma próprio, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, padecendo, contudo, de uma organização eficiente, estando dispersos pelo próprio EBF, por diversa legislação avulsa, pelo Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, pelo Código Fiscal do Investimento e outros diplomas legais.

Note-se que a existência destes mecanismos resulta sempre na redução de receita do Estado, apresentando-se como uma *despesa fiscal* que se traduz nas contas do Estado e no seu Orçamento de Estado, sendo necessário um juízo sério de ponderação entre os interesses em análise, só sendo admissível a existência de um benefício fiscal quando o interesse *extrafiscal* se demonstre mais ponderoso que a própria obtenção de receita, enquanto que na esfera do contribuinte o acesso a este benefício fiscal se traduz numa efetiva poupança de imposto e numa redução da sua despesa fiscal.

Sucedem, contudo, sendo a obtenção de imposto a principal forma de arrecadação

de receitas para financiar as atividades do Estado e dar resposta às necessidades coletivas, e para cumprir com os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, mostra-se imperativa a existência de mecanismos de segurança que determinem que mesmo com o acesso a estes benefícios fiscais os contribuintes pessoas coletivas tenham que cumprir as suas obrigações contributivas e entregando imposto. Foi nesta lógica que surgiu o artigo 92.º do CIRC, evitando que determinados contribuintes estejam um ou mais períodos tributários fora da esfera da tributação do Estado, o que põe em causa a obtenção de receita por parte do Estado – principalmente em alturas em que a obtenção de receita se demonstra mais importante como quando se deparam os Estados com crises económicas - e, em última análise, a própria subsistência do Estado.

Capítulo I – Benefícios Fiscais

I.1 O Estado Fiscal: Questões introdutórias

Todos os Estados necessitam de arrecadar fundos para dar resposta às necessidades das suas populações e assegurar o cumprimento das suas finalidades, incumbências com custos bastante elevados. Se tivermos em consideração que, em Portugal, o Orçamento de Estado para 2023¹ viu um valor executado de despesa na ordem dos 10,6 mil milhões de euros face a um valor angariado de receita na ordem dos 11,4 mil milhões de euros, sendo que o valor da despesa aumentará em 2024 para valores na ordem dos 11,4 mil milhões de euros², percebemos que o Estado necessita de arrecadar um montante considerável de receitas para financiar os vários ramos da sua atividade e dar resposta às necessidades da sua população.

Estas finalidades do Estado passam pela satisfação de necessidades que muito embora possam ser apuradas individualmente, isto é, possam ser apuradas face a cada um dos cidadãos, são necessidades que incumbe ao Estado dar resposta e, noutras situações, são necessidades que pelas suas características se demonstra uma tarefa difícil (e em vários casos impossível) apurar o custo que deve ser atribuído a cada cidadão³.

Estas necessidades coletivas resultam de vários elementos e podem ser necessidades que estão na génese da organização das populações em Estados (como a necessidade primordial de proteção de ameaças exteriores), como necessidades cuja resposta incumbe ao Estado devido à evolução dos tempos e pela cada vez maior (pelo menos nos países desenvolvidos e em especial na Europa) amplitude de incumbências do Estado (como o Serviço Nacional de Saúde e a Escola pública e gratuita).

É resultado desta evolução a transferência da responsabilidade na resposta a necessidades que se vêm a impor constitucionalmente, como a necessidade de educação⁴ e saúde⁵.

A resposta a estas necessidades coletivas nos Estados Modernos (e em especial,

¹ Lei n.º 24-D/2022 de 30 de dezembro

² Conforme dados disponíveis em [transferencia.gov.pt](https://www.transferencia.gov.pt)

³ Numa nota explicativa, apurar o custo que deve ser imputado a cada cidadão pela despesa do Estado na requalificação de determinado espaço público é uma tarefa infrutífera, que não é possível determinar quem vai utilizar o espaço, nem a frequência de utilização para apurar o custo.

⁴ Cfr. Art.º 74.º da Constituição da República Portuguesa

⁵ Cfr. Art.º 64.º da Constituição da República Portuguesa

pela evolução da realidade político-económica, em Portugal) não pode ser feita por outra forma que não seja através da arrecadação de impostos.

Historicamente, os Estados Patrimoniais foram a primeira forma de Estado moderno em que as necessidades financeiras do próprio Estado eram asseguradas através de receitas próprias do Estado provenientes da exploração das suas propriedades e do seu próprio património, da obtenção de rendimentos através da exploração de atividades comerciais que o próprio Estado explorava e/ou através da exploração dos seus próprios recursos naturais (como o petróleo e o gás natural e até de matéria-prima mais comum como madeira e minérios), beneficiando o Estado dessas matérias-primas abundantes.

Sucedem na atualidade, na maioria dos Estados ditos modernos e em especial em Portugal, a principal fonte de rendimentos passa pela arrecadação de impostos, falando-se agora de verdadeiros *Estados Fiscais*. Desta forma, para dar resposta às necessidades da coletividade (respostas que acarretam despesas bastante elevadas), os Estados oneram os seus agentes económicos com impostos, arrecadando receitas com uma participação nas receitas que estes agentes económicos obtêm fruto do seu trabalho (e não só).

Desta forma, deixam os Estados de ter uma posição tão ativa na economia que, fruto da procura pelo lucro, se autorregula, assumindo uma posição passiva, preocupando-se com a regulação política do seu próprio País.

Não quer isto dizer que os Estados Fiscais deixam de ter uma preocupação com a Economia do seu próprio Estado mas antes que assume uma posição de direção da própria economia em termos macroeconómicos, assumindo a direção de políticas nacionais e internacionais e regulando em termos gerais a economia, enquanto os agentes económicos assumem a direção das suas próprias opções na prossecução do lucro e da sua própria viabilidade económica, posição que é bastante favorável ao Estado que sabe que os agentes económicos optarão por opções que lhes tragam um maior lucro que, em consequência, acarretará maior imposto a arrecadar pelo Estado.

Contudo, o Estado Fiscal não é uma solução livre de certas vicissitudes e problemáticas. O acesso ao Mercado Único, agora potencializado por uma cada vez maior globalização, introduziu na economia e nas relações comerciais um equilíbrio de forças fora das fronteiras do próprio Estado, resultando na necessidade dos Estados de ponderação e cuidado na sua obtenção de receitas. Isto é, enquanto os agentes económicos estavam cingidos às fronteiras de um Estado, havia uma menor preocupação por parte do Estado em garantir uma tributação ‘equilibrada’. Com o acesso ao Mercado Único que consagrou um verdadeiro ‘‘*espaço sem fronteiras internas, onde a livre circulação de*

mercadorias, pessoas, serviços e capitais é assegurada”⁶, viram-se obrigados os Estados a fazer uma nova ponderação na forma e severidade com que oneram os contribuintes com impostos. Isto significa que esta facilidade de mobilidade faz com que os agentes económicos tenham uma nova e determinante facilidade de se deslocalizarem para outros Estados que lhes atribuam uma carga fiscal menor, pagando lá os seus impostos.

Esta facilidade de movimentação trouxe uma concorrência fiscal sem precedentes, onde os Estados se viram forçados a ponderarem o seu sistema fiscal de forma que seja suficientemente atrativo para, pelo menos, evitar que os agentes económicos nacionais não se vejam na necessidade de procurar um outro Estado com uma carga fiscal mais reduzida.

Esta concorrência fiscal desmedida mostrou-se (e ainda se mostra para Estados com uma carga fiscal mais elevada, como Portugal) um sério problema, chegando a ser considerada pela OCDE como um problema mundial no Relatório sobre a Concorrência Fiscal Prejudicial⁷, tendo resultado na aprovação pela União Europeia do “*Código de Conduta Relativo à Fiscalidade das Empresas*”⁸, sendo este o início da nova preocupação quer nacional quer internacional com a concorrência fiscal e as consequências que estas podem ter, levando a verdadeiras guerras de impostos.

Ainda, dentro das fronteiras dos próprios Estados, apresentou-se uma nova necessidade de equilibrar as necessidades de obtenção de imposto pelos Estados para dar resposta às suas necessidades, face à necessidade de ter um sistema fiscal suficientemente atrativo que faça com que a procura do lucro pelos próprios agentes económicos se demonstra atrativa e não causa uma situação em que estes agentes económicos se sintam desmotivados na procura do lucro e, conseqüentemente, se traduza numa redução de imposto que o próprio Estado arrecada.⁹

⁶ Cfr. Ato Único Europeu, 1986

⁷ “*Concorrência Fiscal Prejudicial: Um Problema Mundial*”, Conselho da OCDE, 9 de abril de 1998

⁸ Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, 1 de Dezembro de 1997

⁹ Surgiu, aliás, em 1974 pelo Economista Arthur Laffer a “*Curva de Laffer*” que procurava explicar que muito embora quanto maior a taxa de imposto maior a receita, a partir de determinada taxa de imposto (e carga fiscal), deixa de ser atrativa a procura do lucro pelos agentes económicos que se vêem onerados com uma insustentável carga fiscal, deixando de exercer as suas atividades económicas por não serem viáveis. Esta relação tem por base o teorema de Rolle.

I.II Enquadramento e surgimento

Os benefícios fiscais apresentam-se como uma ferramenta excepcional e tendencialmente temporal¹⁰ de desagramento fiscal dirigido às empresas como consequência direta e necessária da adoção por parte destas de determinados comportamentos ou por se absterem de adotar determinados comportamentos. Estas ferramentas políticas fiscais visam provocar determinadas consequências fora do próprio âmbito fiscal, mas com consequências diretas no âmbito fiscal.

Conforme JOSÉ CASALTA NABAIS¹¹, o surgimento dos benefícios fiscais está diretamente relacionado com a necessidade de regular um novo fenómeno apelidado de *extrafiscalidade*, isto é, a “*mobilização do instrumento fiscal como meio de realização de objetivos económicos e fiscais*”, consequência da evolução das relações entre o direito fiscal e os diferentes ramos do direito, *in casu* da evolução da relação entre o direito fiscal e o *direito da economia*.

Assim, perceberam os Estados Modernos da existência de mecanismos bastante eficientes que lhes permitem, através de ferramentas fiscais, atingir determinados objetivos pré-estabelecidos nas mais diversas áreas sobre a tutela do Estado, utilizando a tributação como mecanismo para a promoção de determinados comportamentos¹² ou para a abstenção de determinados comportamentos¹³.

Sucedem, portanto, que a utilização de medidas fiscais como mecanismo de obter determinados objetivos extrafiscais é, em Portugal, utilizada principalmente através da existência de benefícios fiscais a que os contribuintes pessoas coletivas podem aceder através da adoção de comportamentos pré-estabelecidos e determinados na lei, tendo, como consequência direta e necessária dessa mesma atuação uma menor tributação.

A influência dos benefícios fiscais na vida e na gestão económica das empresas apresenta-se como sendo cada vez mais relevante e até determinante para a viabilidade

¹⁰ Tendo os benefícios fiscais esta natureza excepcional e tendencialmente temporal, dita o artigo 14.º n.º 1 do EBF que “*a extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da retribuição-regra*”, sendo que esta extinção ocorre, no caso dos benefícios fiscais temporários por caducidade (nos termos do n.º 2 do mesmo artigo) e no caso dos “*benefícios fiscais permanentes ou temporários dependentes de reconhecimento da administração tributária*” por dívidas de natureza fiscal ou à segurança social do contribuinte que goza do benefício fiscal (nos termos dos n.ºs 5 e 6 do mesmo artigo).

De todas as formas, podem sempre os benefícios fiscais ser revogados por decisão governativa.

¹¹ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Almedina, 2021, Reimpressão, pág. 117

¹² Através da não tributação ou de uma menor tributação, cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS

¹³ Através de maior tributação, utilizado impostos extrafiscais ou agravamentos extrafiscais de impostos, cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS

da própria empresa e estratégias de investimento e crescimento, aumentando a sua competitividade e produtividade, privilegiando o reinvestimento de lucros, a aposta em mão de obra qualificada, a adoção de políticas de cariz social e ambiental, a criação e manutenção de emprego qualificado, a deslocalização para territórios rurais para desenvolvimento local dos mesmos, entre muitas outras medidas, que fazem com que o Estado indiretamente atinja os objetivos de fixação de mão de obra, aumento da competitividade empresarial, promoção de territórios rurais, adoção de medidas ambientais e sociais, entre muitos outros objetivos, sem ter que ter uma atuação ativa nessas mesmas medidas, colocando as empresas a cumprir esses mesmos objetivos como “moeda de troca” da obtenção destes benefícios fiscais e consequente poupança de imposto.

Desta forma, o conhecimento por parte das empresas destes mecanismos demonstra-se cada vez mais importante, permitindo que as mesmas se tornem mais competitivas.

Sucedem, contudo, que a existência de benefícios fiscais apresenta, também, uma consequência obrigatória para o Estado: a não obtenção de receita. Isto significa que o Estado ao estabelecer determinados benefícios fiscais tem sempre em conta que a única consequência direta obrigatória destes, será sempre a existência de uma *despesa fiscal*, que se traduz numa não obtenção de determinada receita a que teria direito por força do sistema fiscal na expectativa (sendo apenas uma expectativa pois muito embora seja expectável que o acesso por determinada empresa a um benefício fiscal acarrete como consequência o cumprimento de determinado objetivo, essa situação nunca pode ser considerada como cumprida à partida)

I.III Conceito de Benefício Fiscal

O conceito de Benefício Fiscal encontra-se definido no Artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais como “*medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”,¹⁴ podendo estas passar por diversos mecanismos que oferecem uma efetiva poupança fiscal para os contribuintes, através de deduções, isenções ou qualquer outra forma que resulte numa efetiva redução de imposto/tributo a pagar ao

¹⁴ Art.º 2 EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

Estado.¹⁵

É perceptível, então, que, desde logo, é imposta como condição a existência de “*interesses públicos extrafiscais relevantes (...) (que) sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”, isto é, a admissibilidade do benefício fiscal, e aliás, a condição *sine quo non* para a existência do mesmo, enquanto forma de prossecução de objetivos extrafiscais, encontra-se diretamente dependente da existência de um objetivo extrafiscal a atingir, que deve estar sempre sujeito a um quadro de ponderação e de razoabilidade e que quando sujeito a este “teste”, se demonstra mais importante a prossecução deste objetivo do que a prossecução da obtenção de receita de imposto por parte do Estado, isto porque a consequência direta para o Estado da existência de Benefícios Fiscais será sempre abdicar de receita (diga-se de imposto) em face da ponderada e razoável expectativa de ver determinados interesses cumpridos.

Refere o conceito que estamos perante “*medidas de carácter excepcional*”, situação que percebendo o primordial objetivo do sistema fiscal enquanto forma de obtenção de receita para o Estado para financiar as necessidades públicas, se demonstra claro.

De facto, a existência de Benefícios Fiscais implica a existência de uma situação em que há um afastamento ao princípio constitucional da capacidade contributiva, isto porque muito embora exista uma efetiva capacidade contributiva apurada para determinado contribuinte, a tributação será inferior ou nula daquela que foi apurada à partida pela aplicação das normas de incidência.

Assim, é elemento essencial da existência de um benefício fiscal a prossecução de um objetivo extrafiscal (do âmbito social, económico, de coesão territorial, ambiental, entre outros), impondo-se na esfera do Estado uma não arrecadação de imposto que é, na realidade, uma *despesa fiscal*, traduzindo-se não na não obtenção de receita, mas numa efetiva despesa e, portanto, num custo, ao passo que na esfera do contribuinte surge uma vantagem económica traduzida numa redução de imposto a pagar face ao imposto que pelas normais regras seria apurado em determinado período tributável.

¹⁵ Neste sentido, WALDERMAR D’OLIVEIRA MARTINS, GUILHERME, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime – Cadernos IDEFF n.º 6*, Almedina, 2016.

I.IV Limitações na União Europeia

Sendo Portugal um Estado-Membro da União Europeia, a criação, existência, funcionalidades, atribuição e consequências diretas dos Benefícios Fiscais não se demonstra alheia à própria União Europeia.

A União Europeia, tendo uma ordem jurídica própria e que se demonstra ser parte integrante da realidade jurídica, social, política e económica dos Estados-Membros, com diversas decisões de carácter jurídico que acarretam consequências práticas para os próprios Estados-Membros e para os cidadãos destes e, no nosso caso em análise, na vida dos contribuintes.

A União Europeia demonstrou-se preocupada com a prevenção de uma guerra fiscal entre os Estados-Membros, a prevenção da atribuição de benefícios fiscais de uma forma discriminatória, a prevenção de favorecimentos a determinadas empresas ou setores e, principalmente, a prevenção de distorções no Mercado Interno¹⁶.

A existência de um Mercado Único, associado à livre circulação de bens, serviços, capitais e pessoas, torna de especial complexidade a existência de Benefícios Fiscais e as consequências que uma incorreta aplicação destes traria para a própria União Europeia e para os Estados-Membros.

Aliás, e como resulta do “Relatório sobre o impacto das reformas fiscais nacionais na economia da EU” da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários de 2021¹⁷, “*observa (a Comissão) que muitos Estados-Membros, bem como a EU, introduziram regimes específicos favoráveis Às PME, como regras especiais em matéria de IVA, para compensar as taxas de imposto efetivas mais elevadas para as PME e os seus custos de cumprimento das obrigações fiscais mais elevados; saliente que este tipo de tratamento especial, embora geralmente positivo, se for amplamente utilizado, pode introduzir mais distorções e mais possibilidades de planeamento fiscal agressivo, podendo aumentar ainda mais a complexidade global do sistema; exorta os Estados-Membros a conceberem*

¹⁶Como consta do *Relatório sobre o impacto das reformas fiscais nacionais na economia da EU*, da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários, de 2121, Processo 2021/2074(INI), de 14.12.2021, relator Markus Ferber, “*insta a Comissão a estabelecer um quadro de controlo dos incentivos fiscais na UE e a obrigar os Estados-Membros a publicarem os custos orçamentais de tais incentivos; exorta os Estados-Membros a realizarem análises anuais de custos e benefícios, pormenorizadas e públicas, de cada disposição fiscal; considera que a segurança fiscal seria reforçada se os Estados-Membros tivessem um entendimento comum sobre que incentivos fiscais não causam distorções; insta a Comissão a emitir orientações sobre os incentivos fiscais que não distorcem o mercado único*”, refletindo as preocupações da Comissão com as consequências que a existência de benefícios fiscais sem um controlo sério pode ter na economia dos países e no Mercado Único.

¹⁷ Processo 2021/2074(INI) de 14.12.2021, relator Markus Ferber

benefícios fiscais para as PME de uma forma que seja coerente com o regime fiscal global e que não encoraje as PME a permanecerem pequenas''.

Esta situação levou, desde logo, que no TFUE¹⁸ ficasse expressamente previsto, no seu artigo 107.º n.º 1, que *''Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetam as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções''*, acrescentado no seus números 2 e 3 as situações em que a atribuição desses auxílios é, respetivamente, compatíveis com o mercado interno ou que podem ser consideradas compatíveis com o mercado interno.

O uso da expressão *''auxílios concedidos pelos Estados''*, reflete, propositadamente, a adoção de um conceito alargado onde se inserem os Benefícios Fiscais comumente adotados pelos Estados na definição do conceito que cada Estado lhe confere¹⁹, mas também todos os apoios, descontos, facilidades ou benefício que os Estados procurem definir de uma forma diferente para não se enquadrarem no conceito de Benefício Fiscal mas que pelas suas características, natureza e consequências fiscais são, na realidade, benefícios fiscais, prevenindo, portanto, as situações em que os Estados estariam a criar e conceder determinados benefícios fiscais que poderiam ficar fora desta norma pela forma como seriam qualificados.

Ainda, vai a União Europeia mais longe com este artigo 107.º n.º 1 do TFUE, ditando que em todas as situações em que a consequência seja falsear ou ameaçar *''falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções''*, existe uma incompatibilidade. Isto significa que mesmo nos casos em que a atribuição de um auxílio de Estado (dentro destes os benefícios fiscais) tenha como objetivo a prossecução de um interesse extrafiscal legítimo que vise promover um interesse dos cidadãos, se a criação ou atribuição desse auxílio falsear ou ameaçar falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções (e portanto, preenchendo cumulativamente o n.º 1 do artigo 107.º do TFUE), o auxílio, mesmo que não criado com essa intenção discriminativa, demonstra-se proibido por ser incompatível com o mercado interno. Neste sentido, qualquer tipo de auxílio concedido pelo Estado, como um benefício fiscal, que se traduza num auxílio que se demonstre seletivo e concreto, colocando determinado(s) agente(s)

¹⁸ Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

¹⁹ E, no nosso caso, o conceito resultante do Art.º 2 do EBF

económico(s) numa situação privilegiada face aos restantes agentes económicos, é expressamente proibido²⁰ pelo artigo 107.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) que tem carácter geral, sendo obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável em todos os Estados-Membros, não necessitando de ser transposto para a legislação nacional e sendo diretamente aplicável junto dos tribunais nacionais.

I.V Ordenamento Português

Em Portugal os Benefícios Fiscais padecem de uma verdadeira organização e sistematização. Muito embora exista o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)²¹, este padece de uma verdadeira consolidação, existindo diversos Benefícios Fiscais, imposições de acesso a estes e limitações a estes em diversos diplomas de índole fiscal²², em legislação avulsa²³, no Código Fiscal do Investimento²⁴ e no CIRC²⁵.

A adoção e criação do Estatuto dos Benefícios Fiscais visou regular a criação de benefícios fiscais, ditando *‘os princípios gerais a que deve obedecer a criação das situações de benefício, as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo e o elenco desses mesmos benefícios, com o duplo objetivo de, por um lado, garantir maior estabilidade aos diplomas reguladores das novas espécies tributárias e, por outro lado, conferir um carácter mais sistemático ao conjunto dos benefícios fiscais’*, definindo, no seu artigo 2.º n.º 1 o conceito de benefício fiscal como *‘as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem’*.

É, contudo, de notar, conforme *supra* referido, que esta definição do conceito de benefício fiscal pode padecer de deficiências, principalmente causadas pelo decorrer do tempo e a criação de novas medidas que se traduzam em *‘auxílios de Estado’*, sendo

²⁰ Acórdão Tribunal de Justiça de 15 de março de 1994, *Banco de Crédito Industrial S.A., atualmente Banco Exterior de España S.A., contra Ayuntamiento de Valencia*, processo C-387/92 – *‘uma medida através da qual um Estado-Membro atribui uma isenção fiscal a empresas públicas constitui um auxílio de Estado, na aceção do n.º 1 do artigo 92.º do Tratado CEE’*ss

²¹ EBF, publicado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 01 de julho

²² A título de exemplo, os artigos 8.º, 23.º, 29.º e 38.º do CFI

²³ A título de exemplo, nos Açores o Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro faz uma adaptação do sistema fiscal nacional às necessidades e realidades específicas da Região Autónoma dos Açores, trazendo diferenças no regime de deduções por lucros retidos e reinvestidos

²⁴ Onde, como se pode ler no diploma, *‘No uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 44/2014, de 11 de julho, aprova um novo Código Fiscal do Investimento e procede à revisão dos regimes de benefícios fiscais ao investimento produtivo, e respetiva regulamentação’*.

²⁵ A título de exemplo, as limitações decorrentes do artigo 92.º do CIRC

perentório referir que por imposição das normas da União Europeia se deve sempre atender às definições resultantes do TFUE, outros Tratados e Regulamentos, de onde se impõe que independentemente da forma como será definido por cada um dos Estados-Membros este conceito, deve sempre ter-se em consideração a forma como a própria União Europeia define este conceito.

A adoção de medidas políticas de incentivos fiscais em Portugal resulta da ponderação entre a necessidade de visar determinados ‘*interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação*’²⁶, isto é, associado à criação de um benefício fiscal, e, aliás, na génese da mesma, estará sempre e obrigatoriamente a prossecução de uma finalidade extrafiscal com elevado interesse público que transcende a necessidade de obtenção de imposto e da obtenção de receita para financiar o próprio Estado.

Desta forma, a prossecução de um interesse de natureza económica, política, religiosa, cultural, social ou de qualquer outra esfera, deve ser ponderada porque, em boa verdade, só nos casos em que a prossecução desse interesse se demonstre verdadeiramente imprescindível e mais importante que a obtenção de imposto, é que se pode sobrepor a existência de um benefício público em prejuízo do princípio constitucionalmente²⁷ e legalmente²⁸ garantido do princípio da igualdade^{29 30} e colocar em prejuízo dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária³¹ que pauta todo o sistema fiscal.

De acordo com a Constituição da República Portuguesa, no seu artigo 13.º, ‘*1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei; 2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, provado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação social*’’, traduzindo-se, no nosso ordenamento jurídico e, *in casu*,

²⁶ Conforme definição do conceito de benefício fiscal – art.º 2.º n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais

²⁷ Cfr. Art.º 13.º da Constituição da República Portuguesa

²⁸ Cfr. Art.º 5º da Lei Geral Tributária

²⁹ Conforme Paiva, C., & Januário, M. (2014) *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*. Coimbra, Edições Almedina, pág. 69 – é necessário que o legislador faça uma clara ponderação entre os interesses que se contrapõem nesta balança, uma vez que a utilização de benefícios fiscais ‘*contrariam uma aplicação igualitária da carga fiscal em relação a todos os sujeitos passivos do imposto*’, sendo, portanto, necessário que a prossecução do interesse extrafiscal seja mais importante que a obtenção do imposto e, mais ainda, que esse mesmo interesse extrafiscal tenha tão elevada importância que justifique que o princípio da igualdade, e em especial da igualdade tributária, seja rompido.

³⁰ O Princípio da Igualdade, constitucionalmente consagrado, revela não só na esfera do Direito Fiscal, mas antes é transversal a todo o ordenamento jurídico português e internacional, traduzindo-se, ainda, na proibição da discriminação.

³¹ Cfr. arts.º 13.º, 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa

no nosso sistema fiscal, nos princípios da igualdade tributária e capacidade contributiva. Isto significa que o princípio da igualdade se traduz, no nosso sistema fiscal, num princípio de igualdade material, tratando situações idênticas de forma idêntica e situações diferentes de forma diferente³², sendo que esta diferença aparente de tratamento nunca será considerado uma violação destes preceitos constitucionais na medida que muito embora dois contribuintes (diga-se empresas) com a mesma capacidade contributiva só terão diferença de apuramento de imposto a pagar (e, portanto, aparentemente uma diferença de tratamento) na medida que as situações de facto seja diferentes e uma delas aceda a um benefício fiscal em consequência de ter adotado determinado comportamento ou se absteído de adotar determinado comportamento.

Neste sentido, em todas as situações que exista um benefício fiscal, a forma de apuramento de imposto e o tratamento fiscal do contribuinte continua a ser apurado e tratado da mesma forma que das situações em que este não existe.

Significa isto que face ao contribuinte (antes do apuramento do ‘desconto fiscal’ resultante do benefício fiscal) existe incidência objetiva e subjetiva³³ do imposto (*in casu*, de IRC³⁴), sendo que, conforme artigo 36.º n.º 1 da LGT, ‘a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário (...) previsto com antecedência na lei’³⁵, estando ‘o sujeito passivo (...) vinculado ao cumprimento da prestação tributária’³⁶, sendo que, contudo, ‘no cálculo do imposto (a pagar), ao montante apurado (...) são efetuadas (...) deduções à coleta’³⁷.

Importa, portanto, perceber qual o tratamento que têm, pelo Estado, os benefícios fiscais e o seu enquadramento na sua esfera e nas suas contas.

Refere-nos o artigo 2.º n.º 3 do Estatuto dos Benefícios Fiscais que ‘os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento de Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais.’. Assim, e aproveitando o *supra* referido, um benefício fiscal consubstancia uma situação em que existe, objetiva e subjetivamente, sujeição a imposto mas formando-se um facto impeditivo que determina que essa mesma

³² Numa clara concretização da Igualdade Aristotélica

³³ Incidência Objetiva e Subjetiva, conforme artigos 1.º e 2.º do CIRC.

³⁴ Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

³⁵ RUI MARQUES, *Código do IRC – Anotado e Comentado*, 2ª Edição Revista e Aumentada, Almedina, 2020, pág. 36

³⁶ RUI MARQUES, *Código do IRC – Anotado e Comentado*, 2ª Edição Revista e Aumentada, Almedina, 2020, pág. 38

³⁷ RUI MARQUES, *Código do IRC – Anotado e Comentado*, 2ª Edição Revista e Aumentada, Almedina, 2020, pág. 845

situação não seja tributada de acordo com as regras normais da tributação, resultando numa despesa fiscal. Isto porque com a determinação *à priori* da matéria coletável, o Estado já se arroga do direito de tributar e dos montantes resultantes dos impostos, e só *à posteriori* é que entram no apuramento do imposto efetivo a pagar os montantes que vão ser deduzidos, havendo, segundo esta lógica, uma *despesa fiscal* (do ponto de vista económico-financeiro e orçamental) que se traduz, do ponto de vista jurídico, numa renúncia expressa à receita tributária que determinada situação e contribuinte gerou, tendo como justificação para esta *despesa fiscal* a prossecução de interesse público que se demonstra com relevância suficiente para que contraposto com a necessidade de obtenção de receita pelo próprio Estado, deve se sobrepor a prossecução desse interesse público em prejuízo da necessidade da obtenção do imposto, derrogando as regras gerais da tributação.³⁸

Assim, a escolha da criação, atribuição e concessão de determinados benefícios fiscais passa por opções políticas nas quais o Governo considera que é mais fácil, economicamente mais vantajoso ou mais eficaz que sejam os agentes económicos a cumprir, observar, zelar e promover certos interesses públicos que estão na esfera de incumbências do Estado, numa clara “transferência de competências” em contrapartida de uma vantagem económica, beneficiando as empresas de mais lucros resultado de menor tributação.

I.VI Tipos de Benefícios Fiscais

Define o artigo 2.º n.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais que “*são benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no artigo anterior*”, podendo os mesmos, e de acordo com o artigo 5.º n.º 1 do EBF, ser “*automáticos ou dependentes de reconhecimento, os primeiros resultam direta e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento*”, sendo que, e nesta lógica, os benefícios fiscais automáticos funcionam por mero efeito da lei, enquanto os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento têm “*lugar por ato administrativo ou por acordo entre a*

³⁸ Neste sentido, NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 165*, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Impostos – Ministério das Finanças, 1991

Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser em contrário’³⁹.

Assim, e desta forma, os benefícios fiscais ditos automáticos⁴⁰ funcionam sem qualquer necessidade de um qualquer ato de pedido, reconhecimento ou concessão por parte de qualquer uma das partes da relação tributária⁴¹, o que significa que com o simples cumprimento das condições de acesso ao benefício fiscal por parte do contribuinte se considera, automaticamente e sem necessidade de validação, que o mesmo se pode arrogar do direito de, nos termos do definido no benefício fiscal em questão, aceder aos benefícios que o mesmo lhe traz, traduzindo-se isto no direito a uma redução do imposto a pagar. Por outro lado, os benefícios fiscais *dependentes de reconhecimento* implicam sempre uma atuação ativa de ambas as partes da relação tributária. É necessária a atuação por parte do contribuinte que se traduz, normalmente, num pedido para aceder ao benefício fiscal *in casu* e no cumprimento de todas as condições e requisitos exigidos pelo benefício fiscal *in casu*, e, ainda, de uma decisão administrativa por parte de uma ou várias entidades que tenham a competência para decidir e atribuir, decidindo segundo regras pré-estabelecidas e previstas na legislação que criou o benefício fiscal a atribuir.⁴²

Capítulo II – Artigo 92.º CIRC

II.I Enquadramento do Artigo 92.º do CIRC

Antes de proceder a uma análise do artigo 92.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, importa analisar a forma como o mesmo se enquadra dentro da estrutura do CIRC.

Versa o Capítulo V do CIRC sobre a liquidação, ditando no seu artigo 89.º a

³⁹ Cfr. Art.º 5.º n.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais

⁴⁰ Por imposição do n.º 8 do artigo 14.º do EBF, “*É proibida a renúncia aos benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento oficioso, sendo, porém, permitida aos benefícios fiscais dependentes do requerimento do interessado, bem como aos constantes de acordo, desde que aceite pela administração tributária*”

⁴¹ Leia-se quer do contribuinte quer de qualquer entidade envolvida na relação tributária (sujeito ativo e passivo)

⁴² De notar que esta atribuição muito embora esteja sempre sujeita ao cumprimento de requisitos previstos no próprio benefício fiscal, poderá estar sujeita a uma decisão no âmbito do poder discricionário da própria entidade com capacidade e atribuições para decidir, não devendo nunca ser confundida discricionariedade com arbitrariedade.

competência para a liquidação, que regra geral, cabe aos sujeitos passivos do próprio imposto. No artigo seguinte, artigo 90.º, encontramos a forma como se processa a liquidação. É no seu número 2 deste referido artigo que encontramos a forma de se proceder às deduções existentes, ditando que “*ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem: a) a correspondente à dupla tributação jurídica internacional; b) a correspondente à dupla tributação económica internacional; c) a relativa a benefícios fiscais⁴³; d) a relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º; e) a relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.*”, sendo que, nos termos do n.º 9 do mesmo artigo “*das deduções efetuadas nos termos das alíneas a) a d) do n.º 2 não pode resultar valor negativo*”.⁴⁴

Desta forma, com a conjugação destes *supra* referidos artigos, entendemos que a capacidade contributiva dos contribuintes – *in casu* das pessoas coletivas (as “empresas”) – resulta do imperativo constitucional associado ao rendimento real e efetivo⁴⁵, que deve ser declarado, por configurar o ponto de partida para apuramento da matéria coletável, incumbindo aos mesmos (os contribuintes pessoa coletiva), nos termos do referido artigo 89.º n.º 1, cumprir o dever de autoliquidação do imposto apurado⁴⁶, tendo, contudo, a Administração Tributária e Aduaneira a capacidade de efetuar correções às declarações dos contribuintes, através de liquidações adicionais, ou, nos casos em que nem sequer exista declaração de rendimentos (e, portanto, não haja liquidação de imposto), a capacidade de proceder a uma declaração oficiosa⁴⁷ para colmatar e suprir a

⁴³ Conforme in JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Almedina, 2021, Reimpressão, pág. 568 “*no que concerne aos benefícios fiscais concretizados em deduções à coleta do IRC, podemos referir, a título de exemplo, os de apoio ao investimento, em que temos os benefícios fiscais contratuais, os integrantes do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), as deduções de lucros retidos e reinvestidos (DLRR) e os do Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento (SIFIDE) – arts. 8.º, 23.º, 28.º e 39.º do CFI*”.

⁴⁴ Cfr. *Códigos Tributários e Legislação Conexa*, Porto Editora, 26.ª Edição, 2021/2022

⁴⁵ Art.º 104.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa – “*a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*”.

⁴⁶ Dita o artigo 75.º n.º 1 da Lei Geral Tributária que “*presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal(...)*”, significando isto que a Administração Tributária e Aduaneira atua, na sua relação fiscal com o contribuinte num princípio de boa-fé, pautando-se por uma postura passiva, na medida em que “*confia*” nas declarações apresentadas pelos contribuintes.

⁴⁷ Nos termos do artigo 90.º n.º 1 al. b) do CIRC, “*na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efetuada até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que se respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o maior dos seguintes montantes: 1) a matéria coletável determinada, com base nos elementos de que a administração tributária e aduaneira disponha, de acordo com as regras do regime simplificado, com aplicação do coeficiente de 0,75; 2) a totalidade da*

falta de declaração do contribuinte.

Uma vez cumprida a obrigação declarativa e apurada, a princípio, a matéria tributável, dá-se, então, lugar, nos termos do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, às *deduções à coleta*, pela ordem exposta no mesmo número, nunca podendo, conforme *supra* referido, estas deduções dar lugar a um valor de imposto a pagar negativo.

Isto significa que ao calcular e apurar o imposto, “*como o total do IRC liquidado tem de ser positivo ou nulo, o total das deduções não pode ser superior ao montante da coleta total. Assim, só pode ser efetuadas, pela ordem indicada, o montante das deduções correspondentes à dupla tributação jurídica internacional (Artigo 91.º-A), aos benefícios fiscais e ao pagamento especial por conta (Artigos 93.º e 106.º) até ao valor da coleta total, a qual é composta pelo somatório do IRC propriamente dito e da derrama estadual*”⁴⁸, o que significa que as deduções à coleta estão, desde logo, limitadas ao montante total de imposto apurado.

É, então, necessário ter presente qual o objetivo primordial do sistema fiscal que é, fundamentalmente, dar resposta às necessidades coletivas, sentidas por todos os cidadãos e cuja resposta incumbe ao Estado, estabelecendo-se relações entre o próprio Estado e os contribuintes para a “*arrecadação das receitas relativas aos impostos, taxas e contribuições especiais*”, que vão financiar essas mesmas necessidades.⁴⁹

Como *supra* explicado⁵⁰ e por maioria de razão, sempre que haja capacidade contributiva por parte de determinado contribuinte é necessário que essa capacidade contributiva seja efetiva e real e se traduza em montantes entregues ao Estado a título de imposto. Não houvesse estas limitações às deduções à coleta resultantes de benefícios fiscais, teríamos situações em que teríamos capacidade contributiva e, através das referidas deduções, o imposto a entregar ao Estado seria nulo ou negativo, pondo em causa a própria viabilidade e continuidade do Estado e a resposta às necessidades coletivas, tendo, portanto, o legislador previsto esta situação, conforme se demonstrará a seguir.

matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada; 3) o valor anual da retribuição mensal”.

⁴⁸ RUI MARQUES, *Código de IRC, Anotado e Comentado*, Almedina, 2ª Edição Revista e Aumentada, 2020.

⁴⁹ DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *Direito Fiscal e Processo Tributário, Edições Universitárias Lusófonas*.

⁵⁰ Capítulo I da presente.

II.II Análise ao Artigo 92.º do CIRC

Dita o artigo 92.º do CIRC o seguinte:

‘Resultado da Liquidação

1 – Para as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) a c) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do artigo 43.º.

2 – Excluem-se do disposto no número anterior os seguintes benefícios fiscais:

- a) Os que revistam carácter contratual;*
- b) O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II), previsto no Código Fiscal do Investimento;*
- c) Os benefícios fiscais às zonas francas previsto nos artigos 33.º e seguintes do Estatuto dos Benefícios Fiscais e os que operem por redução de taxa;*
- d) Os previstos nos artigos 19.º e 32.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais;*
- e) O regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), previsto no Código Fiscal do Investimento.*
- f) O regime de dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), previsto no Código Fiscal do Investimento;*
- g) O regime de remuneração convencional do capital social previsto no artigo 41.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais.’’*

A existência do artigo 92.º surge, conforme *supra* referido, na lógica da necessidade fundamental de cada Estado de obter receitas para se autofinanciar, sendo essa obtenção nos dias de hoje assegurada principalmente pela arrecadação de imposto.

Assim, nesta lógica, percebeu-se a necessidade de criar uma “*válvula de segurança*”, um mecanismo de retenção que permita, em última análise, que o Estado, enquanto sujeito ativo da relação fiscal, muito embora tenha ao seu dispor a atribuição de benefícios fiscais a determinado(s) sujeito(s) passivo(s), esteja protegido e veja sempre que nas relações tributárias sempre que haja capacidade contributiva haja um efetivo

imposto a entregar ao Estado, mesmo nos casos que por força das deduções não houvesse essa entrega.

Esta ideia surge como consequência direta de uma das razões que legitima a obtenção de imposto por parte do Estado que se traduz na obtenção de capitais e receitas para se financiar e financiar as necessidades coletivas dos seus cidadãos.

Não existindo este mecanismo, em última análise, surgiriam situações em que existe, em sede de IRC, capacidade contributiva, existe matéria coletável apurada e existe imposto apurado e liquidado mas que por força de deduções resultantes dos mecanismos excecionais de atribuição de benefícios fiscais, não haveria uma efetiva e real entrega de imposto ao Estado por força de se verificar imposto liquidado nulo ou até negativo, permitindo, em última análise, que determinados contribuintes não entregassem ao Estado impostos durante um ou mais anos⁵¹.

Destarte, significa isto que, por força desta norma, um sujeito passivo que aproveite de Benefícios Fiscais em determinado período tributável, verá sempre que na determinação da matéria coletável⁵², estará sempre sujeito a limitações à dedução resultantes de benefícios fiscais havendo sempre um limiar máximo de dedução. Nos termos do artigo 92.º do CIRC, significa isto que “*o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) a c) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do artigo 43.º*”, ou seja, imposta esta norma que apurado o imposto *à priori* de determinado sujeito passivo e passando a proceder às deduções, o imposto líquido apurado a final não pode ser a 90% do montante apurado *à priori*⁵³, resultando isto que haverá sempre imposto a liquidar por força desta limitação, mesmo que em abstrato determinado sujeito fosse apurado, através das deduções, um imposto inferior a esta limitação, nulo ou até negativo, por ter acedido e cumprido determinadas condições para gozar de um benefício fiscal.

⁵¹ Através de um reporte destes prejuízos apurados

⁵² Cfr. artigo 15.º n.º 1 do CIRC

⁵³ Este montante apurado *à priori* configura, em termos económicos, o EBITDA de uma empresa (*earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*), traduzido para português no LAJIDA (*lucro antes de juros, impostos, depreciações e amortizações*), isto é, é o lucro apurado de determinado contribuinte que serve como montante base para definir qual o montante a ter em conta para limitar a dedução dos benefícios fiscais.

II.III A exclusão dos Benefícios Fiscais – o n.º 2 do art.º 92.º CIRC

A redação do atual n.º 2 do artigo 92.º do CIRC ditava o seguinte: “*Para efeitos do disposto no número anterior consideram-se benefícios fiscais os previstos (...)*”, passando, com a Lei do Orçamento de Estado de 2011 a ditar: “*Excluem-se do disposto no número anterior os seguintes benefícios fiscais*”. É notória uma alteração na forma como o legislador utiliza a técnica legislativa de enumeração taxativa.

Até à Lei de OE de 2011, o legislador optava por elencar taxativamente que benefícios fiscais estavam limitados, nos termos do próprio artigo, a determinada dedução, enquanto que com a entrada em vigor desta lei, o legislador opta por referir que “*o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º (...) não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais*”, excluindo, nos termos do mesmo, determinados benefícios fiscais dessas limitações, o que demonstra que o legislado opta agora por enunciar taxativamente os benefícios fiscais que não estão no âmbito e sujeitos a essas limitações ao passo que anteriormente optava por enunciar taxativamente os benefícios fiscais que estavam no âmbito e sujeitos a essas limitações.

Esta alteração de escolha não foi por mero acaso, questão que será levantada *infra*.

Assim, e nos termos do atual n.º 2 do artigo 92.º do CIRC, “*Excluem-se do disposto no número anterior os seguintes benefícios fiscais: a) os que revistam carácter contratual; b) o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II), previstos nos Código Fiscal do Investimento; c) Os benefícios fiscais às zonas francas previstos nos artigos 33.º e seguintes do Estatuto dos Benefícios Fiscais e os que operem por redução de taxa; d) Os previsto nos artigos 19.º e 32.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais; e) O regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), previsto no Código Fiscal do Investimento; f) O regime de dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), previsto no Código Fiscal do Investimento; g) O regime de remuneração convencional do capital social previsto no artigo 41.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais*”.

Esta escolha de excluir do número 1 do artigo 92.º do CIRC os *supra* elencados taxativamente benefícios fiscais não se mostra fruto do acaso, resultando de políticas governativas que consideram que estes benefícios fiscais pela importância e impacto que têm nas suas diferentes áreas, devem beneficiar de uma total dedução pois muito embora se possam traduzir em imposto liquidado nulo ou negativo, têm tanto impacto nas suas

áreas que a produção desse impacto se demonstra mais importante que a própria obtenção de imposto.

Contudo, a escolha do legislador em estabelecer e elencar taxativamente que benefícios fiscais estavam excluídos deste limitação de dedução, dizendo que os benefícios fiscais estavam excluídos deste limitação e, portanto, estando todos os outros benefícios fiscais sujeitos a esta limitação de 90% do montante que seria apurado se não usufruísse de benefícios fiscais, levante questões.

Desde logo, importa dizer que, conforme decorre dos trabalhos preparatórios que ditam a orientação política, económica e financeira⁵⁴ que levaram a que, em 2010, se procedesse a esta alteração legislativa, o objetivo desta alteração na forma de elencar passa por procurar cingir ao máximo o grupo de benefícios fiscais que não estão onerados com esta limitação de dedução dos mesmos, traduzindo-se isto num maior número de desagravamentos fiscais que estão sujeitos a esta limitação e, conseqüentemente, limitando os casos em que há uma dedução total dos montantes a deduzir. Desta forma, o legislador usou desta alteração para vir estabelecer que estão todos os benefícios fiscais sujeitos a esta limitação de dedução, à exceção de um grupo bastante reduzido e pré-estabelecido de benefícios fiscais.

Uma outra problemática que surgiu com a entrada em vigor da previsão normativa que procedeu à alteração do texto do artigo *sub judice*, em 2011, resulta da postura do legislador em ter abdicado de determinar que realidades e situações de facto considera como benefícios fiscais, passando a remeter (embora que não expressamente) essa mesma qualificação para uma norma exterior constante do próprio Estatuto dos Benefícios Fiscais⁵⁵. Esta alteração abriu as portas ao entendimento de que não consagrando expressamente o CIRC o que considera um benefício fiscal e remetendo (mesmo que não expressamente) para o EBF, só os “auxílios de estado” que se encaixem na definição resultante do EBF é que estarão sujeitos a esta limitação imposta pelo artigo 92.º do CIRC, posição que seria reforçada porque até 2010 o legislador definia expressamente que realidades se referia a norma e deixou de o fazer, o que demonstra que esta seria a sua vontade, situação que faria com que determinados “*auxílios de estado*” que até 2010

⁵⁴ Conforme resulta do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo: Processo n.º 0745/15.0BEVIS, de 10 de março de 2021, “o elemento histórico da interpretação jurídica mostra que a intencionalidade do legislador em 2011 e 2012 foi de restringir a possibilidade de dedução à coleta de IRC, nesses anos, dos montantes apurados a título de benefício fiscal, uma vez que era seu objetivo aumentar, por esta via, a receita efetiva do IRC”, o que demonstra que a alteração da norma foi motivada por razões de índoles económicas, resultantes da grave crise financeira que Portugal, a Europa e o Mundo atravessavam.

⁵⁵ Qualificação constante do artigo 2.º do EBF

eram considerados benefícios fiscais⁵⁶, passassem, por força desta alteração legislativa a não o ser por não preencher os requisitos do EBF para ser benefício fiscal. Esta questão deu origem à Informação Vinculativa⁵⁷, processo n.º 2022 0002101, despacho de 15 de dezembro de 2022 relativa à “*aplicação da limitação prevista no artigo 92.º - Artigo 50.º-A do Código do IRC*”, onde estava em causa saber se a possibilidade de na “*determinação do lucro tributável (concorrer) em apenas metade do seu valor os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos seguintes direitos de autor e direitos de propriedade industrial quando registados*”⁵⁸, deveria esta norma configurar uma situação de existência de benefício fiscal na acessão do artigo 2.º do EBF e, configurando, estaria esta situação sujeita às limitações do artigo 92.º do CIRC uma vez que não está na enumeração taxativa presente no n.º 2 do mesmo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira considerou que o artigo 50.º-A do CIRC “*traduz-se numa medida de desagravamento fiscal, sendo considerado um benefício fiscal*” e “*não constando o artigo 50.º-A nos benefícios fiscais excluídos da aplicação da limitação, entra para efeitos do cálculo da limitação prevista no artigo 92.º do CIRC*”.

Esta decisão acarreta uma enorme preocupação para os contribuintes e consequências para a Economia uma vez que seguindo a lógica da AT, todas as situações das quais resulte um “*regime privilegiado ou preferencial de tributação dos rendimentos*”⁵⁹ com determinado propósito que vise um objetivo extrafiscal, mesmo que a própria norma que atribua determinadas isenções sem limite para as mesmas ou com um limite inferior ao imposto pelo artigo 92.º n.º 2 do CIRC, estarão essas situações sempre vedadas pelo limite de dedução imposto pelo próprio artigo 92.º n.º 2 do CIRC, demonstrando-se que, de certa forma, a criação de determinados regimes privilegiados de tributação dos rendimentos provenientes de determinada atividade que o Estado queira privilegiar por razões extrafiscais mostra-se ineficaz se esses mesmos tratamentos de tributação privilegiada conferirem deduções superiores à do artigo 92.º n.º 2 do CIRC, isto porque segundo o entendimento do Autoridade Tributária, muito embora determinada norma possa prever uma dedução até mesmo total, não estando esse regime expresso na exclusão de limitação à dedução do referido n.º 2, estará sempre sujeito ao crivo do

⁵⁶ Por estarem expressamente previstos na anterior redação da norma

⁵⁷ Publicada no Portal das Finanças

⁵⁸ Conforme artigo 50.º-A n.º 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

⁵⁹ RUI MARQUES, *Código de IRC, Anotado e Comentado*, Almedina, 2ª Edição Revista e Aumentada, 2020, pág. 482

mesmo. Isto é assim porque tem a AT o entendimento que sendo os benefícios fiscais⁶⁰ “*factos de natureza excepcional face à tributação-regra, i.e. factos que, cabendo embora nas normas de incidência, barram a respetiva tributação (...) (tendo) natureza excepcional e fundamento extrafiscal*”, as situações que permitam uma dedução ao lucro tributável traduzem-se “*numa medida de desagravamento fiscal, sendo considerado um benefício fiscal*”. Neste sentido, e seguindo este entendimento, todas as situações em que exista um facto de natureza excepcional com fundamento extrafiscal, permitindo uma dedução ao lucro tributável serão sempre consideradas um benefício fiscal e, portanto, sujeitas ao teste do artigo 92.º n.º 2, levando a um possível exagero e deturpação de qualquer regime que atribua uma tributação privilegiada com limites mais apelativos que os constantes do artigo 92.º do CIRC.

⁶⁰ Citando e ancorando a sua posição em GOMES, NUNO SÁ, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais* (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 165, pág. 17)

Conclusões

Os benefícios fiscais existentes no nosso ordenamento jurídico apresentam-se como um mecanismo que abdica de receita fiscal para atingir fins *extrafiscais* alheios ao sistema tributário e que não visam qualquer fim fiscal.

O acesso a estes pelas *empresas* demonstra-se como uma forma eficaz de impulsionar o crescimento económico, promover medidas sociais, políticas, religiosas e ambientais sem a intervenção direta do Estado.

Contudo, a existência destes não está imune a determinadas problemáticas: desde logo, traduzem-se numa *despesa fiscal* para o Estado, que abdica de recursos para direcionar comportamentos; a possibilidade de causarem distorções no Mercado Único e na economia interna, potencializando distorções na concorrência e fomentado uma guerra fiscal entre Estados-Membros. Pode-se, portanto, afirmar que a existência de benefícios fiscais exige uma ponderação entre os benefícios e objetivos que se vão alcançar e as situações negativas que podem surgir.

Fruto destas preocupações, a existência de mecanismos de limitação de deduções configura como imperativa, enquanto uma barreira de controlo, traduzindo-se, no nosso ordenamento jurídico, na norma constante no artigo 92.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, que importa uma limitação às deduções dos benefícios fiscais à matéria coletável (havendo, contudo, exceções no número 2 do mesmo artigo), limitando o montante resultante de benefícios fiscais que é possível deduzir, impondo-se como “*válvula de segurança*” e, em última instância, assegurando a subsistência do próprio Estado.

Ao versar sobre a organização das normas respeitantes a benefícios fiscais tornou-se notória uma insatisfatória organização destes que muito embora merecedores de um diploma próprio, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, não se encontram todos tipificados no EBF.

Não tecendo qualquer comentário sobre o sistema fiscal português, a falta de competitividade das empresas portuguesas apresenta-se como uma séria problemática que fruto do Mercado Único, tem sido cada vez mais posta em evidência. Daí que a existência de benefícios fiscais se demonstra determinante para dinamizar a Economia, promover o emprego e fixar as populações. Sucede que, contudo, como se apurou na presente dissertação, a existência de limitações deve sempre ter em ponderação dos interesses em causa. Se bem que a alteração legislativa que determinou uma redução dos benefícios fiscais que estavam livres de limites às suas deduções, é de ter em conta que essa alteração

se deu com o Orçamento de Estado de 2011, altura em que se ultrapassava uma grave crise financeira. Nos dias de hoje, em 2024, a existência de um leque taxativo tão reduzido de benefícios fiscais que permitem uma dedução total, revela-se desnecessária, tendo em conta a Economia portuguesa e o “*superávite*” orçamental ocorrido no ano de 2023, necessitando o artigo 92.º e em especial o número 2 desse mesmo artigo de uma alteração legislativa que permita que um maior número de benefícios fiscais possam aceder a uma dedução total, potencializando assim o uso de benefícios fiscais que se sujeitam a se tornarem insuficientemente atrativos para as empresas, situação que se torna de maior importância em economias como Portugal fruto da elevada carga fiscal.

Referências Bibliográficas

GOMES, NUNO SÁ, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 165)*;

MARQUES, RUI, *Código de IRC, Anotado e Comentado*, Almedina, 2ª Edição Revista e Aumentada, 2020;

PEREIRA DE SOUSA, DOMINGOS, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Edições Universitárias Lusófonas, 2022;

CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Direito Fiscal*, 11.ª Edição, Almedina, 2021, Reimpressão;

JANUÁRIO, MARIO & PAIVA, CARLOS, *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Almedina, 2014;

COURINHA, GUSTAVO LOPES, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, 2020, Reimpressão;

VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, 2019, Reimpressão;

COURINHA, GUSTAVO LOPES, *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, ALMEDINA, 2019, Reimpressão;

PIRE, RITA CALÇADA, *Manuel de Direito Internacional Fiscal*, Almedina, 2023, Reimpressão;

COSTA, ELSA MARVANEJO DA, *22 Benefícios Fiscais em Sede de IRC – Forma Legal de Deduzir Impostos*, Vida Económica, 2023;

SÁ SILVA, EDUARDO & ANDRADE, SUSANA & PEREIRA, ADALMIRO, *Benefícios Fiscais em Sede de IRC*, Vida Económica, 2019;

TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, 2021;

WALDERMAR D'OLIVEIRA MARTINS, GUILHERME, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime – Cadernos IDEFF n.º 6*, Almedina, 2016;

FREITAS DA ROCHA, JOAQUIM & FLORES DA SILVA, HUGO, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Reimpressão 2023;

SOUSA, ABÍLIO, *Estatuto dos Benefícios Fiscais – Comentado*, Vida Económica, 2013;

COMISSÃO DOS ASSUNTOS ECONÓMICOS E MONETÁRIOS, *Relatório sobre o impacto das reformas fiscais nacionais na economia da UE*, Processo 2021/2074(INI), relator Markus Ferber, 14.12.2021;