

Mestrado em Direito e Prática Jurídica

Especialidade em Direito Financeiro e Fiscal



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS CONTRATUAIS AO INVESTIMENTO
PRODUTIVO EM PORTUGAL**

Tiago António Reis Mota

Orientador: Professor Doutor Guilherme Waldemar Goulão dos Reis de
Oliveira Martins

Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

Mestrado em Direito e Prática Jurídica

Especialidade em Direito Financeiro e Fiscal

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS CONTRATUAIS AO INVESTIMENTO
PRODUTIVO EM PORTUGAL**

Tiago António Reis Mota

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa para obtenção do grau de Mestre em Direito e Prática Jurídica, na especialidade em Direito Financeiro e Fiscal, efetuada sob a orientação do Professor Doutor Guilherme Waldemar Goulão dos Reis de Oliveira Martins.

2025

Agradecimentos

A elaboração deste trabalho, dissertação de mestrado, em Direito e Prática Jurídica, na especialidade em Direito Financeiro e Fiscal, recebeu a contribuição de algumas pessoas, às quais direciono, desde já, os meus mais sinceros agradecimentos. À minha família mais próxima, pai, mãe, irmão, madrinha e prima, agradeço o apoio incondicional que sempre me demonstraram. Ao meu orientador, o Professor Doutor Guilherme Waldemar Goulão dos Reis de Oliveira Martins, agradeço pela disponibilidade, pelos aconselhamentos e ensinamentos que me proporcionou no decurso da realização do presente trabalho.

Muito obrigado a todos!

OS BENEFÍCIOS FISCAIS CONTRATUAIS AO INVESTIMENTO PRODUTIVO EM PORTUGAL

Resumo

A presente dissertação de mestrado, em Direito e Prática Jurídica, na especialidade em Direito Financeiro e Fiscal, inicia-se com uma parte geral acerca dos benefícios fiscais. Nessa primeira parte, abordaremos a sua origem, o seu conceito, as suas diferenças relativamente a outras figuras similares, as suas classificações, a sua constituição, a sua relação jurídica, o seu reconhecimento, a sua transmissão e a sua extinção. Na segunda parte, debruçar-nos-emos sobre os tipos de contratos fiscais, dando especial relevância aos contratos relativos à atribuição de benefícios fiscais e, dentro destes, aos contratos económicos com cláusulas fiscais, já que é precisamente nestes que se compreendem os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo. Por último, analisaremos, mais especificamente, os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo. Nesta última parte, começaremos por examinar a evolução legislativa deste regime. No que respeita ao regime atual, averiguaremos o seu âmbito de aplicação, as suas condições de elegibilidade, os seus benefícios fiscais e o procedimento para a sua atribuição. Para concluir esta fase, efetuaremos uma avaliação a estes benefícios fiscais, contemplando as apreciações efetuadas pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, os dados relativos à despesa fiscal deste tipo de benefícios e ainda as adversidades que podem decorrer no decurso da avaliação.

Palavras-chave: Auxílios de Estado, igualdade tributária, despesa fiscal, contrato fiscal, benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo.

CONTRACTUAL TAX BENEFITS FOR PRODUCTIVE INVESTMENT IN PORTUGAL

Abstract

This master's dissertation in Law and Legal Practice, with a specialization in Financial and Tax Law, begins with a general part about tax benefits. In this first part, we will look at their origin, their concept, their differences in relation to other similar entities, their classifications, their constitution, their legal relationship, their recognition, their transmission and their extinction. In the second part, we will focus on the types of tax contracts, giving special emphasis to contracts relating to the granting of tax benefits and, within these, to economic contracts with tax clauses, since it is precisely in these that contractual tax benefits for productive investment are included. Finally, we will analyze, more specifically, contractual tax benefits for productive investment. In this last part, we will begin by analyzing the legislative evolution of this regime. With regard to the current regime, we will investigate the scope, its eligibility conditions, its tax benefits and the procedure for its allocation. To conclude this phase, we will carry out an evaluation of these tax benefits, taking into account the assessments made by the Working Group for the Study of Tax Benefits, data on the tax expenditure of this type of benefit and also the difficulties that may arise during the evaluation.

Keywords: State aid, tax equality, tax expenditure, tax contract, contractual tax benefits for productive investment.

Índice

1.	Introdução	1
2.	Os benefícios fiscais	3
2.1.	A origem dos benefícios fiscais em Portugal	3
2.2.	Conceito de benefício fiscal.....	5
2.3.	Distinção dos benefícios fiscais de outras figuras similares	9
2.3.1.	Privilégios fiscais	9
2.3.2.	Imunidades tributárias.....	10
2.3.3.	Não incidência	11
2.3.4.	Renúncia ao crédito tributário	13
2.3.5.	Subvenções fiscais	14
2.4.	Classificação dos benefícios fiscais.....	15
2.5.	A constituição dos benefícios fiscais.....	18
2.6.	A relação jurídica dos benefícios fiscais	19
2.6.1.	O direito ao benefício fiscal.....	19
2.6.2.	Deveres acessórios	20
2.7.	O reconhecimento dos benefícios fiscais	21
2.8.	A transmissão dos benefícios fiscais	22
2.9.	A extinção dos benefícios fiscais.....	23
3.	Contratos fiscais	25
3.1.	Contratos fiscais e o princípio da legalidade fiscal.....	25
3.2.	Tipos de contratos fiscais	29
4.	Benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo	32
4.1.	Evolução legislativa dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo	32
4.1.1.	Da implementação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo à sua introdução no EBF	32
4.1.2.	A inserção dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo no CFI.....	39
4.2.	Regime dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo	42
4.2.1.	Âmbito de aplicação	42
4.2.2.	Condições para a elegibilidade	43
4.2.3.	Benefícios fiscais	45
4.2.4.	Procedimento.....	48
4.3.	Avaliação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo	51

4.3.1. Perspetivas e recomendações do Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais	51
4.3.2. A despesa fiscal nos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo.....	52
4.3.3. As adversidades na avaliação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo	57
5. Conclusões	59
Bibliografia	73

Lista de abreviaturas

AICEP – Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal

APPT – Acordos Prévios sobre Preços de Transferência

AR – Assembleia da República

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CA – Contribuição Autárquica

CCA – Código da Contribuição Autárquica

CFI – Código Fiscal do Investimento

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGCI – Direção Geral das Contribuições e Impostos

DLRR – Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

E.P.E. – Entidade Pública Empresarial

FDUL – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

IAPMEI – Agência para a Competitividade e Inovação

IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal

I&D – Investigação e Desenvolvimento

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

I. P. – Instituto Público

IVA – Imposto sobre Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LOE – Lei do Orçamento do Estado

OE – Orçamento do Estado

RFAI – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

RGIC – Regulamento Geral de Isenção por Categoria

SIFIDE – Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial

SIII – Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

UE – União Europeia

U-TAX – Unidade Técnica de Avaliação de Políticas Tributárias e Aduaneiras

1. Introdução

O presente trabalho deve-se à exigência de realização da dissertação de mestrado no âmbito do mestrado em Direito Financeiro e Fiscal na FDUL. Após uma análise cuidada procurámos um tema que fosse o mais atual possível. O tema selecionado foi os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo em Portugal. Desde logo, a razão da seleção deste tema deveu-se ao interesse que, desde cedo, me despertou esta figura, o que ocasionou que tivesse vontade em conhecer o seu âmbito de aplicação, os benefícios que concedem, a eficácia dessas medidas na economia portuguesa, entre outros aspetos. De acordo com a lei, mais concretamente, com o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, diploma que aprovou o novo CFI, os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo têm como objetivos proporcionar o aumento da competitividade na economia portuguesa, a conservação de um quadro fiscal benéfico para o investimento, promover a criação de postos de trabalho e reforçar os capitais próprios das empresas. Com o presente trabalho tencionamos efetuar uma abordagem o mais completa possível, do ponto de vista jurídico. Porém, em virtude da panóplia de matérias que o tema comporta, teremos de proceder a uma delimitação criteriosa e prudente, com o intuito de assegurar que garantimos as que maiores interesses têm. Este estudo tem como objetivos principais, além da clarificação do conceito de benefício fiscal e das suas finalidades, a pormenorização do âmbito de aplicação deste tipo de benefícios, a identificação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, a elucidação do procedimento a seguir para a sua concessão, podendo assumir-se com um auxílio para as empresas que pretendam obter informações acerca desses benefícios fiscais com o fim de investirem em Portugal. Além disso, temos também como propósito averiguar se estes instrumentos e medidas de política fiscal são efetivamente eficazes e eficientes. Deste modo, com este trabalho perspetivamos obter respostas as seguintes questões: o que são os benefícios fiscais e quais as suas finalidades? Qual é o âmbito de aplicação e as condições de atribuição dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo? Quais os benefícios fiscais que o regime atual concede? Os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo proporcionam efetivamente

um aumento da competitividade na economia portuguesa? Os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo promovem o investimento das empresas em Portugal? Em que proporção ocasionam a criação de postos de trabalho? Os benefícios fiscais contratuais reforçam os capitais próprios das empresas? Existem, porventura, outros instrumentos de política fiscal que sejam mais eficientes? Perante o exposto, para atingirmos o nosso objetivo e para um estudo devidamente estruturado e completo, dividiremos o nosso estudo em três capítulos. No primeiro capítulo, abordaremos as matérias mais relevantes referentes aos benefícios fiscais, de um modo genérico. No segundo capítulo, pormenorizaremos a temática em torno dos contratos fiscais e da sua articulação com o princípio da legalidade fiscal, descrevendo e detalhando ainda os tipos de contratos fiscais, dando especial atenção aos que englobam a matéria em análise. No último capítulo, analisaremos a evolução legislativa dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, o regime atual deste tipo de benefícios fiscais e, ademais, efetuaremos uma avaliação, o mais detalhada possível, a esses benefícios fiscais, procurando, nesse último subcapítulo, perceber se realmente são eficazes e eficientes essas medidas, com base nos dados publicados. Relativamente à metodologia empregue, vamos ter em consideração uma grande variedade de fontes. Ao nível das fontes de direito, daremos especial contemplação à legislação, quer nacional, quer da UE, em redor do tema, à doutrina, através do estudo de manuais de direito de autores referenciados sobre o tema e, quando possível, também à jurisprudência. Dessa forma asseguraremos a fidedignidade da informação que transmitiremos. Para concluir, na operação de pesquisa e seleção de informação procuraremos obter sempre os dados mais atualizados, de forma que se relacionem o mais possível com a realidade atual.

2. Os benefícios fiscais

2.1. A origem dos benefícios fiscais em Portugal

Antes de debruçarmo-nos acerca do conceito de benefício fiscal, importa atender à origem dos benefícios fiscais em Portugal. Assim sendo, resulta consensual que “o conceito de benefício fiscal representa o resultado da implementação de um sistema de monopolização fiscal por parte do Estado.”¹ Em Portugal, o estabelecimento do sistema de monopolização fiscal pelo Estado apenas se iniciou “com a reforma fiscal de 1830.”² Antes disso suceder, existia no ordenamento jurídico português a figura do privilégio, também denominado de favor fiscal. Interessa mencioná-lo, em virtude de o conceito de benefício surgir “de uma evolução semântica do conceito de privilégio ao longo dos tempos.”³ O privilégio refere-se a uma lei privada ou particular, “aplicável a uma pessoa ou a um grupo de pessoas e que é especial ou derogatória do direito comum, em relação a essa pessoa ou grupo.”⁴ Por sua vez, o benefício é “concedido por graça ou como liberalidade, para além do direito comum”⁵. Antes da implementação do sistema de monopolização fiscal pelo Estado, no período absolutista evidenciavam-se os privilégios sobretudo da igreja e da nobreza, que se traduziam em isenções de pagamento de impostos⁶. Perante o exposto, sobressai o facto de, nessa época, os impostos não apresentarem as características da generalidade e da igualdade⁷. Já com as revoluções liberais oitocentistas estabeleceu-se a generalidade do imposto, proclamando-se o princípio da igualdade formal⁸. Este princípio obteve um significado que ultrapassou a percepção de todos têm de ser iguais perante a lei, “contendo também a ideia de uma

¹ MARTINS, Guilherme, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF n.º 6, Almedina, Coimbra, 2016 (Reimpressão da edição de 2006), p. 10.

² MARTINS, Guilherme, *Os Benefícios Fiscais...*, cit., p. 10.

³ *Idem, ibidem*. Com o mesmo sentido, GOMES, Nuno, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 165, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, Lisboa, 1991, p. 65.

⁴ HOMEM, António, *O Espírito das Instituições – Um estudo de história do Estado*, Almedina, Coimbra, 2006, p. 206.

⁵ HOMEM, António, *O Espírito das Instituições...*, cit., p. 206.

⁶ BRANDÃO, José, “Isenções Tributárias”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 11 – n.ºs 3 e 4, Vol. II, Ordem dos Advogados, Lisboa, 1951, p. 251. [Consult. 9 dezembro 2024]. Disponível na internet: <URL: <https://historia.oa.pt/wp-content/uploads/2021/11/1951-Vol.-II-Ano-11-No-3-e-4-Capitulo-16.pdf>

⁷ MARTINS, Guilherme, *Os Benefícios Fiscais...*, p. 10.

⁸ SILVA, Cristina, “Conceitos oitocentistas de cidadania: liberalismo e igualdade”, *Análise Social*, Vol. XLIV (192), Imprensa de Ciências Sociais, Lisboa, 2010, p. 533. [Consult. 9 dezembro 2024]. Disponível na internet: <URL: <https://run.unl.pt/handle/10362/14707>

igualização socioeconómica, educacional e até civilizacional”⁹. De acordo com a generalidade do imposto, ninguém poderia ser excluído do dever de pagamento de impostos¹⁰. Esta obter-se-ia mediante a reserva dos impostos à lei geral do parlamento¹¹. Além disso, colocou-se em risco a manutenção da figura do privilégio. Porém, esta tendência prejudicava a preservação do princípio da igualdade formal¹². Deste modo, esta figura passou a ser compreendida como um “direito especial que as leis concedem em favor de certas pessoas ou coisas, enquanto exceção ou dispensa da lei geral”¹³. Assim, nesse período, marcado essencialmente por uma atuação da administração em redor de “decisões unilaterais, autoritárias e executórias”, não se inviabilizou a existência de benefícios fiscais¹⁴. Referimo-nos sobretudo aos benefícios fiscais estáticos, de carácter geral e de atribuição automática por força da lei¹⁵. Como exemplos, indicamos os benefícios fiscais atribuídos à igreja, aos partidos políticos e à imprensa¹⁶. Entretanto, com a mudança do Estado liberal para o Estado social, manifesta-se o princípio da igualdade fiscal, em sentido material, alicerçado em dois indispensáveis corolários: a generalidade e a uniformidade dos impostos¹⁷. Já tendo sido definida a generalidade, assinalamos a uniformidade como o dever de o pagamento de impostos submeter-se ao critério da capacidade contributiva¹⁸. A capacidade contributiva orienta-se como indisponível, tendo presente que “só num plano jusnaturalista económico-sociológico, se consegue fixar a justa repartição do dever de contribuir, em termos de igualdade, proporcionalidade e progressividade ou degressividade”¹⁹. Para além destes critérios, o legislador apenas pode decidir limitado às funções do Estado. Neste contexto, introduz-se a extrafiscalidade, já situada fora do âmbito da

⁹ SILVA, Cristina, “Conceitos oitocentistas de cidadania: liberalismo e igualdade”, *cit.* p. 533.

¹⁰ MARTINS, Guilherme, *Os Benefícios Fiscais...*, p. 10.

¹¹ NABAIS, José, *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Coimbra Editora, Coimbra, 1994, p. 166.

¹² HOMEM, António, *O Espírito das Instituições...*, 230-231

¹³ *Idem*, p. 231.

¹⁴ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, *cit.*, p. 138.

¹⁵ *Idem*, p. 166.

¹⁶ *Idem*, *ibidem*. Conforme refere o autor, estes benefícios fiscais não constituíam privilégios baseados em distinções arbitrárias ou sem fundamento objetivo ou racional e, como tal, não entravam na proibição decorrente da generalidade. Além do mais, estavam previstos na Constituição ou eram aceites pela sua não exclusão constitucional. Por fim, legitimam-se devido à relevância constitucional dessas instituições.

¹⁷ MARTINS, Guilherme, *Os Benefícios Fiscais...*, p. 10.

¹⁸ *Idem, ibidem*.

¹⁹ *Idem*, p. 11.

indisponibilidade do núcleo da tributação²⁰. A extrafiscalidade é determinada pelas opções políticas disponíveis definidas pelo legislador, que se baseiam no incentivo individual, de natureza económica, cultural ou social, da conduta dos sujeitos passivos²¹. Em consequência do referido, a aplicação dos benefícios fiscais “com o objetivo principal de obtenção dos resultados económicos e sociais, portanto como um instrumento de política económica ou social, tornou-se um fenómeno normal ou corrente com a instauração do Estado social”²². Ao nível dos instrumentos de atuação da administração no Estado social, o contrato tornou-se num dos mais representativos, extensível ao direito fiscal, tendo presente este seu novo modo de atuação²³. Neste novo panorama das funções do Estado, resulta que o imposto deixou de ser apenas um meio para alcançar recursos financeiros para executar despesas socialmente neutras, para se tornar num instrumento que realiza tarefas estaduais²⁴. Quanto à sua configuração como instrumento indireto, as tarefas estaduais realizam-se através de despesas socialmente interventoras. Já no que respeita à sua característica de instrumento direto, as tarefas do Estado são atingidas “através da própria ablação pecuniária ou renúncia a essa ablação em que o fenómeno tributário se traduz”²⁵. E, como se pode antever, é precisamente nessa renúncia aos impostos, por parte do legislador, que se situam os benefícios fiscais, enquanto medidas com finalidade extrafiscal que consubstanciam exceções à incidência dos impostos “e que originam atos tributários negativos”²⁶.

2.2. Conceito de benefício fiscal

Num primeiro momento, cumpre revelar que não existe um conceito universalmente aceite para definir benefício fiscal nos diversos ordenamentos jurídicos. Por sua vez, no ordenamento jurídico português, o EBF, instituído pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, prevê no artigo 2.º, n.º 1, uma definição de benefício fiscal. A respetiva norma entende por benefícios fiscais “as medidas de carácter excecional instituídas

²⁰ *Idem, ibidem.*

²¹ *Idem, ibidem.*

²² NABAIS, José, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 134.

²³ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 138.

²⁴ *Idem*, p. 166.

²⁵ *Idem, ibidem.*

²⁶ *Idem*, p. 167.

para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”. Trata-se de “uma medida destinada a reduzir ou eliminar o custo fiscal que, na sua ausência, recai sobre um determinado sujeito passivo, grupo de indivíduos ou atividades”²⁷. Perante o exposto, enquadrámos os benefícios fiscais na noção *lato sensu* de desagravamentos fiscais, uma vez que se traduzem em derrogações às regras normais de tributação²⁸. Os desagravamentos fiscais *lato sensu* englobam não apenas os benefícios fiscais *lato sensu*, que abrangem os benefícios fiscais *stricto sensu* (benefícios fiscais estáticos) e os incentivos ou estímulos fiscais (benefícios fiscais dinâmicos), mas também os desagravamentos fiscais *stricto sensu* (as não sujeições tributárias)²⁹. Estes últimos “constituem medidas dotadas de estabilidade, medidas por natureza duradouras”, ao passo que, os benefícios fiscais se exibem como “medidas conjunturais, como temporárias.”³⁰ A este propósito, o artigo 4.º, n.º 1 do EBF esclarece que as situações de não sujeição tributária não representam benefícios fiscais. O n.º 2 desse artigo define não sujeição tributária como “as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência”. A tributação, como já verificámos *supra*, obteve como um dos seus critérios, a capacidade contributiva³¹. No entanto, este critério não é exclusivo, em virtude de integrar um princípio de maior alcance, que é a igualdade tributária, e que representa, não de modo único, a

²⁷ FARIA, Maria, *Estatuto dos Benefícios Fiscais Notas Explicativas*, Rei dos Livros, Lisboa, 1995, p. 17.

²⁸ Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, *Os Benefícios Fiscais em Portugal*, 2019, p. 12. [Consult. 12 dezembro 2024]. Disponível na internet:<URL: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBAAAAB%2bLCAAAA-AABACzMDQwAgCG5%2bMmBAA-AAA%3d%3d>

²⁹ NABAIS, José, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 390. O autor prossegue que, no caso das não sujeições tributárias, a sua modalidade mais relevante são as exclusões tributárias. Nesta ocasião, importa ainda anunciar o entendimento de que é o fim implícito nas normas desagravadoras que possibilita diferenciar os desagravamentos fiscais em desagravamentos estruturais e em desagravamentos excepcionais. No primeiro grupo de situações, os desagravamentos inserem-se no padrão da tributação regra, que constitui o aglomerado de normas indispensáveis para a introdução de um imposto. No segundo grupo de casos encontram-se os benefícios fiscais *lato sensu*, consubstanciando estes desagravamentos uma exceção ao padrão de tributação regra, em virtude da adoção de políticas fiscais que possibilitam o afastamento de princípios que acompanham a tributação comum, como o são os princípios da generalidade ou da capacidade contributiva. Neste sentido, GOMES, Nuno, *Teoria...*, p. 31.

³⁰ NABAIS, José, *Direito...*, *cit.*, p. 390.

³¹ É de sublinhar que, o princípio da capacidade contributiva pressupõe “igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical).” *Idem*, p. 155.

conceção de justiça tributária³². O princípio da capacidade contributiva obteve reconhecimento “como medida de tributação e, inclusivamente, como critério de repartição de determinadas prestações públicas”³³. Esta situação, possibilitou a edificação “de um direito fundamental de contribuição, assente na ideia de que os direitos fundamentais consistem em direitos públicos subjetivos que vinculam o legislador, e, conseqüentemente, a necessidade de realizar uma ponderação de bens jurídicos (norteada pelo princípio da proporcionalidade) quando estejam presentes fins que impliquem a restrição daquele direito”³⁴. Diante do exposto, alcançamos o entendimento de “que o conceito de benefício fiscal representa uma derrogação ao princípio da capacidade contributiva, *maxime* da igualdade tributária, porque desconsidera a posição económica-social dos contribuintes”³⁵. Ainda assim, a norma que institui determinado benefício fiscal “fica legitimada ou até mesmo exigida pelas normas constitucionais” do ordenamento jurídico³⁶. Como exemplo, apresentamos o artigo 86.º, n.º 1 da CRP, que transmite a incumbência ao Estado de incentivo da atividade empresarial, de modo mais evidente perante as empresas que exerçam atividades de relevante interesse económico. Posto isto, torna-se notória a cedência da capacidade contributiva diante de outros direitos ou exigências constitucionais, nos termos do artigo 18.º da CRP. Ao nível do direito da UE, salientamos que os benefícios fiscais são entendidos como auxílios de Estado. Ao abrigo do artigo 107.º, n.º 1 do TFUE são, em princípio, proibidos por restringir a livre concorrência no mercado interno da UE. Porém, os n.ºs 2 e 3 do artigo 107.º do TFUE preveem exceções, reconhecendo nesses casos a admissibilidade dos benefícios fiscais³⁷. Retornando ao artigo 2.º, n.º 1 do EBF, da leitura da norma, extraímos a existência de três requisitos cumulativos para a existência de benefícios fiscais. Relativamente ao seu carácter excecional, os benefícios fiscais devem ser atribuídos e mantidos só quando e enquanto, objetivamente se justificarem, o que causa a necessidade constante de reavaliação dos pressupostos da sua concessão³⁸. Diante disso, remetemos para o artigo 3.º, n.º 1 do EBF, que estabelece a existência de uma

³² MARTINS, Guilherme, *Os Benefícios Fiscais...*, p. 10.

³³ *Idem*, p. 13.

³⁴ *Idem, ibidem*.

³⁵ *Idem*, p. 10.

³⁶ *Idem*, p. 13.

³⁷ NABAIS, José, *Direito...*, p. 394-395.

³⁸ MARTINS, Guilherme, *Os Benefícios Fiscais...*, p. 34.

cláusula de caducidade em alguns benefícios fiscais, atendendo ao n.º 3 do artigo já indicado, que restringe a sua aplicação³⁹. Por outro lado, o carácter excepcional dos benefícios fiscais origina que, uma vez extintos, se reponha automaticamente a tributação-regra, tal como decorre do artigo 14.º, n.º 1 do EBF. Quanto ao seu carácter extrafiscal, sucede que a criação dos benefícios fiscais deve ter como objetivo dominante o prosseguimento de resultados de ordem económica e/ou social que se planeiem implementar⁴⁰. Para demonstrarmos a prevalência da finalidade extrafiscal dos benefícios fiscais recorreremos, a título exemplificativo, ao artigo 78.º do CIRS⁴¹. As deduções pessoais previstas neste artigo são normalmente excluídas do conceito de benefício fiscal, tanto pelo facto de não denotarem finalidade extrafiscal, como pela circunstância da finalidade extrafiscal não ser dominante⁴². No caso da dedução às despesas da educação dos filhos, elas apresentam uma finalidade extrafiscal, incentivando a natalidade e/ou a formação. Porém, o seu propósito é a máxima adequação do imposto à capacidade contributiva dos sujeitos passivos, traduzida no menor rendimento disponível dos pais⁴³. Com efeito, constata-se que esta dedução tem uma finalidade principalmente fiscal. No que concerne às medidas para promover o investimento, o desenvolvimento e a investigação empresariais, estas são exemplos tradicionais de benefícios fiscais. Nestas situações, há uma óbvia prevalência de finalidades extrafiscais, em detrimento do princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária⁴⁴. Para finalizar, o interesse público extrafiscal relevante deve ser superior ao da própria tributação que impedem. Esta característica implica uma análise do custo e do benefício, comparando a perda da receita com o nível de realização do interesse público resultante da execução do benefício fiscal⁴⁵. Em seguida, nos termos do artigo 2.º, n.º 2 do EBF observámos as formas que os benefícios fiscais podem

³⁹ Destacamos que, esta restrição não está isenta de críticas, além de que não indica se o período de 5 anos é mínimo ou máximo. Basicamente, excluem de reavaliação os benefícios fiscais estruturais e os que constam dos códigos tributários. Assumindo que, todos os benefícios fiscais têm carácter estrutural, em virtude da capacidade contributiva, enquanto indicador do direito à igualdade, ceder em relação a outros direitos ou imposições constitucionais, torna-se difícil aceitar que a circunstância de estarem nos códigos tributários ou colocados no EBF, como apresentando carácter estrutural, impeça as respetivas reavaliações. *Idem, ibidem*.

⁴⁰ NABAIS, José, *Por um Estado...*, p. 134.

⁴¹ De realçar que esta é a posição dominante na doutrina portuguesa, embora não seja consensual.

⁴² Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, *Os Benefícios Fiscais ...*, p. 13.

⁴³ *Idem, ibidem*.

⁴⁴ *Idem, ibidem*.

⁴⁵ *Idem, ibidem*.

assumir. A respetiva norma designa como “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 obedecem às características enunciadas no número anterior”. Diante do exposto e ao abrigo do artigo 2.º, n.º 3 do EBF, estamos em condições de perceber os benefícios fiscais como despesas fiscais. De forma genérica, a despesa fiscal reflete “a totalidade das receitas tributárias a que o Estado renúncia, em nome de opções políticas assumidas”⁴⁶.

2.3. Distinção dos benefícios fiscais de outras figuras similares

2.3.1. Privilégios fiscais

No capítulo correspondente à origem dos benefícios fiscais em Portugal fizemos menção a esta figura. Por uma motivação cronológica será a primeira das figuras a diferenciar dos benefícios fiscais. Os privilégios fiscais consistem na atribuição de vantagens fiscais desprovidas de justificação⁴⁷. Ainda assim, na altura em que vigoraram, a sua afetação a determinados indivíduos e entidades era considerada conforme “com os princípios de justiça então vigentes.”⁴⁸ Essa conformidade na sua afetação devia-se, essencialmente, à circunstância de, durante a vigência dos privilégios fiscais, terem prosseguido atribuições e serviços de relevo social⁴⁹. Com a modificação “dos condicionalismos políticos, económicos e sociais”, a razão da sua atribuição deixou de subsistir, tendo sido extintos pela maior parte dos Estados liberais, já que se apresentavam contrários aos princípios da generalidade e da igualdade formal⁵⁰. Aliás, na sequência do já exposto, esta é uma das similitudes que esta figura tem com os benefícios fiscais. Não obstante, os benefícios fiscais “não se confundem com os privilégios tributários, na medida em que se configuram como derrogações justificadas, fundamentadas em exigências de justiça e de interesse geral.”⁵¹ Em face do exposto, não podemos afastar a eventualidade de aparecerem benefícios fiscais sem a devida justificação da derrogação desses princípios, o que,

⁴⁶ MARTINS, Guilherme, *Os Benefícios Fiscais...*, cit., p. 23.

⁴⁷ MARTINEZ, Pedro, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1993, p. 237.

⁴⁸ FREIRE, Maria, *Nascimento, Modificação e Extinção dos Benefícios Fiscais*, dissertação de mestrado, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 1995, p. 20. [Consult. 22 dezembro 2024]. Disponível na internet: <URL: <https://repositorio.ulisboa.pt/bitstream/10451/59474/1/T-1362-Completa.pdf>

⁴⁹ FREIRE, Maria, *Nascimento, ...*, p. 20.

⁵⁰ *Idem, ibidem*.

⁵¹ *Idem, ibidem*.

realmente, os converterá em privilégios fiscais⁵². Isso, ocorrerá quando haja “um menor rigor na caracterização de certas situações ou no seu controlo”, desaparecendo, assim, a justificação social da concessão dos benefícios fiscais⁵³. Diante da ocorrência de uma situação deste tipo, a doutrina tem apontado duas posições diferentes. Uma delas, veda que o intérprete efetue a distinção entre estas figuras, salientando que, durante o tempo em que a norma vigorar no ordenamento jurídico, tem a potencialidade para afastar da incidência do imposto os sujeitos por ela abrangidos⁵⁴. A outra posição, que é a que apoiamos, entende “que o intérprete – e em especial os tribunais – podem considerar inconstitucionais os benefícios fiscais que sejam privilégios arbitrários, defendendo-se de *lege ferenda* que a criação de benefícios fiscais se fundamente na tutela e prossecução de interesses públicos constitucionalmente relevantes.”⁵⁵

2.3.2. Imunidades tributárias

As imunidades tributárias apresentam-se como “princípios constitucionais de exclusão da competência tributária, isto é, preceitos cuja eficácia específica consiste em delimitar constitucionalmente a competência tributária dos entes públicos.”⁵⁶ Deste modo, encontra-se vedado ao legislador a criação de leis fiscais ordinárias, que incidam sobre casos excluídos de tributação pelos preceitos constitucionais, ante o risco de inconstitucionalidade das normas⁵⁷. Um exemplo clássico de imunidade tributária reside no princípio da salvaguarda do mínimo existencial⁵⁸. Desde já, este princípio tem consagração constitucional, em primeiro lugar, no artigo 1.º da CRP e decorre, também, da conceção de Estado de direito democrático, estabelecida no artigo 2.º da CRP, e, ainda, se manifesta no artigo 63º, n.ºs 1 e 3 da CRP⁵⁹. Este

⁵² FRANCO, António, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almedina, Coimbra, 1990, p. 611-612.

⁵³ FRANCO, António, *Finanças Públicas...*, cit., p. 611-612.

⁵⁴ MARTINEZ, Pedro, *Direito...*, p. 237.

⁵⁵ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, cit., p. 21. Prossegue a autora, justificando esta apreciação, “a interpretação das normas jurídicas não pode fazer-se sem ter em conta os princípios constitucionais, e destes resulta proibida a existência de privilégios fiscais”, conforme estabelece o artigo 13.º, n.º 2 da CRP. *Idem, ibidem*.

⁵⁶ *Idem*, p. 22. Adianta a autora que, as normas constitucionais que as estabelecem têm a classificação de imunidades tributárias, em virtude de ser irrealizável que estas normas configurem isenções com aplicação direta. *Idem*, p. 22-23.

⁵⁷ *Idem*, p. 22.

⁵⁸ *Idem*, p. 23.

⁵⁹ Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, 31/01/2024, Processo n.º 1061/23.0SPPT.P1, Relator William Themudo Gilman, *in Site*, URL:

princípio expressa “o reconhecimento de um direito a não ser privado do que se considera essencial à conservação de um rendimento indispensável a uma existência minimamente condigna.”⁶⁰ Ora, também no direito fiscal, “para o Estado-Fisco, insuspeito de na sua tarefa de cobrança de impostos conceder injustificadas benesses aos cidadãos, consagrou-se no artigo 70º (*Mínimo de existência*) do Código do Imposto do Rendimento sobre as Pessoas Singulares o *princípio da defesa do mínimo existencial* ao estipular o valor de referência do *mínimo de existência*, uma forma de garantir que todos os contribuintes têm um determinado rendimento disponível sobre o qual não pagam imposto, ficando assim com dinheiro suficiente para garantir a sua subsistência.”⁶¹ Em face do exposto, depreendemos que este princípio constante da CRP exhibe um conceito indeterminado, sendo necessário “a sua concretização através de preceitos legais hierarquicamente inferiores, que têm por função determinar, em cada momento, a expressão exata dos rendimentos não tributáveis.”⁶² No que respeita à semelhança entre estas figuras, destacamos que ambas prosseguem pertinentes interesses públicos, obedecendo as suas realizações a similares princípios constitucionais⁶³. Num plano distintivo, as imunidades tributárias indicam “casos subtraídos pela norma fundamental, ao âmbito do poder tributário exercido ao abrigo das disposições constitucionais, ao contrário dos benefícios fiscais, os quais pressupõem o exercício desse poder.”⁶⁴

2.3.3. Não incidência

Previamente, realçamos que é usual “a adoção das expressões *não sujeição* e *exclusão tributária* como conceitos similares ou como modalidades de não incidência.”⁶⁵ Essencialmente, a não incidência ocorre “quando determinadas pessoas ou situações não se encontram abrangidas pelo âmbito de aplicação definido pelos

<https://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/e39353602a3ee99c80258ad9005433e9?OpenDocument>, consultado 20 de fevereiro de 2025.

⁶⁰ *Idem*.

⁶¹ *Idem*.

⁶² FREIRE, Maria, *Nascimento...*, *cit.*, p. 23.

⁶³ *Idem*, p. 24. Já, a particularidade de as imunidades tributárias terem proveniência constitucional prende-se com os seus fins económicos e sociais, que exigem uma proteção adequada a modificações, que de outro modo podiam operar através de leis ordinárias. Em consequência, a autora indica que não têm “um fundamento substancialmente distinto.” *Idem, ibidem*.

⁶⁴ *Idem*, p. 25.

⁶⁵ *Idem, ibidem*. A este propósito, já anteriormente, tínhamos feito referência às não sujeições tributárias, mencionando que, de acordo com alguma doutrina, constituem desagrvamentos fiscais *stricto sensu* e enquadram-se na noção *lato sensu* de desagrvamentos fiscais.

preceitos tributários, isto é, se encontram fora do campo da incidência da norma jurídica da tributação.”⁶⁶ Para evidenciar a diferenciação entre a não incidência e os benefícios fiscais, transparecemos que a isenção “assume valor constitutivo de uma situação jurídica complexa – a do contribuinte isento – e que é inteiramente distinta da do não contribuinte”⁶⁷. No âmbito da relação jurídica dos benefícios fiscais, desde logo, sobressaem os deveres acessórios que são atribuídos aos destinatários, os quais, mais adiante, aprofundaremos⁶⁸. Ademais, também, no contexto da atuação da administração fiscal se pode vislumbrar que, em relação à não incidência, ela deve “conhecer os elementos negativos do tipo, o mesmo não se podendo afirmar quanto à verificação dos pressupostos da isenção, os quais, em regra, lhe são comunicados pelos interessados.”⁶⁹ Efetivamente, estas figuras distinguem-se, quer através de critérios formais, que respeitam à configuração da formulação das normas jurídicas que os concedem, quer através de critérios materiais, estes atendendo às diferentes finalidades adotadas pelas normas jurídicas de cada uma delas⁷⁰. Concretizando, “na não sujeição a norma de incidência não prevê de todo a submissão a tributação de uma determinada situação, ao contrário na isenção a norma de incidência prevê a tributação de tal situação mas surge uma norma de proteção, a norma de isenção, que contraria o princípio da generalidade, liberando o cumprimento da obrigação tributária.”⁷¹ Em face disso, apesar de, as normas de não sujeição não preencherem ocorrências em que se verifica a tributação, isto não demonstra que não possuam pertinência. A importância destas normas prende-se com a tarefa interpretativa que desempenham, contribuindo para esclarecer a aplicação dos impostos⁷². Por conseguinte, estas normas não apresentam eficácia constitutiva, uma vez que delas

⁶⁶ *Idem, ibidem.*

⁶⁷ XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1981, p. 282.

⁶⁸ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, p. 27.

⁶⁹ *Idem*, p. 27-28.

⁷⁰ *Idem*, p. 29.

⁷¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 25/01/2012, Processo n.º 0144/11, Relator Ascensão Lopes, *in Site*, URL: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/ccd9bca48f9067f7802579a3004d1c85?OpenDocument&ExpandSection=1>, consultado 20 de fevereiro de 2025.

⁷² BUJANDA, Fernando, “Teoria Jurídica de la Exencion Tributaria” in *Hacienda y Derecho, Vol. III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 428. [Consult. 29 de abril 2025]. Disponível na internet: <URL:

https://www.academia.edu/27871176/Teoria_jur%C3%ADdica_de_la_exenci%C3%B3n_tributaria_Sainz_de_Bujanda_XI_Semana_de_Estudios_de_Derecho_Financiero

não surgem direitos, nem deveres tributários⁷³. Deste modo, a não incidência como direito subjetivo não pode resultar da norma que a determina, surgindo, assim, da norma que estabelece a incidência do imposto⁷⁴. Quanto aos critérios materiais, nas situações de não sujeição, o juízo das ocorrências a compreender pelas normas, procede-se através dos critérios que levaram à criação do fato tributário⁷⁵. Com efeito, não se verifica uma valoração independente ao nível jurídico para os casos que as circunscrevem, pelo que não se identifica um fim em si mesmas⁷⁶. Pelo contrário, as normas de isenção encerram “um conteúdo positivo de justiça ou, em geral, de um fim público que se quer obter, de acordo com o qual se sacrifica o fim recaudatório próprio da norma tributária”⁷⁷. No que concerne à exclusão tributária, tendo já sido apontado como um conceito similar à não sujeição, de acrescentar que, a sua compreensão, segundo algumas posições doutrinárias, tem sido direcionada a normas com atribuições sobretudo técnicas, tais como as que evitam a dupla tributação⁷⁸. Em seguida, apontamos os n.ºs 1 a 8 do artigo 12.º do CIRS, apelidado de “delimitação negativa de incidência”, como exemplos de normas de não incidência vigentes no ordenamento jurídico português. Por último, tomando posição, já antes fizemos alusão à caracterização dos desagravamentos fiscais, atendendo ao fim da norma, entre desagravamentos fiscais estruturais e desagravamentos fiscais excepcionais. Neste contexto, existe a posição doutrinária de que as exclusões tributárias conformam desagravamentos fiscais estruturais⁷⁹. Perante o exposto, com o devido respeito, discordamos desse entendimento, “pois só se pode desagravar aquilo que é tributado e as situações contempladas pelas normas de exclusão encontram-se logicamente, fora do âmbito da tributação.”⁸⁰

2.3.4. Renúncia ao crédito tributário

A renúncia ao crédito tributário ocorre “quando o Estado, em determinadas circunstâncias, declara extintas ou não constituídas certas relações jurídico-

⁷³ FREIRE, Maria, *Nascimento, ...*, p. 29

⁷⁴ *Idem*, p. 29-30.

⁷⁵ SERRANO, Carmelo, *Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, p. 42-43.

⁷⁶ SERRANO, Carmelo, *Exenciones...*, p. 42-43.

⁷⁷ *Idem, ibidem*.

⁷⁸ FREIRE, Maria, *Nascimento, ...*, p. 32.

⁷⁹ GOMES, Nuno, *Teoria...*, p. 116.

⁸⁰ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, *cit.*, p. 35. Partilhamos assim da perceção da autora, que qualifica “as exclusões tributárias como normas negativas de incidência”. *Idem, ibidem*.

tributárias, apesar de ter verificado o facto tributário legalmente previsto.”⁸¹ Acerca da relação jurídica tributária estabelece o artigo 30.º, n.º 2 da LGT, como regra, a indisponibilidade dos créditos tributários, salvo se forem fixados os termos para a sua extinção, ou mesmo diminuição, considerando os princípios da igualdade e da legalidade fiscal. Assim, do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, contido também no n.º 3 do artigo 30.º da LGT, resulta que a “Autoridade Tributária (ou a Segurança Social) não podem discricionariamente alterar a relação jurídica tributária e, assim dispor livre e autonomamente dos seus créditos.”⁸² Ao invés, decorre das normas jurídicas indicadas que, “ao Estado-legislador não se encontra vedada a possibilidade de estabelecer, através de lei, a figura da remissão, declarando extintas ou não constituídas determinadas relações tributárias, acrescentando-se ainda a necessidade de reservar para o plano legal a definição das condições em que a mesma deve operar.”⁸³ Quanto à distinção entre estas figuras, de frisar que, a renúncia ao crédito tributário retrata os casos em que o Estado, fazendo uso do seu poder legislativo, abdica da cobrança de impostos, extinguindo ou não constituindo certas relações jurídicas, ao passo que “os benefícios fiscais pressupõem necessariamente o exercício desse poder.”⁸⁴

2.3.5. Subvenções fiscais

As subvenções consistem numa espécie de subsídio direto, já que “implicam sempre uma efetiva transferência patrimonial do Estado, a favor do subvencionado, assumindo o subvencionante uma parte da carga financeira do subvencionado”, ou

⁸¹ *Idem*, p. 36. Acrescenta a autora que essa figura é materializada na figura da remissão de dívida fiscal. *Idem, ibidem*.

⁸² Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, 30/05/2023, Processo n.º 17291/22.9T8LSB.L1-1, Relator Manuela Espadaneira Lopes, *in Site*, URL:

<https://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/9251aa07040c18f0802589ce003f30a0?OpenDocument>, consultado 1 de maio de 2025. Desta forma, a administração fiscal para operar conforme a lei não deve renunciar a créditos tributários não previstos na lei. MARTINEZ, Pedro, *Direito...*, p. 278-279. Na eventualidade de tal não suceder, concordamos com o entendimento de que a renúncia, “além de ilegal, é também inconstitucional, por violadora do princípio da igualdade”. GOMES, Nuno, *Teoria...*, *cit.*, p. 122.

⁸³ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, *cit.*, p. 36.

⁸⁴ *Idem*, p. 38. Ademais, a autora realça que, nos benefícios fiscais existe “uma prévia qualificação da norma de tributação pela norma desagravadora, que opera a valoração dos pressupostos tributários, por forma a que estes deixem de ser idóneos a constituir o facto tributário, enquanto facto gerador da obrigação de imposto, ao contrário da renúncia ao crédito tributário em que aquele facto se verifica e a obrigação nasce, eximindo-se, posteriormente, o sujeito passivo do dever de prestar o imposto, em virtude da renúncia do sujeito ativo ao direito de exigí-lo.” *Idem, ibidem*.

seja, representam uma despesa ativa para o Estado⁸⁵. Pelo contrário, os benefícios fiscais apresentam-se como subsídios indiretos, em consequência de implicarem uma despesa passiva para o Estado, aliás, como verificámos, qualificável como despesa fiscal⁸⁶. Além disso, sobressaímos outras diferenças entre estas figuras, nomeadamente, “as subvenções seguem o procedimento administrativo comum enquanto os benefícios fiscais seguem e integram-se no procedimento fiscal a cargo da Administração fiscal; o relevo do princípio da legalidade fiscal (*rectius* da reserva material da lei) e da capacidade contributiva no respeitante aos benefícios fiscais, que não vale para as subvenções diretas; os benefícios fiscais integram-se no direito fiscal (constituem relações jurídico-fiscais) e os conflitos deles emergentes devem ser da competência dos tribunais fiscais; etc.”⁸⁷ Como principal semelhança, decorre a circunstância de que, “quer um quer outro destes institutos desempenham finalidades incentivadoras de determinados sectores ou atividades, constituindo instrumentos de atuação económico-social do Estado.”⁸⁸

2.4. Classificação dos benefícios fiscais

A respeito das espécies de benefícios fiscais, assinalamos que existem as mais diversas classificações. Não obstante, vamos circunscrever-nos às que apresentam maior interesse para a análise do tema⁸⁹. Como já expusemos o conceito de benefício fiscal, em sentido amplo, abrange, tanto os benefícios fiscais *stricto sensu*, como os incentivos ou estímulos fiscais⁹⁰. Os benefícios fiscais *stricto sensu* dizem respeito aos desagravamentos fiscais estáticos referentes “a situações que, ou porque já se verificaram (encontrando-se portanto esgotadas), ou porque, ainda que não se tenham verificado ou verificado totalmente, não visam, ao menos diretamente, incentivar ou estimular, mas tão-só beneficiar por superiores razões de política geral

⁸⁵ *Idem*, p. 39

⁸⁶ *Idem, ibidem*.

⁸⁷ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, cit., p. 172.

⁸⁸ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, cit., p. 39. Ainda a propósito dessa semelhança, “não admira que os benefícios fiscais – e mais especificamente os incentivos fiscais, dada a natureza dinâmica da relação entre vantagens atribuídas e atividades estimuladas em termos de causa e efeito – sejam, em sentido económico, verdadeiras subvenções que, em geral, não desmerecem mais do que as subvenções diretas.” NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, cit., p. 169.

⁸⁹ Além das que especificamos, como exemplos, pode-se também diferenciar entre benefícios fiscais objetivos ou subjetivos ou mistos, gerais ou especiais, totais ou parciais, puros ou condicionais, permanentes ou temporários.

⁹⁰ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 123.

de defesa, externa, económica, social, cultural, religiosa, etc.”⁹¹ Por sua vez, os incentivos fiscais apresentam-se como desagravamentos fiscais dinâmicos, tendo em conta a natureza da relação entre vantagens concedidas e atividades estimuladas quanto a causa e efeito, e aludem a situações que se tencionam desenvolver por razões predominantemente económicas⁹². Para concretizar, nestes casos, “o Estado, em troca de concessão de determinados benefícios, obtém das empresas compromissos relativamente a níveis de produção a atingir, a investimentos a realizar, a postos de trabalho a criar, [...]”⁹³. Do exposto, sobressai que o fundamento dos benefícios fiscais *stricto sensu* é a atividade ou a situação prevista. Ao invés, nos incentivos fiscais, a causa prende-se com a execução futura de um comportamento ou de uma atividade fomentada⁹⁴. Por outro lado, o princípio da legalidade fiscal encontra-se previsto no artigo 103.º da CRP. O n.º 2 desse artigo exige que os impostos e os seus elementos essenciais (incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes) sejam criados por lei. Em suma, a vertente material deste princípio impõe a densificação da lei fiscal relativamente aos seus elementos essenciais, o que se designa por reserva material integral de lei formal⁹⁵. A vertente formal deste princípio remete-nos para a distribuição das competências tributárias, mais concretamente para a situação prevista no artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, em que apesar da matéria ser da exclusiva competência da AR, há a possibilidade de autorização ao Governo para legislar, nos termos do n.º 2 do artigo 165.º da CRP, e para as competências tributárias das regiões autónomas e das autarquias locais, de acordo com o estipulado nos artigos 227.º, n.º 1, alínea i), 232.º, n.º 1 e 238.º, n.º 4 da CRP⁹⁶. Assim sendo, tanto aos benefícios fiscais *stricto sensu* como aos incentivos fiscais se impõe a reserva substancial de lei. Porém, a aplicação da reserva é menos intensa nos incentivos fiscais, já que “ao traduzirem-se num *ante* ligado em termos da relação causa-efeito a um *post* futuro constituído pela atividade incentivada,

⁹¹ NABAIS, José, *Direito...*, cit., p. 391.

⁹² NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 123.

⁹³ NABAIS, José, *Por um Estado...*, cit., p. 109.

⁹⁴ NABAIS, José, *Direito...*, p. 391.

⁹⁵ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 248. Mais adiante, desenvolveremos esta temática, a propósito da articulação dos contratos fiscais com o princípio da legalidade fiscal.

⁹⁶ DOURADO, Ana, *O Princípio da legalidade fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, tese de doutoramento, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2005, p. 34-35. [Consult. 10 janeiro 2025]. Disponível na *internet*:<URL: <https://repositorio.ulisboa.pt/handle/10451/50400>

reclamam das normas que os preveem uma certa abertura capaz de permitir uma aplicação flexível por banda da Administração fiscal – uma aplicação em que se possa, de algum modo, decidir do se e da medida do desagravamento face ao caso concreto e em função do incentivo que ele constitui”⁹⁷. Diante disso, depreendemos que os incentivos fiscais detêm uma característica abundantemente seletiva⁹⁸. É precisamente dessa característica que surge a crítica de que os incentivos fiscais, ao apresentarem-se como despesas fiscais que beneficiam determinados grupos, por sinal, os mais dominantes economicamente, proporcionam uma redistribuição de riqueza de modo invertido, não aplicável a todos, perdendo assim parte da sua essência⁹⁹. Sem embargo, em relação aos incentivos fiscais, a despesa fiscal manifesta uma particularidade, que se traduz na conjuntura de, ao incentivarem ou estimularem determinadas atividades, produzirem receitas fiscais no futuro, o que ocasiona que se revelem como despesas fiscais impróprias ou aparentes¹⁰⁰. Em seguida, destacamos outra classificação respeitante às espécies de benefícios fiscais. Quanto ao modo operativo de eficácia dos benefícios fiscais, eles podem ser classificados como automáticos ou dependentes de reconhecimento, por ato administrativo ou por contrato¹⁰¹. Ao abrigo do artigo 5.º, n.º 1 do EBF, os benefícios fiscais são automáticos quando surgem de forma direta e imediata da lei¹⁰². Nesses casos, os benefícios fiscais operam *ope legis*, unicamente com a verificação de determinado pressuposto de facto, não necessitando de nenhum ato subsequente por parte da administração tributária¹⁰³. Por seu turno, os benefícios fiscais decorrentes de reconhecimento exigem um ou mais atos posteriores de reconhecimento da administração tributária, ainda, de acordo com o estipulado no n.º 1 do artigo 5.º do EBF. Nos termos do n.º 2 desse artigo, o reconhecimento desses

⁹⁷ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, cit., p. 123.

⁹⁸ NABAIS, José, *Direito...*, p. 391.

⁹⁹ NABAIS, José, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 160.

¹⁰⁰ MARTINS, Guilherme, *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 93 e ss.

¹⁰¹ NABAIS, José, *Direito...*, p. 393. Ressaltamos que nos referimos ao modo operativo de eficácia dos benefícios fiscais. Destarte, os benefícios fiscais são criados sempre por lei, já os seus efeitos podem surgir de forma imediata da lei ou estar dependentes da prática de atos de reconhecimento. FREIRE, Maria, *Nascimento, ...*, p. 108.

¹⁰² Complementa-se que os benefícios fiscais automáticos também são designados como benefícios absolutos. Já, os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento ou não automáticos, também são denominados de benefícios relativos ou dependentes. Conforme, FREIRE, Maria, *Nascimento, ...*, p. 105-106.

¹⁰³ Nabais, José, *Direito...*, p. 393.

benefícios fiscais efetua-se através de ato administrativo, “caso em que temos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento unilateral”, ou de contratos, “caso em que temos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento contratual ou benefícios fiscais contratuais.”¹⁰⁴ De acordo com o artigo 148.º do CPA, “consideram-se atos administrativos as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta.” Por outro lado, o reconhecimento contratual configura-se como consensual e resulta “do acordo entre a Administração Fiscal e os interessados, isto é, quando dependa do concurso e encontro das manifestações de vontade de ambos os intervenientes, vinculando-se quer um quer outro nos termos acordados.”¹⁰⁵ Como podemos prever, os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento são os incentivos ou estímulos fiscais, uma vez que, nessas situações, a administração tributária deve dispor de uma margem de livre decisão, aliás, como já foi desvendado, “que seja adequada ao doseamento a que deve proceder em função, designadamente, das contrapartidas assumidas pelas empresas ou do montante de receita fiscal que é previsível vir a perder.”¹⁰⁶

2.5. A constituição dos benefícios fiscais

O artigo 12.º do EBF estabelece que “o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respetivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo.” Da referida norma jurídica sobressai que, comumente, o direito aos benefícios fiscais ocorre com a verificação dos respetivos pressupostos. Além de que, possibilita-nos diferenciar dois momentos, mais especificamente, o nascimento do direito ao benefício fiscal, da fruição do benefício fiscal¹⁰⁷. Do artigo 12.º do EBF, articulado com o artigo 5.º, n.º 2

¹⁰⁴ *Idem, ibidem*. Acresce esclarecer que, a utilização do termo acordo no artigo 5.º, n.º 2 do EBF apresenta o sentido de contrato. O conceito de contrato, apesar de desenvolvido no direito privado, mais concretamente, no direito civil, pertence a toda a ciência jurídica, não sendo exclusivo do direito privado ou do direito público. O seu sentido, em modo amplo, conduz-nos ao negócio jurídico bilateral, ou seja, a um acordo de vontades que gera efeitos jurídicos. Assim, como ocorre no Código Civil, para identificá-lo utilizam-se os termos contrato, convenção, pacto ou acordo, todos com o mesmo sentido. Neste sentido, NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 12.

¹⁰⁵ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, p. 111.

¹⁰⁶ NABAIS, José, *Direito...*, p. 393.

¹⁰⁷ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, p. 110.

do EBF, resulta que, em princípio, o ato ou o acordo, mediante o qual o reconhecimento se efetua, tem uma eficácia meramente declarativa. Em consequência, os seus efeitos reportam-se à data da verificação dos pressupostos do benefício fiscal¹⁰⁸. Só será de modo diverso, nas situações em que a lei dispuser em contrário, concedendo eficácia constitutiva ao ato de reconhecimento do benefício fiscal, o que poderá ocorrer de modo expreso ou implícito. Será de modo implícito “quando a lei atribui à administração tributária uma margem de livre decisão para a sua concessão como acontece com alguma frequência em sede dos estímulos ou incentivos fiscais.”¹⁰⁹ Posto isto, frequentemente, à similitude do que sucede com a relação jurídica de imposto, que se traduz numa relação obrigacional oriunda “de um facto a que a lei atribuiu o efeito de a constituir, o facto tributário, também a relação jurídica de benefícios fiscais nasce com a verificação do facto jurídico previsto pela norma desagravadora, o facto beneficiado.”¹¹⁰ Em termos concretos, a norma desagravadora procede à seleção de alguns dos pressupostos contidos no pressuposto de facto da norma tributária. Em seguida, “ao qualificar de forma especial determinadas hipóteses compreendidas entre os pressupostos de facto da norma de incidência, a norma beneficiadora obsta à formação do facto tributário.”¹¹¹

2.6. A relação jurídica dos benefícios fiscais

2.6.1. O direito ao benefício fiscal

Como verificámos, o EBF prevê no seu artigo 12.º uma referência explícita ao “direito aos benefícios fiscais”¹¹². Não obstante, apesar das qualificações ao nível legal, enfatizamos a controvérsia que o tema denota. A questão prende-se em torno da eventual consideração dos benefícios fiscais como direitos subjetivos do sujeito beneficiado. Assumindo como afirmativa essa perceção, “a isenção – ou, por outras

¹⁰⁸ NABAIS, José, *Direito...*, p. 395.

¹⁰⁹ *Idem, ibidem*.

¹¹⁰ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, *cit.*, p. 134.

¹¹¹ *Idem, ibidem*. Desvendamos, de acordo com o testemunho da autora, que o “facto beneficiado pode ter uma estrutura complexa, porquanto os seus pressupostos podem coincidir apenas com pressupostos de facto da norma que impõe a tributação – embora qualificado em moldes distintos – ou podem integrar, para além deste, outros pressupostos estranhos à estrutura do facto tributário.” *Idem*, p. 136-137.

¹¹² Também o artigo 13.º do EBF, na sua epígrafe, faz alusão a este direito, ao referir “direito a benefícios fiscais”.

palavras, a verificação do facto impeditivo em que ela se traduz – gera para o contribuinte um verdadeiro direito subjetivo – o direito à isenção, que integra a situação jurídica complexa, o “status” do contribuinte isento”¹¹³. Por conseguinte, constatamos que “a aplicação das normas relativas a benefícios fiscais dá origem à constituição de relações jurídicas de benefício fiscal”¹¹⁴. Da constituição da relação jurídica de benefício fiscal, o “objeto imediato é constituído pelo direito ao benefício, isto é, o direito a ser tributado de forma específica, a beneficiar, em concreto, da nova “configuração tributária” nascida da especial qualificação operada pelas normas de benefício, sendo correlativo a este, o dever da Administração Fiscal de respeitar e atuar de acordo com essa configuração.”¹¹⁵

2.6.2. Deveres acessórios

A relação jurídica de benefício fiscal é usualmente designada como complexa, uma vez que esta não finda no direito ao benefício fiscal. Esta complexidade advém, essencialmente, da circunstância da relação jurídica de benefício fiscal implicar a atribuição de deveres acessórios ao beneficiário, o que se traduz numa situação jurídica complexa para o sujeito beneficiário¹¹⁶. Os deveres ou vínculos formais acessórios “são entendidos como aqueles que têm por finalidade facilitar o controlo administrativo das situações desagravadas.”¹¹⁷ Nos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento é mais corrente a exigência de deveres acessórios de controlo, devido a suporem um procedimento administrativo mais ponderado¹¹⁸. Como exemplo, indicamos o artigo 2.º, n.º 4 do EBF que estabelece que “para efeitos de controlo da despesa fiscal inerente aos benefícios fiscais concedidos, pode ser exigida aos interessados a declaração dos rendimentos isentos auferidos, salvo tratando-se de benefícios fiscais genéricos e automáticos, casos em que podem os

¹¹³ XAVIER, Alberto, *Manual...*, cit., p. 294.

¹¹⁴ GOMES, Nuno, *Teoria...*, cit., p. 219.

¹¹⁵ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, cit., p. 145. A autora acrescenta que não devemos conceber o direito ao benefício fiscal como um direito oposto, que anula o direito da Administração Fiscal de exigir o imposto. Isto, para não cairmos “na configuração perfilhada pela doutrina tradicional, do benefício fiscal como reverso do imposto, ao mesmo tempo que não se consegue justificar satisfatoriamente a existência de um direito subjetivo ao benefício fiscal.” Na prática, “o contribuinte beneficiado não goza do direito a não lhe ser exigido o imposto, porque, perante o benefício fiscal, não se constitui a favor da Administração Fiscal a faculdade de exigi-lo.” *Idem*, p. 144.

¹¹⁶ *Idem*, p. 145.

¹¹⁷ *Idem*, p. 146.

¹¹⁸ *Idem, ibidem*.

serviços fiscais obter os elementos necessários ao cálculo global do imposto que seria devido.” Quanto à natureza jurídica, a doutrina tem entendido os deveres acessórios com a natureza de modo ou de condição suspensiva¹¹⁹. Na cláusula modal, o ato produz de imediato os seus efeitos e a respetiva obrigação só pode ser alvo de execução por meio da excecutoriedade do ato administrativo¹²⁰. Ao invés, na condição suspensiva, da inexistência da contraprestação advém a não produção de efeitos do ato. Por outro lado, remetemos ainda para outro entendimento. Nesta conceção, os deveres acessórios devem ser entendidos como “pressupostos de facto das normas desagravadoras da tributação de natureza condicional, e não propriamente como deveres jurídicos”, já que, perante o seu incumprimento, a administração não pode exigir a atuação do interessado, mas apenas penalizá-lo com a não atribuição do benefício fiscal¹²¹.

2.7. O reconhecimento dos benefícios fiscais

No que respeita ao procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais, o artigo 5.º, n.º 3 do EBF determina que este se regula pelo estabelecido na LGT e no CPPT. Por sua vez, o artigo 65.º, n.º 1 do CPPT prescreve que “salvo disposição em contrário e sem prejuízo dos direitos resultantes da informação vinculativa a que se refere o n.º 1 do artigo 57º, 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.” A este propósito, importa sublinhar que, em regra, o reconhecimento dos benefícios fiscais será a requerimento do interessado. Nestes casos, a lei condiciona “a produção desse reconhecimento a uma manifestação de vontade do contribuinte, funcionando assim o requerimento do interessado no benefício como pressuposto autónomo e condicional da atuação da Administração Fiscal.”¹²² O n.º 2 desse artigo indica que os pedidos de reconhecimento se apresentam nos serviços que têm competência para a liquidação do tributo a que se menciona o benefício fiscal. Já na hipótese de

¹¹⁹ *Idem*, p. 148.

¹²⁰ CORREIA, José, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, tese de doutoramento, Almedina, Coimbra, 2013 (Reimpressão da edição de 1987), p. 739-740.

¹²¹ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, *cit.*, p. 149.

¹²² FREIRE, Maria, *Nascimento...*, *cit.*, p. 109.

deferimento do pedido, o respetivo despacho assinalará as datas do início e do fim do benefício fiscal, conforme estabelece o n.º 4 do artigo 65.º do CPPT. Na ocorrência inversa, de despacho de indeferimento, fixa, ainda o n.º 4 do artigo referenciado, a possibilidade de recurso hierárquico. De salientar que, “no procedimento tributário os recursos hierárquicos têm, salvo disposição em contrário das leis tributárias, natureza meramente facultativa (cfr. artigos 80.º da LGT e 67.º do CPPT), pelo que a decisão que confirme hierarquicamente a decisão recorrida sem alteração da fundamentação não é, em regra, contenciosamente impugnável.”¹²³ Aliás, tal como resulta do artigo 53.º do CPTA, aplicável *ex vi* do artigo 2.º, alínea c) do CPPT. Perante isso, “sob pena de negação do direito constitucional à tutela jurisdicional, o ato de indeferimento de pedido de benefício fiscal, como ato administrativo relativo a questões tributárias que é, não pode deixar de ser passível de recurso contencioso imediato.”¹²⁴ No entanto, também se pode dar a circunstância do reconhecimento dos benefícios fiscais ser oficioso, mediante disposição legal em contrário. Neste contexto, a administração fiscal procede “à verificação, no caso concreto, dos pressupostos dos benefícios fiscais abstratamente previstos na lei, sem que tal lho seja solicitado, isto é, sem que essa atuação dependa de qualquer pressuposto autónomo.”¹²⁵ Por fim, realçamos o disposto no n.º 5 do artigo 65.º do CPPT, que faz depender a permanência dos efeitos do reconhecimento dos benefícios fiscais da disponibilização por parte do contribuinte à administração fiscal de todos os elementos indispensáveis ao controlo dos seus pressupostos.

2.8. A transmissão dos benefícios fiscais

Quanto à transmissão dos benefícios fiscais, o n.º 1 do artigo 15.º do EBF estipula dois princípios: “de um lado, o princípio da intransmissibilidade do direito aos benefícios fiscais *inter vivos*; de outro, o princípio da transmissibilidade do mesmo direito *mortis causa* desde que no transmissário se verifiquem os pressupostos do benefício e este não seja de natureza estritamente pessoal, como será o caso, por

¹²³ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, 13/09/2018, Processo n.º 00255/13.0BECBR, Relator Mário Rebelo, *in Site*, URL: <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/a6abd0baee556286802583b5003db99e>, consultado 25 de fevereiro de 2025.

¹²⁴ NABAIS, José, *Direito...*, *cit.*, p. 395-396.

¹²⁵ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, *cit.*, p. 109.

exemplo, dos benefícios concedidos a deficientes, a reformados, etc.”¹²⁶ Contudo, os n.ºs 2 e 3 desse artigo, preveem exceções ao princípio da intransmissibilidade do direito aos benefícios fiscais *inter vivos*. Assim sendo, o n.º 2 do artigo 15.º do EBF estabelece que “é transmissível *inter vivos* o direito aos benefícios fiscais objetivos que sejam indissociáveis do regime jurídico aplicável a certos bens, designadamente os que beneficiem os rendimentos de obrigações, títulos de dívida pública e os prédios sujeitos ao regime de renda limitada.”¹²⁷ Por último, o n.º 3 desse artigo prescreve que “é igualmente transmissível *inter vivos*, mediante autorização do Ministro das Finanças, o direito aos benefícios fiscais concedidos, por ato ou contrato fiscal, a pessoas singulares ou coletivas, desde que no transmissário se verifiquem os pressupostos do benefício e fique assegurada a tutela dos interesses públicos com ele prosseguidos.”¹²⁸

2.9. A extinção dos benefícios fiscais

O artigo 14.º do EBF prevê a extinção dos benefícios fiscais. Nos termos do n.º 1 desse artigo, estabeleceu-se “um princípio, que tem a ver com a própria natureza dos benefícios fiscais, segundo o qual a extinção destes tem por consequência a reposição automática da tributação-regra.”¹²⁹ Em contrapartida, os n.ºs seguintes do referido artigo antecipam as causas de extinção dos benefícios fiscais, as quais, em seguida, enunciaremos. O n.º 2 do artigo 14.º do EBF dispõe que “os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário.”¹³⁰ Ademais, prescreve o n.º 5 desse artigo, para os benefícios fiscais

¹²⁶ NABAIS, José, *Direito...*, *cit.*, p. 397. Em relação ao princípio da intransmissibilidade do direito aos benefícios fiscais, o autor defende a sua vigência, uma vez que decorre do princípio da indisponibilidade da obrigação fiscal. *Idem, ibidem*.

¹²⁷ A propósito, “estão assim nesta situação, por exemplo, os benefícios dos arts. 45º e 46º do EBF, relativos, respetivamente, aos prédios urbanos objeto de reabilitação e aos prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso e destinados à habitação. *Idem*, p. 398.

¹²⁸ De assinalar que, esta exceção depende de autorização, ao contrário da anterior, que se aplica automaticamente. *Idem*, p. 397.

¹²⁹ *Idem*, p. 398. De recordar que, já anteriormente, fizemos alusão a esta norma, a propósito do carácter excecional dos benefícios fiscais.

¹³⁰ Na parte relativa à classificação dos benefícios fiscais evidenciámos a existência de outras classificações, para além das que especificámos. Dada a referência efetuada por esta norma a essas classificações, cumpre agora abordá-las, embora de forma genérica. Aos benefícios fiscais

temporários ou permanentes sujeitos a reconhecimento da administração fiscal, a cessação dos efeitos do ato administrativo de atribuição nas situações previstas nas alíneas a) e b), que se relacionam com o incumprimento de obrigações fiscais por parte do beneficiário. Nesta sequência, estabelece o n.º 6 desse artigo que, “verificando-se as situações previstas nas alíneas a) e b) do número anterior, os benefícios automáticos não produzem os seus efeitos no ano ou período de tributação em que ocorram os seus pressupostos.” Uma outra forma de extinção dos benefícios fiscais encontra-se no n.º 3, que indica que, “quando o benefício fiscal respeite a aquisição de bens destinados à direta 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.” Já o n.º 4 desse artigo, consagra o princípio da irrevogabilidade dos atos administrativos que atribuem benefícios fiscais, determinando que “o ato administrativo que conceda um benefício fiscal não é revogável, nem pode rescindir-se o respetivo acordo de concessão, ou ainda diminuir-se, por ato unilateral da administração tributária, os direitos adquiridos”. Porém, ainda a partir do n.º 4, são previstas duas restrições a esse princípio. Referimo-nos às situações de “inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas, ou se o benefício tiver sido indevidamente concedido, caso em que aquele ato pode ser revogado.” Fundamentalmente, “tal preceito visa conceder aos contribuintes a garantia de que as decisões administrativas de reconhecimento ou de concessão de benefícios fiscais não serão alteradas a não ser nas hipóteses aí referidas, permitindo-lhes assim efetuar as suas opções económico-financeiras com segurança.”¹³¹ Por último, prescreve o n.º 8 do artigo 14.º, que “é proibida a renúncia aos benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento oficioso, sendo, porém, permitida aos benefícios fiscais dependentes de requerimento do

temporários contrapõem-se os benefícios fiscais permanentes. Como se pode antever os benefícios fiscais “são temporários quando a lei limita a sua duração a um determinado período de tempo.” FREIRE, Maria, *Nascimento..., cit.*, p. 103. Em consequência, convém evocar o disposto no artigo 3.º do EBF, relativo à caducidade de benefícios fiscais. Por outro lado, em oposição aos benefícios fiscais puros, apresentamos os benefícios fiscais condicionados, que, essencialmente, se referem aos “desagravamentos cuja eficácia se encontra subordinada à realização de um pressuposto acessório.” *Idem*, p. 101.

¹³¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 15/05/2013, Processo n.º 0566/12, Relator Dulce Neto, *in Site*, URL: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a437af9c4891a37680257b8000507c74?OpenDocument>, consultado 03 de março de 2025.

interessado, bem como aos constantes de acordo, desde que aceite pela administração tributária.”

3. Contratos fiscais

3.1. Contratos fiscais e o princípio da legalidade fiscal

No que respeita à atuação da administração no Estado social, transmitimos que o contrato se tornou num dos instrumentos mais expressivos, extensível ao direito fiscal¹³². Atualmente, esta tendência persiste, contribuindo para a criação, a modificação e a extinção da relação jurídica tributária¹³³. O artigo 37.º da LGT admite a possibilidade de celebração de contratos fiscais, enquadrando, no n.º 1 do referido artigo, a sua efetivação numa das espécies de constituição de benefícios fiscais¹³⁴. Posto isto, desde logo se levanta a questão da sua conciliação com o princípio da legalidade fiscal. Como já expusemos anteriormente, *ex vi* do artigo 103.º, n.º 2 da CRP, existe no ordenamento jurídico português uma exigência constitucional dos benefícios fiscais serem criados por lei. Deste modo, os contratos fiscais não se apresentam como fonte imediata de direito fiscal com fundamento no princípio da legalidade fiscal¹³⁵. Porém, “tal não exclui as suas virtualidades enquanto instrumento mediador entre a lei e a sua respetiva aplicação concreta.”¹³⁶ A articulação entre os contratos fiscais e o princípio da legalidade fiscal atende às diferentes exteriorizações que a contratualização de acontecimentos fiscalmente

¹³² De acrescentar que, “as relações jurídico-contratuais em que o Estado intervém podem assumir dois tipos de configuração: o Estado pode celebrar contratos puramente civis, intervindo como mero privado, e aos quais é aplicável o direito privado, ou contratos onde o Estado assume a função de prosseguir o interesse público, regulados pelo regime do direito público.” E é precisamente nos últimos casos que se integram os contratos referentes à atribuição de benefícios fiscais. FREIRE, Maria, *Nascimento...*, p. 118.

¹³³ Quer “seja de direito fiscal material (*Steuerschuldrecht*) relativo à obrigação de imposto, seja de direito fiscal formal (*Steuerverwaltungsrecht*) relativo à atividade administrativa de aplicação da lei do imposto, à fiscalização dos deveres fiscais, aos meios gratuitos e contenciosos de garantia dos direitos emergentes da relação jurídico-fiscal, etc.” NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 85-86.

¹³⁴ A admissibilidade do contrato no direito fiscal não foi consensual, tendo surgido críticas, que se prendiam, por exemplo, com a indisponibilidade dos direitos tributários e, em consequência, com a inadequação do objeto do contrato. FREIRE, Maria, *Nascimento ...*, p. 118. No que concerne à natureza jurídica dos contratos fiscais, também existiu discordâncias doutrinárias. Por um lado, há quem os considere como contratos administrativos, contemplando a extensão do seu conteúdo. NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 80-84. Pelo contrário, existe quem não os entenda como contratos administrativos, mas sim como compensações financeiras ou fiscais incorporadas em contratos económicos. GOMES, Nuno, *Teoria...*, p. 371-372.

¹³⁵ XAVIER, Alberto, *Manual...*, p. 144.

¹³⁶ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, *cit.*, p. 123.

mais favoráveis podem expressar¹³⁷. Assim sendo, cumpre salientar que os contratos fiscais se manifestam na forma de lei e na forma de fonte legal. Quanto aos primeiros, trata-se de estipulações contratuais, quer de regimes fiscais substitutivos, subrogatórios ou especiais, quer de desagravamentos fiscais individuais¹³⁸. Estes, em razão do princípio da igualdade, são essencialmente atribuídos “a entidades ou atividades de reconhecido interesse público”¹³⁹. Desta forma, tendo em conta a exigência constitucional contida no artigo 103.º, n.º 2 da CRP, para obter a validade do contrato, no que respeita a um regime tributário estipulado ou a um desagravamento fiscal individual acordado, é imprescindível a respetiva aprovação de cada um por lei¹⁴⁰. Estas leis são vulgarmente apeladas de leis pactuadas, leis-contrato ou leis de formação contratual, em virtude de darem “cobertura a contratos negociados entre a Administração e os particulares”¹⁴¹. Efetivamente, são contratos fiscais “sob a forma de lei, pois, sendo materialmente consensuais, formalmente configuram-se como leis.”¹⁴² O procedimento percorrido na sua formação reconduz-nos essencialmente a duas hipóteses: “ou a Administração Fiscal negocia com o particular um contrato, seguido da emissão de uma lei especial que reproduz o seu conteúdo, ou negocia as bases gerais do acordo, transpondo-as em seguida para a lei, que passa a habilitar a Administração para a elaboração do contrato.”¹⁴³ Por seu turno, nos contratos de fonte legal, a obediência ao princípio da legalidade fiscal advém da existência de uma lei prévia, que determina a base geral do regime, nomeadamente, os pressupostos dos benefícios fiscais e a respetiva graduação, e que concede autorização à administração para o seu estabelecimento, ao abrigo dos critérios definidos¹⁴⁴. Nestes casos, “os efeitos na conformação da tributação decorrem diretamente do contrato”¹⁴⁵. Isto significa, que não estão dependentes da emissão de uma norma legal após se estabelecer o acordo, como sucede com os contratos fiscais sob a forma de lei¹⁴⁶. Os contratos de fonte legal compreendem,

¹³⁷ *Idem*, p.124.

¹³⁸ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 130.

¹³⁹ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, *cit.*, p. 130. Também neste sentido, NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 131.

¹⁴⁰ XAVIER, Alberto, *Manual...*, p. 145.

¹⁴¹ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 131.

¹⁴² FREIRE, Maria, *Nascimento...*, *cit.*, p. 124.

¹⁴³ *Idem, ibidem*. Conforme, Nabais, José, *Contratos Fiscais...*, p. 131.

¹⁴⁴ GOMES, Nuno, *Teoria...*, p. 364.

¹⁴⁵ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, *cit.*, p. 125.

¹⁴⁶ *Idem, ibidem*.

entre outros, os contratos fiscais de concessão de benefícios fiscais previstos no CFI, ou seja, os respeitantes aos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, que constituem tema central do nosso estudo¹⁴⁷. Ora, já anteriormente fizemos alusão ao princípio da legalidade fiscal, referindo que o artigo 103.º, n.º 2 da CRP exige que os impostos e os seus elementos essenciais (incidência, taxa, benefícios fiscais e garantia dos contribuintes) sejam criados por lei. Nesta perspetiva, indicámos que estávamos perante a reserva material integral de lei formal. Importa esclarecer que, no contexto do direito fiscal clássico, no âmbito de normas fiscais direcionadas predominantemente por finalidades fiscais, a inflexibilidade do estipulado no n.º 2 do artigo 103.º da CRP é indiscutível¹⁴⁸. Pelo contrário, no campo do direito económico fiscal, em que o legislador usa o instrumento fiscal com o objetivo prioritário de atingir certos resultados económicos ou sociais, já existe uma certa abertura quanto à rigidez estabelecida pelo princípio da legalidade material¹⁴⁹. Esta abertura provém de o direito económico, devido às particularidades da sua caracterização e das suas inquietações, sujeitar-se a princípios diferentes do direito fiscal clássico¹⁵⁰. Com respeito à sua caracterização, o direito económico, diversamente do que sucede com os outros ramos do direito, apresenta-se “como uma mediana que corta os outros ramos do direito, mobilizando-os para a realização dos objetivos de intervenção do Estado na economia.”¹⁵¹ Na relação com o direito fiscal, o direito económico procede a uma mobilização do imposto, ou mais concretamente, do menos imposto ou do não imposto, transformando-os em instrumentos de efetivação de objetivos económicos e sociais prosseguidos pelo Estado¹⁵². Ao nível das inquietações, o direito económico persegue os objetivos económicos que o Estado se propõe a atingir, de acordo com as opções políticas definidas em dado momento. Por sua parte, o direito fiscal clássico tem como preocupação alcançar recursos financeiros para fazer face às despesas públicas,

¹⁴⁷ Além destes, podemos destacar, como exemplo, os contratos de avença. E nestes, também a título exemplificativo, os contratos de avença sobre o imposto especial de jogo, especificado no artigo 89.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro, que sofreu a sua última alteração com o Decreto-Lei n.º 9/2021, de 29 de janeiro.

¹⁴⁸ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 254.

¹⁴⁹ *Idem, ibidem.*

¹⁵⁰ *Idem*, p. 255.

¹⁵¹ *Idem*, p. 254.

¹⁵² *Idem, ibidem.*

independentemente das finalidades destas¹⁵³. Por conseguinte, no direito económico afigura-se mais moderada a sujeição ao princípio da legalidade fiscal, ainda mais, tendo em consideração que a competência neste ramo do direito encontra-se centralizada no executivo¹⁵⁴. Assim, “tendo em conta que os impostos e os benefícios fiscais, prevalentemente dirigidos à intervenção económico-social (*maxime*, à incentivação e fomento das atividades dos particulares) integram o direito económico, a eles não será aplicável o princípio da reserva material de lei formal”¹⁵⁵. Porém, em virtude de se dispor do instrumento fiscal, o princípio da legalidade fiscal não deve ser afastado, mas sim moderado, mediante um abrandamento da tipicidade¹⁵⁶. Em consequência, “a reserva de lei deve bastar-se neste domínio com a fixação das “bases gerais” da disciplina normativa relativa aos “elementos essenciais dos impostos”, assim se obtendo como que uma partilha de competência entre o Parlamento e a Administração que é expressão afinal da combinação do instrumento fiscal (da competência daquele) com a ação económica e social (da competência desta).”¹⁵⁷ O que significa que, diante disso, ao direito económico fiscal apenas é aplicado a reserva material básica de lei formal¹⁵⁸. Neste contexto, “a lei não precisa, neste domínio, de ir além da definição de limites, sejam limites à taxa dos impostos, sejam limites aos benefícios fiscais (ou, o que é a mesma coisa, o quadro ou quadros básicos destes), podendo assim deixar às autoridades administrativas uma larga margem de livre atuação.”¹⁵⁹ E é inteligível que assim o seja, já que, desta forma, possibilita à administração adaptar-se à “realidade económica caracterizada pela mobilidade e mutabilidade permanentes.”¹⁶⁰ Deste modo, “desde que a lei identifique genericamente os impostos a que os desagravamentos se referem, bem como os benefícios em si mesmos (isenções, reduções da taxa, deduções à matéria coletável ou à coleta, acelerações de amortizações ou reintegrações, etc.) estabelecendo os pressupostos de concessão e

¹⁵³ *Idem*, p. 255.

¹⁵⁴ *Idem, ibidem*.

¹⁵⁵ *Idem*, p. 256.

¹⁵⁶ *Idem*, p. 256-257.

¹⁵⁷ *Idem*, p. 257.

¹⁵⁸ *Idem*, p. 261. O autor distingue ambas as reservas, clarificando que a reserva material básica de lei formal somente implica que a lei contenha a disciplina elementar, ou seja, as bases gerais ou os princípios. *Idem*, p. 248.

¹⁵⁹ *Idem*, p. 257.

¹⁶⁰ *Idem*, p. 254.

a graduação desses desagravamentos, e autorizando a Administração Fiscal a definir, em concreto, os termos da sua atribuição, a fixação contratual de benefícios fiscais é admissível à luz da legalidade tributária, conciliando-se com a formulação constitucional desse princípio, no nosso ordenamento jurídico.”¹⁶¹

3.2. Tipos de contratos fiscais

Admitindo-se a viabilidade de a administração fiscal recorrer aos contratos no âmbito do direito fiscal, iremos debruçar-nos sobre as suas tipologias. No ordenamento jurídico português, os contratos fiscais restringem-se, essencialmente, a três grupos. Referimo-nos aos contratos relativos à determinação da matéria coletável, aos contratos relativos à cobrança de impostos e aos contratos relativos à atribuição de benefícios fiscais, sendo que vamos dar especial ênfase a estes últimos¹⁶². Sucintamente, os contratos relativos à determinação da matéria coletável versam “sobre a determinação (em concreto) do *quantum* da matéria coletável, entendida como parâmetro ao qual se aplica a taxa na operação de liquidação, ou seja, contratos relativos ao lançamento objetivo do imposto.”¹⁶³ Como exemplos deste tipo de contratos indicamos o contrato de avença, os APPT e as transações fiscais¹⁶⁴. Por sua vez, os contratos relativos à cobrança de impostos são os que, ao longo da história, se verificaram com maior frequência¹⁶⁵. Presentemente, a autorização para a celebração deste tipo de contratos encontra-se no artigo 51.º, n.º 1 do CPPT, que dispõe: “a administração tributária pode, nos termos da lei e no âmbito das suas competências, contratar o serviço de quaisquer outras entidades

¹⁶¹ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, cit., p. 128.

¹⁶² NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 104.

¹⁶³ *Idem, ibidem*.

¹⁶⁴ *Idem*, p. 105-117. De enfatizar que o autor não incluiu o APPT como contratos fiscais. Isso deve-se ao facto de a faculdade de os celebrar apenas ter sido introduzido em 2008 no CIRC, com o aditamento do artigo 128.º-A. Em suma, acolhemos o entendimento de que se trata de contratos fiscais, “pois tem como principal objeto a liquidação do IRC, por referência ao apuramento dos créditos e dos gastos tendo presente o princípio da plena concorrência aplicável às entidades com relações especiais. E, como contrato fiscal que é deverá ampliar o âmbito de aplicação do artigo 37.º da Lei Geral Tributária, por via da aplicação direta da cláusula constante do número 2 desse dispositivo, referente aos novos contratos fiscais.” PALMA, Clotilde e MARTINS, Guilherme, “A introdução dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência na legislação fiscal portuguesa: nota preliminar”, *Revista Fiscalidade*, n.º 36, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 2008, p. 25. [Consult. 25 março 2025]. Disponível na internet: <URL: https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/36_2_ccpgwom_acordos-previos_f36.pdf

¹⁶⁵ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 118. Como salienta o autor já no Império Romano e na Idade Média era habitual a celebração de contratos de cobrança de impostos.

para a colaboração em operações de entrega e receção de declarações ou outros documentos ou de processamento da liquidação ou cobrança das obrigações tributárias.” No que respeita à legitimidade constitucional, é de destacar que este tipo de contratos não está sujeito à reserva de lei. Assim, desde que haja uma autorização legal para o efeito, a administração fiscal poderá recorrer a este tipo de contratos¹⁶⁶. Em relação aos contratos relativos à atribuição de benefícios fiscais, eles podem exteriorizar-se em duas modalidades¹⁶⁷. Dessa forma, podem consistir num “ato tributário negativo bilateral através do qual se apura (se determina) em concreto o benefício fiscal que resulta totalmente da lei que o prevê e da verificação do correspondente facto tributário isento (*rectius*, beneficiado), caso em que o contrato tem uma eficácia meramente declarativa”¹⁶⁸. Ao invés, pode dar-se a circunstância de ser através do contrato “que se define (dentro dos limites legais mas ainda assim com suficiente margem de livre decisão) o se e/ou o quanto do benefício fiscal”, caso em que o contrato tem eficácia constitutiva¹⁶⁹. Nos contratos de concessão de benefícios fiscais estabelecidos através de negociação entre os intervenientes, ou seja, dentro da margem de livre decisão, é possível diferenciar três tipos de opções contratuais: os benefícios fiscais condicionais, os atos administrativos de concessão de benefícios fiscais e os contratos económicos com cláusulas fiscais¹⁷⁰. Quanto aos primeiros, ocorre “que a celebração de um contrato (por vezes prévio à própria concessão dos benefícios) entre a Administração (económica) e o contribuinte constitui condição *sine qua non* da concessão dos benefícios fiscais, concessão esta que é objeto de um ato unilateral da Administração fiscal em que esta decide do se e/ou do quanto dos benefícios fiscais em causa (gozando portanto de alguma margem de livre decisão a este respeito).”¹⁷¹ Nestas situações, verdadeiramente, não se tratam de benefícios fiscais contratuais, mas sim, como o nome indica, de benefícios fiscais condicionais. Isto, provém de o contrato económico não poder ser interpretado como um ato destacável do procedimento a conceder os benefícios fiscais, constituindo, a propósito, condição necessária para a

¹⁶⁶ *Idem*, p. 120.

¹⁶⁷ O que, aliás, já se podia depreender na sequência da primeira classificação operada acerca dos benefícios fiscais.

¹⁶⁸ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 204.

¹⁶⁹ *Idem*, *ibidem*.

¹⁷⁰ *Idem*, p. 205-208.

¹⁷¹ *Idem*, p. 205-206.

emissão do ato administrativo de concessão dos benefícios fiscais¹⁷². Quanto aos atos administrativos de concessão de benefícios fiscais, estes atuam no procedimento contratual, o que significa que, são “atos ordenados ao contrato”¹⁷³. Nesses contratos, “há lugar a um ato (administrativo), em regra prévio à conclusão do respetivo contrato, da autoridade fiscal competente pelo qual esta aprova previamente o contrato, concede os benefícios fiscais propostos na negociação contratual ou autoriza a outorga de benefícios fiscais negociados no contrato.”¹⁷⁴ Estes atos representam “a contraprestação total ou parcial da Administração à adoção por parte do contribuinte de determinado comportamento económico e/ou social pretendido por aquela.”¹⁷⁵ Para finalizar, apresentamos “os contratos económicos com (verdadeiras) cláusulas fiscais, pelas quais são determinados e fixados os benefícios fiscais a conceder aos contribuintes (partes no contrato) como contraprestação do Estado às obrigações assumidas por aqueles relativamente aos objetivos e metas da política económica e social.”¹⁷⁶ Neles, “não há lugar a qualquer ato (destacável do procedimento contratual) a atribuir os benefícios fiscais, decorrendo estes apenas da conclusão do contrato em causa.”¹⁷⁷ Ressaltamos que os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, os relativos aos projetos de investimento previstos no artigo 2.º do CFI, enquadram-se nessa hipótese contratual. E a circunstância de, nos termos do artigo 16.º, n.º 1 do CFI, os respetivos contratos serem objeto de aprovação mediante resolução do Conselho de Ministros não invalida o *supracitado*. É que, “este ato, para além de não dizer respeito apenas às cláusulas relativas aos benefícios fiscais mas a todo o clausulado contratual, tem um alcance diferente do referido há pouco no outro grupo de casos”, uma vez que ele, se circunscreve a provocar a eficácia de um determinado contrato quanto aos benefícios fiscais acordados¹⁷⁸. Em face do exposto, resta-nos frisar a importante função que o contrato exerce na concessão deste tipo de benefícios fiscais, essencialmente nestas últimas duas opções contratuais, caracterizadas como

¹⁷² *Idem*, p. 206.

¹⁷³ *Idem, ibidem*.

¹⁷⁴ *Idem*, p. 207. Como salienta o autor, diz-se em regra porque não se retira a possibilidade de o ato “ser uma aprovação (final) do procedimento contratual”, tal como sucedia quanto aos contratos de investimento. *Idem, ibidem*.

¹⁷⁵ *Idem*, p. 206.

¹⁷⁶ *Idem*, p. 208.

¹⁷⁷ *Idem, ibidem*.

¹⁷⁸ *Idem*, p. 209.

autênticos benefícios fiscais contratuais, em virtude de se apresentar como “polarizador de todo o procedimento em causa.”¹⁷⁹

4. Benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo

4.1. Evolução legislativa dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo

Neste subcapítulo, como ponto de partida, iniciamos a nossa análise com a evolução legislativa dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo. Nesse domínio, considerámos apropriado exaltar, tanto o período compreendido entre a implementação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo até à sua introdução no EBF, como a sua inserção no CFI, dada a relevância que apresentam no que respeita a este tema.

4.1.1. Da implementação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo à sua introdução no EBF

Os contratos económicos de concessão de benefícios fiscais propagaram-se em Portugal, essencialmente, após o 25 de abril de 1974¹⁸⁰. Um exemplo evidente de contrato fiscal ocorreu, por exemplo, com o Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de junho, que estabeleceu o SIII. Esse diploma contemplava a concessão de incentivos fiscais por via contratual. Nos termos do seu artigo 3.º, n.º 2, estipulou-se que “a concessão de incentivos, nos casos a que se refere o número anterior, ficará subordinada à celebração de um contrato entre o Estado e a empresa promotora do projeto, a aprovar pelo Governo, mediante resolução do Conselho de Ministros, no qual serão fixados os objetivos, as metas, as obrigações e as garantias a que o beneficiário se compromete, os incentivos a conceder e as penalizações previstas para o caso de incumprimento.”¹⁸¹ Posteriormente, a reforma fiscal de 1988 trouxe alterações no

¹⁷⁹ *Idem, ibidem*. Ademais, o autor realça que este ponto de vista não é colocado em dúvida “pelo facto de o ato da Administração fiscal relativo aos benefícios fiscais constituir, ou poder constituir, um ato destacável, pois que isto revela o carácter de complexo (ou constelação) de atos que tais procedimentos efetivamente são.” *Idem, ibidem*.

¹⁸⁰ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 198.

¹⁸¹ Os contratos celebrados ao abrigo deste regime determinaram, portanto, o se e o quanto dos benefícios fiscais atribuídos.

sistema fiscal português¹⁸². Por intermédio do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de dezembro, procedeu-se à extinção de inúmeros benefícios fiscais. Esta extinção resultou de, anteriormente, se ter verificado um enorme aumento de legislação acerca da conceção de incentivos fiscais e, em consequência, uma ampliação a diversos setores¹⁸³. O aumento ocasionado criou “dificuldades, quer a nível das receitas públicas, quer a nível da justiça e do equilíbrio do sistema tributário”, assistindo-se a um acréscimo dos impostos para aqueles que não beneficiavam dos incentivos¹⁸⁴. Por outro lado, em relação à manutenção e atribuição dos benefícios fiscais apenas se justificavam aqueles que obedecessem “a ponderosos motivos de justiça social ou de estratégia económica.”¹⁸⁵ Na sequência da reforma fiscal, aprovou-se o EBF, através do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho¹⁸⁶. Como salienta o preâmbulo deste diploma, “na revisão do regime que agora se concretiza com a aprovação do Estatuto dos Benefícios Fiscais, respeitante sobretudo aos impostos sobre o rendimento, entendeu o Governo acolher princípios que passam pela atribuição aos benefícios fiscais de um carácter obrigatoriamente excecional, só devendo ser concedidos em casos de reconhecido interesse público; pela estabilidade, de modo a garantir aos contribuintes uma situação clara e segura; pela moderação, dado que as receitas são postas em causa com a concessão de benefício”. Ora, “o princípio de codificação que presidiu à criação do EBF deveria levar a que os benefícios fiscais existentes (pelo menos os dotados de relativo grau de estabilidade) constassem deste diploma.”¹⁸⁷ Resulta do preâmbulo do diploma que aprovou o EBF, que os benefícios fiscais que apresentassem uma maior estabilidade e continuidade seriam inseridos no CIRC, CIRS e no CCA, os que denotassem um índole menos estrutural, embora com alguma estabilidade, seriam introduzidos no EBF e os que exibissem fins predominantemente conjunturais ou que requeressem uma maior regulação seriam incorporados nos próximos orçamentos do Estado. Atendendo ao exposto, perspetivou-se que, quanto aos benefícios fiscais de índole conjuntural ou que requeressem uma maior regulação, seria inviável a sua codificação no EBF. No

¹⁸² NABAIS, José, *Direito...*, p. 400.

¹⁸³ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de dezembro.

¹⁸⁴ *Idem*.

¹⁸⁵ *Idem*.

¹⁸⁶ NABAIS, José, *Direito...*, p. 400.

¹⁸⁷ MORAIS, Rui, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2009 (Reimpressão da edição de 2007), p. 53.

entanto, esse entendimento não se estende aos benefícios fiscais que apresentam uma maior estabilidade, que foram inseridos, nomeadamente, no CIRC, no CIRS e no CCA. A justificação para essa inserção prende-se com o “processo, algo conturbado, de feitura e aprovação do EBF, diploma que apenas foi publicado após a entrada em vigor (em simultâneo) dos principais Códigos resultantes da Reforma Fiscal dos anos oitenta (CIRS, CIRC e CCA).”¹⁸⁸ Ainda, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, revelamos que o EBF passou a conter “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 estabilidade aos diplomas reguladores das novas espécies tributárias e, por outro, conferir um carácter mais sistemático ao conjunto dos benefícios fiscais.”¹⁸⁹ Por outro lado, por meio do Decreto-Lei n.º 95/90, de 20 de março, implementou-se na ordem jurídica portuguesa um regime contratual de incentivos fiscais semelhante ao SIII¹⁹⁰. Com o Decreto-Lei n.º 95/90, de 20 de março, consubstanciou-se o aditamento ao EBF do artigo 49.º-A, apelidado de “grandes projetos de investimento”. O n.º 1 desse artigo prescrevia que “aos projetos de investimento em unidades produtivas de valor global superior a 10 milhões de contos, dirigidos predominantemente para a exportação e com impacte positivo excecional na balança de pagamentos, incluindo os correspondentes efeitos diretos e indiretos, poderão ser concedidos benefícios fiscais no âmbito do IRC, sisa, contribuição autárquica e imposto de selo, em regime contratual, desde que sejam efetivamente determinantes para a concorrência entre localizações alternativas.”¹⁹¹ Já o n.º 2 desse artigo estabelecia que a atribuição dos incentivos se encontrava dependente da formalização de um contrato entre o Estado e a entidade que promovesse o projeto, sujeito a aprovação pelo Governo, através de resolução do Conselho de Ministros, no qual se fixavam “os objetivos, as metas, os incentivos a conceder e as penalizações para o caso de incumprimento.” Por conseguinte, segundo o disposto no n.º 3 desse artigo, “a concessão de incentivos nos termos dos

¹⁸⁸ MORAIS, Rui, *Apontamentos...*, cit., p. 53.

¹⁸⁹ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho.

¹⁹⁰ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 203. De informar, tal como refere o autor, que a última versão do SIII, que tinha sido concretizada pelo Decreto-Lei n.º 132/83, de 18 de março, foi revogada pelo Decreto-Lei n.º 191-C/86, de 18 de junho. *Idem, ibidem*.

¹⁹¹ De que ressaltar que, com o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, procedeu-se à extinção da CA e, em seu lugar, criou-se o IMI. Além disso, este mesmo diploma substituiu o imposto municipal de sisa pelo IMT.

números anteriores será objeto de proposta do Ministro das Finanças.” Desta forma, retomava-se o tratamento diferenciado ao nível fiscal para os projetos de investimento de grande dimensão, dada a importância que representam no desenvolvimento económico dos países¹⁹². Não obstante, este regime legal de concessão de benefícios fiscais por via contratual não esteve isento de críticas. Em consonância com o que referimos anteriormente, a adequação da CRP com os contratos fiscais, na forma de fonte legal, atendendo ao princípio da legalidade fiscal, provém da presença de uma lei que especifique os impostos a que os desagravamentos se mencionam, mas também os benefícios fiscais, a respetiva graduação, os pressupostos e as condições da sua atribuição e, além disso, que conceda uma permissão à administração fiscal para concretizar a sua concessão, tendo em conta os contornos definidos. Como já se pode antever, estas imposições não se encontram preenchidas no artigo 49.º-A do EBF¹⁹³. Neste contexto, houve alguns entendimentos no sentido da inconstitucionalidade da norma em análise¹⁹⁴. Em termos concretos, a inconstitucionalidade da norma deriva de possibilitar “a concessão de benefícios fiscais nos múltiplos impostos referidos, em regime contratual, sem que a lei esclareça, quais os benefícios fiscais, que podem ser concedidos pela Administração Fiscal; qual o regime jurídico a que os benefícios fiscais ficam sujeitos, incluindo os limites da respetiva duração que, assim, poderá até ser perpétua; qual a forma de controlo e de publicidade a que ficam sujeitos os desagravamentos concedidos contratualmente; e finalmente, quais os pressupostos da respetiva graduação”¹⁹⁵. Além disso, partilhamos o entendimento de que, uma conduta ainda mais censurável residia “no facto de as resoluções do Conselho de Ministros que aprovam esses contratos não conterem qualquer identificação dos benefícios contratados e serem objeto de publicação na II Série do Diário da República”¹⁹⁶. Nestes casos, “tratando-se de contratos que no fundo definem no caso concreto uma específica normação fiscal, deviam as resoluções que os aprovam individualizar adequadamente os benefícios fiscais concedidos e serem publicados na I Série do Diário da República, onde seria publicada a lei que determinaria os

¹⁹² Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 95/90, de 20 de março.

¹⁹³ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, p. 264. Neste sentido, também, FREIRE, Maria, *Nascimento...*, p. 129.

¹⁹⁴ GOMES, Nuno, *Teoria...*, p. 364. Igualmente, FREIRE, Maria, *Nascimento...*, p. 130.

¹⁹⁵ GOMES, Nuno, *Teoria...*, *cit.*, p. 364.

¹⁹⁶ NABAIS, José, *Contratos Fiscais...*, *cit.*, p. 265

benefícios fiscais em causa se essa «determinação» não fosse atribuída à margem de livre decisão da Administração para celebrar os referidos contratos, contratos que assim são simultaneamente «normas» fiscais e atos de aplicação das mesmas.”¹⁹⁷ Em face da inconstitucionalidade da norma contida no artigo 49.º-A do EBF, exigia-se uma solução, que passaria pela criação de leis pactuadas, de forma a colmatar a elaboração do artigo¹⁹⁸. Como salientámos *supra*, os contratos fiscais, na forma de lei, corporizam estipulações contratuais, quer de regimes fiscais substitutivos, subrogatórios ou especiais, quer de desagravamentos fiscais individuais, destinados sobretudo a entidades ou a atribuições de assumido interesse público. Apesar disso, depreendeu-se não haver motivos para desconsiderar a emissão de leis pactuadas, uma vez “que o Estado social de direito não se basta apenas com a feitura de leis materiais gerais e abstratas, sendo possível conciliá-las com a emissão de leis concretas”¹⁹⁹. Com a promulgação do Decreto-Lei n.º 289/92, de 26 de dezembro, efetuou-se a primeira alteração ao artigo 49.º-A do EBF, aditando-se ao respetivo artigo os números 4 e 5²⁰⁰. Essencialmente, implementaram-se benefícios fiscais para as empresas portuguesas que incrementassem a reestruturação e a internacionalização, apresentando-se ambas como prioridades de política económica²⁰¹. Além disso, este diploma regulamentou o regime dos benefícios fiscais a atribuir aos projetos de investimento com estas finalidades²⁰². Ao abrigo do n.º 4 do então artigo 49.º-A do EBF, apelidado, nessa altura, de “projetos de investimento”, os benefícios fiscais instituídos no n.º 1 podiam também “ser concedidos, em regime contratual, a projetos de investimento, realizados até final de 1995”, mesmo que o seu valor total não fosse superior a 10 milhões de contos, embora circunscrito à condição de se visarem determinados objetivos. De acordo com a alínea a), do n.º 4 do artigo 49.º-A, um dos objetivos era “a reconversão, modernização e fusão ou concentração de empresas”, situadas em regiões atingidas

¹⁹⁷ *Idem, ibidem.*

¹⁹⁸ FREIRE, Maria, *Nascimento...*, p. 132.

¹⁹⁹ *Idem*, p. 131. Todavia, esta norma não foi alvo de regulamentação ao longo de anos, só tendo sucedido a emissão da lei pactuada em 1999, como melhor veremos no decorrer da análise a este subcapítulo.

²⁰⁰ De assinalar que apenas faremos referência às alterações mais relevantes ao regime dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, excluindo-se, portanto, aquelas que não modificaram de modo significativo o seu conteúdo.

²⁰¹ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 289/92, de 26 de dezembro.

²⁰² Conforme consta do próprio diploma.

pela repercussão económica e social dos setores decididos em reestruturação. O outro objetivo, nos termos da alínea b), do n.º 4 do artigo 49.º-A, era “a internacionalização das empresas portuguesas.” Com a Lei n.º 75/93, de 20 de dezembro, aprovou-se o OE para 1994. A referida lei diminuiu o valor para a concessão de benefícios fiscais aos projetos de investimento, em unidades produtivas, para 5 milhões de contos. Em relação aos projetos de investimento, que tivessem como finalidade a reestruturação e a internacionalização das empresas portuguesas, possibilitou a concessão dos benefícios fiscais enumerados no n.º 1 do artigo 49.º-A do EBF, ainda que o seu valor total fosse inferior a 5 milhões de contos, desde que assumissem os objetivos elencados anteriormente. Finalmente, só com a publicação da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro, que aprovou o OE para o ano de 1999, é que o artigo 49.º-A do EBF passou a detalhar os benefícios fiscais a atribuir aos projetos de investimento, em unidades produtivas. Quanto a estes, para os efetuados até ao final de 2010, reduziu-se o valor de acesso para um mínimo de 1 milhão de contos, desde que fossem “relevantes para o desenvolvimento dos setores considerados de interesse estratégico para a economia nacional e para a redução das assimetrias regionais”, contando que induzissem ao estabelecimento de emprego e que proporcionassem uma estimulação na inovação tecnológica e na investigação científica portuguesa, de acordo com o n.º 1 do artigo 49.º-A do EBF. Quanto à introdução divulgada, segundo o disposto no n.º 2 desse artigo, podiam ser atribuídos, simultaneamente, os seguintes benefícios fiscais: “a) Crédito de imposto determinado com base na aplicação de uma percentagem, compreendida entre 5% e 20%, das aplicações relevantes do projeto efetivamente realizadas, a deduzir ao montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRC, na parte respeitante à atividade desenvolvida pela entidade no âmbito do projeto; b) Isenção ou redução de contribuição autárquica relativamente aos prédios utilizados pela entidade na atividade desenvolvida no quadro do projeto de investimento; c) Isenção ou redução de imposto municipal de sisa relativamente aos imóveis adquiridos pela entidade destinados ao exercício da sua atividade no âmbito do projeto de investimento; d) Isenção ou redução do imposto do selo que for devido em todos os atos ou contratos necessários à realização do projeto de investimento.” A Lei n.º 87.º-B/98, de 31 de dezembro, transparece, retornando ao n.º 1 do artigo 49.º-A do EBF, um período de duração até 10 anos para os benefícios concedidos.

Além disso, sublinhamos, ainda nos termos do n.º 1 desse artigo, um aspeto relevante, que se prende com o facto de esses benefícios fiscais serem atribuídos “nos termos, condições e procedimentos a regulamentar por decreto-lei, de acordo com os princípios estabelecidos nos n.os 2 e 3.”²⁰³ Aproveitando a menção que este número efetuou ao n.º 3, evidenciamos que ele trouxe uma novidade à matéria em apreciação, que consistiu no impedimento de cumulação desses benefícios fiscais “com outros benefícios da mesma natureza suscetíveis de serem atribuídos ao mesmo projeto de investimento.” Quanto aos projetos de investimento, com vista à internacionalização das empresas portuguesas, estabelece o n.º 4 deste artigo, um valor de acesso igual ou mais elevado a 50 mil contos das aplicações relevantes para que pudessem usufruir dos benefícios fiscais, com uma duração máxima até cinco anos. Este número, também, realça que para estes projetos, os benefícios fiscais, em regime contratual, são concedidos “nos termos, condições e procedimentos a regulamentar por decreto-lei”, este já nos termos dos princípios indicados nos números 5 a 7. No que concerne à descrição dos benefícios fiscais para estes projetos de investimento, segundo o n.º 5 deste artigo, podiam ser atribuídos os seguintes: “a) Crédito fiscal utilizável em IRC compreendido entre 10% e 20% das aplicações relevantes a deduzir ao montante apurado na alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRC, não podendo ultrapassar em cada exercício 25% daquele montante, com o limite de 200 mil contos em cada exercício; b) Eliminação da dupla tributação económica nos termos e condições estabelecidos no artigo 45.º do Código do IRC, durante o período contratual, quando o investimento seja efetuado sob a forma de constituição ou de aquisição de sociedades estrangeiras.” Em seguida, de notar que se excluía da aplicação destes benefícios fiscais aos projetos de investimento, que compreendessem “os investimentos efetuados em zonas francas ou nos países, territórios e regiões previstos na Portaria n.º 377-B/94, de 15 de Junho”, nos termos do n.º 6, ainda do artigo 49.º-A. Por último, o n.º 7 deste artigo, menciona que, na hipótese de estes projetos de investimento se empreendessem num Estado-membro da UE, restringir-se-iam a pequenas e médias empresas. Um ano depois, enfim, foi publicado o Decreto-Lei n.º 409/99, de 15 de outubro, que proporcionou a regulamentação já devida aos benefícios fiscais respeitantes aos projetos de

²⁰³ Ou seja, como vimos dizendo, a emissão de leis pactuadas regulamentará pormenorizadamente a atribuição dos benefícios fiscais.

investimento, em unidades produtivas, passíveis de atribuição nos termos do n.º 1 do artigo 49.º-A do EBF, em vigor, à data²⁰⁴. Entre outros aspetos, é de realçar os pressupostos e as condições da sua atribuição, o elenco e a graduação dos benefícios fiscais, a fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais dos promotores dos projetos, bem como as causas e as implicações da resolução dos contratos. Por outro lado, em substituição da regulamentação anteriormente efetuada pelo Decreto-Lei n.º 289/92, de 26 de dezembro, foi publicado, também nesse ano, o Decreto-Lei n.º 401/99, de 14 de outubro²⁰⁵. Assim sendo, esse diploma procedeu à regulamentação dos benefícios fiscais contratuais passíveis de atribuição, nos termos do então artigo 49.º-A, n.º 4 do EBF, ou seja, os respeitantes aos projetos de investimento com a finalidade de internacionalização das empresas portuguesas.

4.1.2. A inserção dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo no CFI

Após a introdução dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo no EBF, a alteração mais significativa proveio por intermédio dos artigos 106.º e 126.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, a LOE para 2009, que conferiu autorização legislativa para a aprovação do CFI, o que veio a suceder, efetivamente, através do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro²⁰⁶. Este diploma modificou a redação do artigo 41.º do EBF e, por meio do CFI, formalizou a regulamentação da concessão dos benefícios fiscais aos projetos de investimento, em unidades produtivas, substituindo o já mencionado Decreto-Lei n.º 409/99, de 15 de outubro²⁰⁷. Nesta senda, que culminou com a aprovação do CFI procurou-se, essencialmente, “unificar o procedimento aplicável à contratualização dos benefícios fiscais previstos no referido artigo 41.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.”²⁰⁸ Em razão desse objetivo,

²⁰⁴ Na sequência da já referida exigência de emissão de uma lei pactuada.

²⁰⁵ Como indica o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 401/99, de 14 de outubro, “atendendo a que o anterior regime contido no Decreto-Lei n.º 289/92, de 26 de Dezembro, cessou os seus efeitos em 31 de Dezembro 1995, aplicando-se apenas aos projetos de investimento realizados até ao final daquele ano, e considerando que a Lei do Orçamento do Estado para 1999 aprovou uma nova redação do artigo 49.º-A, importa regulamentar o referido regime jurídico”.

²⁰⁶ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro.

²⁰⁷ De acrescentar que, com o Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho, a redação dos benefícios fiscais atribuídos aos projetos de investimento, em unidades produtivas, estabelecida no artigo 49.º-A do EBF, passou a constar do artigo 39.º. Já com o Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho, esta redação passou do artigo 39.º para o artigo 41.º do EBF.

²⁰⁸ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro.

criou-se um organismo, denominado “Conselho Interministerial de Coordenação dos Incentivos Fiscais ao Investimento a conceder até 2020”²⁰⁹. O organismo, previsto no artigo 5.º do CFI, tinha como missão a unificação e a simplificação de “todo o procedimento associado à concessão, acompanhamento, renegociação e resolução dos contratos envolvidos”²¹⁰. Entre outros fundamentos existentes na criação do CFI, entre os quais se inclui o já referido, destacamos ainda a exigência de que esse regime seguisse a legislação comunitária vigente, nomeadamente, o Regulamento (CE) n.º 800/2008, de 6 de agosto, apelidado RGIC, ou, quando sinalizado, o Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de dezembro, referente aos auxílios de *minimis*²¹¹. A respeito dos benefícios fiscais contratuais concedidos aos projetos de investimento para a internacionalização das empresas portuguesas, previsto, à data, no n.º 4 do artigo 41.º do EBF e sendo objeto de alteração pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, decidiu-se não compreender a sua regulamentação nesta revisão ao regime, em virtude de não estarem submetidos ao âmbito de aplicação dos regulamentos enunciados²¹². Nestas circunstâncias, a

²⁰⁹ *Idem.*

²¹⁰ *Idem.*

²¹¹ Nesta ocasião, importa, ainda que de forma resumida, indicar o alcance desses regulamentos. Conforme estipula o artigo 1.º, n.º 2 do CFI, atualmente em vigor, o regime dos benefícios fiscais contratuais configura-se como “regimes de auxílios com finalidade regional”. O artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do Regulamento (CE) n.º 800/2008, de 6 de agosto de 2008, referia que este regulamento se aplicava a esta categoria de auxílios. Por sua vez, o artigo 3.º, n.º 2 deste regulamento salientava que “Os auxílios individuais concedidos ao abrigo de um regime referido no n.º 1 são compatíveis com o mercado comum na aceção do n.º 3 do artigo 87.º do Tratado e isentos da obrigação de notificação estabelecida no n.º 3 do artigo 88.º do Tratado, desde que tais auxílios preencham todas as condições fixadas no Capítulo I, bem como as disposições relevantes do Capítulo II do presente regulamento e que a medida de auxílio individual faça expressamente referência ao presente regulamento, citando as disposições relevantes, o título do presente regulamento e a referência da sua publicação no *Jornal Oficial da União Europeia.*” Do exposto, resultava a exigência de que, este regime de concessão de benefícios fiscais contratuais aos projetos de investimento aludidos, seguissem as disposições gerais e específicas, previstas no RGIC, quanto a esta categoria de auxílio, de modo a assegurar a compatibilidade desses auxílios de Estado com o mercado comum. Caso isso sucedesse, isentava-se da obrigação de comunicação da concessão ou alteração desses auxílios aos projetos de investimento, bem como, se evitava os procedimentos com vista à supressão ou modificação de auxílios concedidos em desconformidade com o RGIC. Em relação ao Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de dezembro, dispunha o seu artigo 1, n.º 1, que este se aplicava “aos auxílios concedidos a empresas de todos os setores”, excluindo-se apenas os setores elencados nas alíneas a) a h) desse número. O artigo 2.º desse regulamento, denominado de “auxílios de *minimis*”, prescrevia no seu número 1, que “considera-se que os auxílios não preencham todos os critérios estabelecidos no n.º 1 do artigo 87.º do Tratado, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 88.º do Tratado, se reunirem as condições estabelecidas nos n.ºs 2 a 5.” Por exemplo, uma das condições assentes nesse regulamento, segundo o n.º 2 do artigo 2.º, era que o valor máximo dos auxílios de *minimis* atribuídos a uma empresa não ultrapassasse 200.000 euros, “durante um período de três exercícios financeiros”, embora apresentasse uma exceção, que se refletia num valor diferenciado para as empresas que atuassem no ramo dos transportes rodoviários.

²¹² Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro.

substituição da regulamentação operada pelo Decreto-Lei n.º 401/99, de 14 de outubro, ocorreria através de outro diploma²¹³. Destarte, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 250/2009, também de 23 de setembro, com o intuito de proceder a essa regulamentação. No entanto, de enfatizar que, com a aprovação do CFI, revogaram-se as normas processuais constantes do Decreto-Lei n.º 401/99, de 14 de outubro, incluindo-as nesse código, o que vai ao encontro do objetivo já exposto, que constituiu a essência da sua criação²¹⁴. Anos depois, recorrendo ao Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho, alterou-se o montante mínimo para a concessão de benefícios fiscais contratuais aos projetos de investimento, em unidades produtivas, de 5.000.000 euros para 3.000.000 euros. Pelo contrário, o montante mínimo para a atribuição de benefícios fiscais contratuais aos projetos de investimento para a internacionalização das empresas portuguesas permaneceu em 250.000 euros. Pouco tempo depois, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, a LOE para 2014, revogou as normas respeitantes aos benefícios fiscais contratuais a atribuir aos projetos de investimento para a internacionalização das empresas portuguesas, nos termos do disposto no seu artigo 210.º. Sucessivamente, a Lei n.º 44/2014, de 11 de julho, concedeu autorização ao Governo para aprovação de um novo CFI, o que se materializou com o Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, adaptando-se, dessa forma, o regime dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo às normas comunitárias relativas aos auxílios do Estado para o intervalo de 2014 a 2020²¹⁵. Com o Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, revogou-se o artigo 41.º do EBF, tendo sido deslocado para o artigo 2.º do CFI, e ainda o Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que como dissemos tinha aprovado o CFI e regulamentava a concessão de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo. De entre as alterações efetuadas, de enfatizar que foi elevado “o limite máximo do crédito de imposto em sede de IRC, sendo aumentadas as majorações previstas para investimentos realizados em regiões com um poder *per capita* significativamente inferior à média nacional, que proporcionem a criação ou a

²¹³ *Idem.*

²¹⁴ *Idem.*

²¹⁵ Em conformidade com o referido na Lei n.º 44/2014, de 11 de julho, mais concretamente, no seu artigo 2.º, n.º 2, alínea a), esta adaptação, no que respeita aos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, circunscreveu-se “i) Às disposições constantes do Regulamento geral de isenção por categoria, que define as condições sob as quais certas categorias de auxílios podem ser consideradas compatíveis com o mercado interno; ii) Às regras previstas no mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional;”

manutenção de postos de trabalho ou que contribuam para a inovação tecnológica ou para a proteção do ambiente.”²¹⁶ Posto isto, terminamos esta abordagem e, em seguida, iremos pormenorizar o atual regime dos benefícios fiscais contratuais aos projetos de investimento, em unidades produtivas.

4.2. Regime dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo

4.2.1. Âmbito de aplicação

O regime dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo encontra-se estabelecido no CFI, tal como prescreve o artigo 1.º, n.º 1, alínea a), desse diploma²¹⁷. Este regime, de acordo com o disposto no artigo 2.º, n.º 1 do CFI, possibilita, no limite até 31 de dezembro de 2027, a atribuição de benefícios fiscais contratuais a determinados projetos de investimento, desde que as aplicações relevantes alcancem o valor igual ou superior a 3.000.000 euros, com uma duração até 10 anos, a contabilizar a partir do término do projeto de investimento. O artigo 11.º, n.º 1 do CFI, indica como aplicações relevantes, as despesas integrantes dos projetos de investimento referentes a “ativos fixos tangíveis afetos à realização do projeto” (alínea a)), com exceção dos mencionados nas subalíneas i) a vii), a “ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente” (alínea b)), aos “custos salariais estimados decorrentes da criação de postos de trabalho, quando digam respeito a pessoal com habilitações literárias do nível 7 ou do nível 8 do Quadro Nacional de Qualificações, em virtude do investimento inicial em causa, calculados ao longo de um período de dois anos” (alínea c)) e a “uma combinação das alíneas a), b) e c) que não exceda o montante de a), b) ou c), consoante o que for mais elevado” (alínea d))²¹⁸. Nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do CFI, estes projetos de

²¹⁶ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.

²¹⁷ De desvendar que, o CFI estabelece ainda outros benefícios fiscais ao investimento, como o RFAI e o SIFIDE II. Devido à especificidade do nosso tema, limitar-nos-emos a aprofundar os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo.

²¹⁸ De acordo com o estipulado nas subalíneas da alínea a), do n.º 1 do artigo 11.º do CFI, excluem-se dos ativos fixos tangíveis destinados à execução do projeto: “i) Terrenos que não se incluam em projetos do setor da indústria extrativa, destinados à exploração de concessões minerais, águas de mesa e medicinais, pedreiras, barreiras e areiros; ii) Edifícios e outras construções não diretamente ligados ao processo produtivo ou às atividades administrativas essenciais; iii) Viaturas ligeiras ou

investimento “devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas seguintes atividades económicas, respeitando o âmbito setorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2022-2027 (OAR), publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 153/1, de 29 de abril de 2021, e no RGIC: a) Indústria extrativa e indústria transformadora; b) Turismo, incluindo as atividades com interesse para o turismo; c) Atividades e serviços informáticos e conexos; d) Atividades agrícolas, aquícolas, piscícolas, agropecuárias e florestais; e) Atividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica; f) Tecnologias da informação e produção de audiovisual e multimédia; g) Defesa, ambiente, energia e telecomunicações; h) Atividades de centros de serviços partilhados.”

4.2.2. Condições para a elegibilidade

O CFI fixa as condições objetivas e as condições subjetivas para a elegibilidade destes projetos de investimento. Começando pelas condições subjetivas de elegibilidade, ao abrigo das alíneas do n.º 1 do artigo 3.º do CFI, exige-se que os promotores tenham “capacidade técnica e de gestão” (alínea a)), apresentem “uma situação financeira equilibrada” (alínea b)), “disponham de contabilidade regularmente organizada de acordo com as disposições legais em vigor e que seja adequada às análises requeridas para a apreciação e o acompanhamento do projeto e permita autonomizar os efeitos do mesmo” (alínea c)), que “o lucro tributável dos promotores não seja determinado por métodos indiretos de avaliação” (alínea d)), que “a contribuição financeira dos promotores, a partir dos seus recursos próprios ou mediante financiamento externo que assuma uma forma isenta de qualquer apoio público, corresponda, pelo menos, a 25 % dos custos elegíveis” (alínea e)), que “as empresas beneficiárias não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos das orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à

mistas; iv) Outro material de transporte no valor que ultrapasse 20 % do total das aplicações relevantes; v) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística; vi) Equipamentos sociais; vii) Outros bens de investimento que não sejam afetos à exploração da empresa, salvo equipamentos produtivos destinados à utilização, para fins económicos, dos resíduos resultantes do processo de transformação produtiva ou de consumo em Portugal, desde que de reconhecido interesse industrial e ambiental;”. Noutra perspetiva, na ótica da configuração das aplicações relevantes, convém ainda sublinhar que, os promotores devem atender às especificidades contidas nos n.ºs 2 a 9 do artigo 11.º do CFI.

reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014” (alínea f)), que “os promotores apresentem a situação fiscal e contributiva regularizada” (alínea g)) e que “não estejam sujeitos a uma injunção de recuperação na sequência de uma decisão da Comissão que declare um auxílio ilegal e incompatível com o mercado interno” (alínea h))²¹⁹. Em relação às condições objetivas de elegibilidade, estipula o artigo 4.º, n.º 1 do CFI, que “podem ter acesso a benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo os projetos de investimento inicial, cuja realização não se tenha iniciado antes da candidatura prevista no artigo 15.º que demonstrem ter viabilidade técnica, económica e financeira, proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho” e que, além disso, englobem, no mínimo, uma das situações previstas nas alíneas a) a c), do n.º 1 do artigo 4.º, do diploma em apreço. Referimo-nos à circunstância de serem “relevantes para o desenvolvimento estratégico da economia nacional” (alínea a)), de serem “relevantes para a redução das assimetrias regionais” (alínea b)), ou de contribuírem “para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional, para a melhoria do ambiente ou para o reforço da competitividade e da eficiência produtiva” (alínea c)). Por sua vez, o n.º 2 do artigo 4.º do CFI define projetos de investimento inicial como “os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo global de produção de um estabelecimento existente.” Ademais das condições mencionadas, os promotores ficam ainda submetidos a um conjunto de obrigações, nos termos das alíneas a) a f), do n.º 1 do artigo 6.º do CFI. De entre estas obrigações, referenciamos, como exemplos, a disponibilização de “todos os elementos que lhe forem solicitados pelas entidades competentes para efeitos de acompanhamento, controlo e fiscalização do projeto de investimento, nos prazos por estas estabelecidos” (alínea a)), a comunicação às devidas entidades de “qualquer alteração ou ocorrência que ponha em causa os pressupostos relativos à aprovação do projeto, a sua realização pontual,

²¹⁹ Dispõe o n.º 2 do artigo 3.º do CFI, que, relativamente ao estabelecido na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º, do diploma em análise, “considera-se que a situação é equilibrada quando a autonomia financeira, medida pelo rácio entre o capital próprio e o total do ativo líquido, seja igual ou superior a 0,2”.

bem como as obrigações decorrentes do contrato” (alínea b)) e a permanência dos investimentos e da atividade económica “na região por um período mínimo de três anos a contar da data da conclusão do projeto de investimento, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos, nos restantes casos, exceto quando se tratar de substituição de equipamento obsoleto em razão de evolução tecnológica rápida, e desde que a atividade económica seja mantida na região durante o período necessário para completar aqueles prazos” (alínea e)). Na eventualidade de incumprimento da obrigação prevista nesta última alínea indicada, determina o n.º 4 do artigo 6.º, a consequência de “perda total dos benefícios fiscais concedido nos termos do presente Código e ainda a obrigação de, no prazo de 30 dias a contar da data da respetiva notificação e independentemente do tempo entretanto decorrido desde a data da verificação dos respetivos factos geradores de imposto, pagar nos termos da lei as importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadas, acrescidas de juros compensatórios nos termos da lei geral tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, havendo lugar a procedimento executivo, verificando-se a falta de pagamento até ao termo daquele prazo de 30 dias.”

4.2.3. Benefícios fiscais

O artigo 8.º, n.º 1 do CFI prevê para os projetos de investimento, que se enquadrem no âmbito de aplicação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, a possibilidade de concessão, de forma cumulativa, de determinados benefícios fiscais, nomeadamente, “a) Crédito de imposto, determinado com base na aplicação de uma percentagem, compreendida entre 10 % e 25 % das aplicações relevantes do projeto de investimento efetivamente realizadas, a deduzir ao montante da coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC; b) Isenção ou redução de IMI, durante a vigência do contrato, relativamente aos prédios utilizados pelo promotor no âmbito do projeto de investimento; c) Isenção ou redução de IMT, relativamente às aquisições de prédios incluídas no plano de investimento e realizadas durante o período de investimento; d) Isenção de Imposto do Selo, relativamente a todos os atos ou contratos necessários à realização do projeto de investimento; e) Aplicação de taxa especial, nos termos da alínea b) do n.º

1 do artigo 58.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aos trabalhadores que ocupem postos de trabalho qualificados no âmbito do contrato referido no artigo 16.º”, ou seja, o contrato de atribuição dos benefícios fiscais²²⁰. Ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 8.º do CFI, existe a possibilidade da dedução, já mencionada, compreendida na alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do diploma em apreço, ser “efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que foram realizadas as aplicações relevantes, podendo ainda essa dedução ser utilizada, nas mesmas condições, na liquidação dos períodos de tributação até ao termo da vigência do contrato referido no artigo 16.º, quando não o tenha sido integralmente efetuada naquele período de tributação.” Um outro aspeto a sublinhar prende-se com os limites estabelecidos para este tipo de dedução. Nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 8.º do CFI, “no caso de criação de empresas, a dedução anual pode corresponder ao total da coleta apurada em cada período de tributação”. Já, de acordo com a alínea b), do n.º 3 do artigo 8.º do CFI, “no caso de projetos em sociedades já existentes, a dedução máxima anual não pode exceder o maior valor entre 25 % do total do benefício fiscal concedido ou 50 % da coleta apurada em cada período de tributação”. Ainda, no domínio deste benefício fiscal, especificamos os seus critérios de determinação. Ora, como regra de atribuição, prescreve o n.º 1 do artigo 9.º do CFI, que “o benefício fiscal a conceder aos projetos de investimento corresponde a 10 % das aplicações relevantes do projeto efetivamente realizadas.” Não obstante, esta percentagem pode ser aumentada, estabelecendo a alínea a), do n.º 2 do artigo 9.º do CFI, uma majoração “até 12 % em função do índice per capita de poder de compra da região em que se localize o projeto, de acordo com os seguintes escalões: i) Em 8 %, caso o projeto se localize numa região NUTS 2 que, à data de apresentação da candidatura, não apresente um índice per capita de poder

²²⁰ No que respeita às alíneas b) e c), é de assinalar o estabelecido no n.º 2 do artigo 6.º do EBF, que salienta, que, “nos casos em que o promotor pretenda obter benefícios fiscais em sede de imposto municipal sobre imóveis (IMI) e ou de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de bens imóveis (IMT), a atribuição destes benefícios fica condicionada à respetiva aceitação pelo órgão municipal competente nos termos da Lei n.º 169/99, de 18 de setembro, alterada pelas Leis n.os 5-A/2002, de 11 de janeiro, e 67/2007, de 31 de dezembro, pela Lei Orgânica n.º 1/2011, de 20 de novembro, e pela Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, e demais legislação aplicável.” Sobre a última alínea destacada, é de referenciar o disposto no n.º 2 do artigo 58.º-A do EBF, que dispõe que “o sujeito passivo que cumpra os requisitos previstos no número anterior pode ser tributado, em sede de IRS, à taxa especial de 20 % sobre os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos no âmbito das atividades referidas, durante um prazo de 10 anos consecutivos a partir do ano da sua inscrição como residente em território português, sem prejuízo da opção pelo englobamento”. Dadas as suas associações a esta alínea, realçamos também o disposto nos n.ºs 3 a 5 do artigo 58.º-A do EBF.

de compra superior a 90 % da média nacional nos dois últimos apuramentos anuais publicados pelo Instituto Nacional de Estatística, I.P. (INE, I.P.); ou ii) Em 10 %, caso o projeto se localize numa região NUTS 3 que, à data da candidatura, não apresente um índice per capita de poder de compra superior a 90 % da média nacional nos dois últimos apuramentos anuais publicados pelo INE, I. P.; ou iii) Em 12 %, caso o projeto se localize num concelho que, à data da candidatura, não apresente um índice per capita de poder de compra superior a 80 % da média nacional nos dois últimos apuramentos anuais publicados pelo INE, I.P.;" a alínea b), do n.º 2 do artigo 9.º do CFI, uma majoração "até 8 %, caso o projeto proporcione a criação de postos de trabalho ou a sua manutenção até ao final da vigência do contrato referido no artigo 20.º de acordo com os oito escalões seguintes: 1 % - (igual ou maior que) 50 postos de trabalho; 2 % - (igual ou maior que) 100 postos de trabalho; 3 % - (igual ou maior que) 150 postos de trabalho; 4 % - (igual ou maior que) 200 postos de trabalho; 5 % - (igual ou maior que) 250 postos de trabalho; 6 % - (igual ou maior que) 300 postos de trabalho; 7 % - (igual ou maior que) 400 postos de trabalho; 8 % - (igual ou maior que) 500 postos de trabalho;" e a alínea c), do n.º 2 do artigo 9.º do CFI, uma majoração "até 6 %, em caso de excepcional contributo do projeto para as condições enunciadas no n.º 1 do artigo 4.º", condições essas, aliás, já mencionadas. Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 9.º do CFI, prevê-se ainda um aumento até 5 %, na circunstância "de ao projeto ser reconhecida relevância excepcional para a economia nacional", concretizado mediante resolução do Conselho de Ministros. Em conformidade com o referido na alínea a), do n.º 1 do artigo 8.º do CFI, exibimos o n.º 4 do artigo 9.º, também deste diploma, que evidencia que "as percentagens de majoração previstas nos números anteriores podem ser atribuídas cumulativamente, respeitando o limite total de 25 % das aplicações relevantes." Além disso, o artigo 10.º do CFI, intitulado "limites máximos aplicáveis", impõe, no seu n.º 1, que "os benefícios fiscais concedidos ao abrigo do presente capítulo devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento seja efetuado, nos termos do artigo 43.º", também do CFI. Na eventualidade destes projetos de investimento beneficiarem "de outros auxílios de Estado, o cálculo dos limites referidos no número anterior deve ter em consideração o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento ou projeto de investimento em questão, proveniente de

todas as fontes, assim como outras regras de cumulação previstas na legislação comunitária”, isto, já de acordo com o n.º 2 do artigo 10.º do CFI. Por fim, o artigo 13.º do CFI consagra a “exclusividade dos benefícios fiscais”. Assim sendo, nos termos do n.º 1 do artigo 13.º do CFI, “os benefícios fiscais contratuais relativos às aplicações relevantes do projeto discriminadas no respetivo contrato não são cumuláveis, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza relativamente às mesmas aplicações relevantes, incluindo os benefícios fiscais de natureza não contratual, previstos neste ou noutros diplomas legais.”²²¹ Por último, dispõe o n.º 3 do artigo 13.º do CFI que, “as despesas com pessoal com habilitações literárias mínimas do nível 7 do Quadro Nacional de Qualificações não são cumuláveis para efeitos dos benefícios fiscais previstos no presente Código”²²².

4.2.4. Procedimento

O procedimento de atribuição dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo tem início com a apresentação de uma candidatura²²³. Ao abrigo do n.º 1 do artigo 15.º do CFI, “os promotores dos projetos de investimento devem apresentar, devidamente caracterizado e fundamentado, o processo de candidatura aos benefícios fiscais junto das seguintes entidades: a) AICEP, E. P. E., quando os projetos de investimento se enquadrem no regime contratual de investimento previsto no Decreto-Lei n.º 203/2003, de 10 de setembro; b) IAPMEI, I. P., nos restantes casos.”²²⁴ Depois de apresentada a candidatura, se a entidade competente

²²¹ De salientar que o n.º 1 do artigo 13.º refere que “sem prejuízo do disposto no número seguinte”. O n.º seguinte, aliás, o n.º 2, assinala que “os benefícios fiscais contratuais previstos nos artigos anteriores são cumuláveis com a DLRR, desde, e na medida em que, não sejam ultrapassados os limites máximos aplicáveis previstos no artigo 10.º”. Contudo, o regime da DLRR foi revogado pelo artigo 281.º da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, que aprovou o OE para 2023.

²²² Estas despesas configuram-se como aplicações relevantes nos regimes dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do CFI), do RFAI (artigo 22.º, n.º 2, alínea c) do CFI) e do SIFIDE (artigo 37.º, n.º 1, alínea b) do CFI).

²²³ O n.º 2 do artigo 15.º do CFI afirma que a respetiva candidatura tem de ser submetida através de meios eletrónicos.

²²⁴ O regime contratual de investimento caracterizado no Decreto-Lei n.º 203/2003, de 10 de setembro, “é um regime especial de contratação de apoios e incentivos exclusivamente aplicável a grandes investimentos”, tal como acentua o preâmbulo desse diploma (neste sentido, também o artigo 1.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 203/2003). Em relação ao objeto, dispõe o n.º 2 do artigo 1.º desse diploma, que “entendem-se por grandes projetos de investimento, para efeitos do presente diploma: a) Os investimentos cujo valor exceda 25 milhões de euros, independentemente do setor de atividade, da dimensão ou da nacionalidade e da natureza jurídica do investidor, a realizar de uma só vez ou faseadamente até três anos; b) Os projetos que, não atingindo o valor estabelecido na alínea anterior, sejam da iniciativa de uma empresa com faturação anual consolidada superior a 75 milhões de euros ou de uma entidade de tipo não empresarial com orçamento anual superior a 40 milhões de euros.”

para a sua receção entender por necessário explicações adicionais, pode solicitá-las aos candidatos, que devem responder dentro do prazo de 10 dias úteis, de forma a evitar a culminação de cessação do procedimento²²⁵. Em seguida, “a entidade referida no n.º 1 submete o processo devidamente instruído, por via eletrónica, acompanhado do respetivo parecer técnico, ao Conselho, no prazo de 40 dias úteis contados a partir da data da apresentação da candidatura, que é suspenso nos casos previstos nos n.os 3 e 4.”²²⁶ Ao rececionar o processo, o Conselho expressa-se dentro do prazo de 60 dias úteis, contabilizados a partir da data em que o processo lhe foi submetido, conforme estabelece o n.º 6 do artigo 15.º do CFI. Nesta fase, após a análise de um processo, o Conselho tem a faculdade de “remessa da proposta para aprovação nos termos do artigo 16.º”, ao abrigo do disposto no artigo 14.º, n.º 1, alínea f) do CFI. Se porventura a proposta for aprovada, estipula o artigo 16.º, n.º 1 do CFI, que “a concessão dos benefícios fiscais é objeto de contrato, aprovado por resolução do Conselho de Ministros, do qual constam, designadamente, os objetivos e as metas a cumprir pelo promotor e os benefícios fiscais concedidos, e que tem um período de vigência até 10 anos a contar da conclusão do projeto de investimento.” Na celebração do contrato, as entidades, a quem são apresentadas as candidaturas, intervêm para representar o Estado, em concordância com o disposto no n.º 2 do artigo 16.º do CFI. Na eventualidade de se pretender um aditamento a um contrato deste género, revela o n.º 3 desse artigo, que se não resultar “um aumento dos benefícios ou da intensidade do apoio, são aprovados através de despacho dos

Quanto às condições de acesso, institui o n.º 1 do artigo 2.º desse diploma que, “podem ter acesso ao regime contratual de investimento os grandes projetos que, pelo seu mérito, demonstrem especial interesse para a economia portuguesa, conforme avaliação pela entidade competente”.

²²⁵ Isto, segundo o n.º 4 do artigo 15.º do CFI.

²²⁶ A entidade a quem é submetido o processo, designada de Conselho, é o Conselho de Coordenação dos Incentivos Fiscais ao Investimento, organismo já referido, a propósito da abordagem à evolução legislativa dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo. O artigo 14.º, n.º 1, do CFI, nas alíneas a) a h), detalha as competências deste organismo, entre as quais se prevê a “verificação do cumprimento das condições de acesso e de elegibilidade dos projetos de investimento” (alínea b). Importa ainda salientarmos a composição deste organismo. O n.º 2 do artigo 14.º do CFI indica que “o Conselho é presidido por um representante do Ministério das Finanças e integra: a) Um representante da Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal, E. P. E. (AICEP, E. P. E.); b) Um representante do IAPMEI, I. P. – Agência para a Competitividade e Inovação, I. P. (IAPMEI, I. P.); c) Dois representantes da AT.” Por outro lado, dada a referência efetuada ao n.º 3 do artigo 15.º do CFI, é de denotar o seu conteúdo, que alega que, “sempre que os projetos de investimento tenham implicações setoriais que o justifiquem, devem ser consultadas as entidades públicas ou privadas competentes, que se pronunciam no prazo de 10 dias úteis.”

membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia.”²²⁷ No âmbito da fiscalização e do acompanhamento destes contratos, o artigo 17.º, n.º 1 do CFI expõe que “sem prejuízo das competências próprias da AT em matéria de fiscalização e acompanhamento, a verificação do cumprimento, pelos promotores, dos contratos de concessão de benefícios fiscais ao investimento, compete ao Conselho”²²⁸. Em consequência, determina o n.º 2 do artigo 17.º do CFI, que para dar correspondência ao estipulado no artigo 7.º do EBF, “a AICEP, E. P. E., e o IAPMEI, I. P., enviam anualmente ao Conselho os relatórios de verificação do cumprimento dos objetivos previstos nos contratos de concessão de benefícios fiscais.” Quanto a uma possível renegociação destes contratos, atendendo ao n.º 1 do artigo 19.º do CFI, estes apenas podem ser alterados, se houver “algum evento que altere substancialmente as circunstâncias em que as partes fundaram a sua vontade de contratar.” Dita o n.º 2 do artigo 19.º do CFI que, a ocorrência de uma alteração derivada de renegociação exige novamente a submissão para aprovação, de acordo com o estabelecido nos artigos 15.º e 16.º do CFI. Relativamente à resolução destes contratos, dispõe o n.º 1 do artigo 20.º do CFI que, “a resolução do contrato é declarada por resolução do Conselho de Ministros nos seguintes casos: a) Não cumprimento dos objetivos e obrigações estabelecidos no contrato, nos prazos aí fixados, por facto imputável ao promotor; b) Não cumprimento atempado das obrigações fiscais e contributivas por parte do promotor; c) Prestação de informações falsas sobre a situação do promotor ou viciação de dados fornecidos na apresentação, apreciação e acompanhamento dos projetos.”²²⁹ Verificando-se uma factualidade capaz de conduzir à resolução de um contrato deste tipo, expõe o artigo 18.º do CFI, apelidado de “direito de audição”, no seu n.º 1, que o Conselho deve comunicar “à entidade beneficiária dos benefícios fiscais a sua intenção de propor a resolução do contrato, podendo esta responder, querendo, no prazo de 30 dias.”

²²⁷ De salientar que, de acordo com o n.º 4 do artigo 16.º do CFI, tanto a aprovação destes contratos, como a aprovação de aditamentos a estes contratos, devem suceder dentro do prazo de 60 dias úteis, a contabilizar a partir do dia do pronunciamento do Conselho, nos termos do artigo 15.º, n.º 6 do CFI.

²²⁸ Diante disto, remetemos para o já mencionado artigo 14.º, n.º 1 do CFI, que exhibe, entre as diversas competências do Conselho, a atribuição de “acompanhamento da aplicação das disposições relativas a este tipo de benefícios” (alínea a)) e a de “verificação do cumprimento pelos promotores dos contratos de concessão de benefícios fiscais ao investimento” (alínea h)).

²²⁹ O n.º 2 do artigo 20.º do CFI indica que “para efeitos da verificação da causa de resolução prevista na alínea a) do número anterior, deve ter-se em atenção o grau de cumprimento dos objetivos contratuais (GCC) acordado contratualmente.”

Após verificar a resposta ou, mesmo na ausência de uma resposta, prescreve o n.º 2 desse artigo, que “o Conselho emite um parecer fundamentado, no prazo de 60 dias, no qual propõe, se for o caso, a resolução do contrato de concessão de benefícios fiscais.” Decretando-se a resolução do contrato nos termos do artigo 20.º do CFI, estipula o n.º 1 do artigo 21.º, também deste diploma, que esta “implica a perda total dos benefícios fiscais concedidos desde a data de aprovação do mesmo, e ainda a obrigação de, no prazo de 30 dias a contar da respetiva notificação, e independentemente do tempo entretanto decorrido desde a data da verificação dos respetivos factos geradores de imposto, pagar, nos termos da lei, as importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadadas, acrescidas de juros compensatórios, nos termos do artigo 35.º da LGT.” Para finalizar, assinala o n.º 2 desse artigo, que “na falta de pagamento dentro do prazo de 30 dias, referido no número anterior, há lugar a procedimento executivo.”

4.3. Avaliação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo

4.3.1. Perspetivas e recomendações do Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais

A avaliação dos benefícios fiscais é marcada por dois momentos cruciais: “antes (*ex-ante*) e depois da sua implementação.”²³⁰ Atendendo a estes dois momentos, o Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais sugeriu algumas recomendações que contribuíssem para o aumento da transparência, da eficácia e da eficiência na concessão de benefícios fiscais²³¹. Na avaliação *ex-ante*, a responsabilização daquele que propõe determinado benefício fiscal deve resultar do método usado. Nesta etapa, o proponente deve garantir “a clareza do objetivo extrafiscal de criação do benefício e a definição de indicadores e fontes de informação adequadas que permitam uma adequada avaliação após a sua implementação.”²³² No outro

²³⁰ Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, *Os Benefícios Fiscais...*, p. xxii.

²³¹ *Idem, ibidem.*

²³² *Idem, ibidem.* Esse estudo refere que existem determinadas perguntas que devem ser refletidas para se averiguar, antes da implementação de um benefício fiscal, a sua necessidade. Entre essas perguntas exibimos a primeira, que questiona “qual o(s) objetivo(s) de política pública que justifica(m) o BF?”, a segunda que pergunta se “justifica-se a intervenção do Estado?”, a terceira, que interroga se “será o BF a melhor abordagem para a intervenção do Estado?”. Nesta última, uma ponderação a ter, segundo a alínea a), bastante pertinente, é de saber se não seria viável a utilização de “outros instrumentos: despesa direta/transferências, regulação direta, outros.” Nas restantes

momento, mais concretamente, “na avaliação após implementação, consideramos duas etapas: (i) acompanhamento do BF durante o período da sua vigência-monitorização; (ii) avaliação perto do prazo de caducidade do benefício ou quando as circunstâncias o exigirem – avaliação *ex-post*.”²³³ Com o intuito de obter uma efetiva responsabilização nas duas etapas após a implementação dos benefícios fiscais, o Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais recomendou “a criação de uma Unidade Técnica para Avaliação de BF.”²³⁴ Na sequência dessa recomendação foi implementada a U-TAX, através do Decreto-Lei n.º 19/2024, de 2 de fevereiro. A criação dessa Unidade Técnica tem como “objetivo de assegurar a avaliação regular e sistemática dos benefícios fiscais”²³⁵. Em consequência, prevê-se que promova “um sistema fiscal mais simples e transparente, com um maior grau de exigência quanto à explicitação dos objetivos extrafiscais que presidam à criação ou manutenção de benefícios fiscais.”²³⁶

4.3.2. A despesa fiscal nos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo

De acordo com os dados publicados em 2019, pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, contabilizava-se, nesse ano, em Portugal, 542 benefícios

perguntas, na quarta interroga-se “qual o impacto económico esperado? Qual a cadeia de causalidade entre o benefício e o objetivo?” e na última pergunta, questiona-se “qual é o custo esperado estimado? é razoável assumir que os benefícios serão maiores que os custos?” *Idem*, p. 24-25. Por fim, de sublinhar que a abreviatura BF refere-se obviamente ao benefício fiscal.

²³³ *Idem*, p. xxii. É de revelar que, este Grupo de Trabalho aconselhou uma monitorização e avaliação diferente consoante um determinado montante da despesa fiscal, conforme demonstra a tabela exibida, apresentando três níveis. No primeiro nível, que é a que apresenta a despesa fiscal mais baixa, “a monitorização consiste no acompanhamento dos KPIs definidos *ex-ante*”, ou seja, os indicadores-chave de desempenho. Já, “a avaliação *ex-post*, no momento da caducidade, deve permitir concluir se foi conseguida o mínimo de eficácia, aferida na monitorização, e se o contexto económico, político e social, que justificou a existência do benefício, se mantém.” Por outro lado, “para os benefícios de nível 2 e 3 a monitorização deve ser mais exigente e os KPIs recolhidos mais complexos, mas permitindo uma análise mais rigorosa. Na avaliação *ex-post* deste tipo de benefícios devem ser utilizados métodos de avaliação objetivos que passem pela aplicação dos modelos teóricos, econométricos ou outros e/ou de uma análise custo benefício social detalhada.” Nesse entendimento, está naturalmente presente a circunstância de uma avaliação *ex-post* a todos os benefícios fiscais ser inviável, devendo, assim, as avaliações serem “realizadas em menor escala, mas devem garantir que todos os benefícios fiscais são em algum momento do tempo sujeitos a uma avaliação adequada e em consonância com o princípio da proporcionalidade ou com outros critérios que se configurem adequados.” *Idem*, p. 28.

²³⁴ *Idem*, p. xxii. Já a monitorização, considerou que “deve ser feita por uma equipa especializada em estreita articulação com a AT, e, eventualmente, e quando se justificar, em articulação com a entidade responsável pela operacionalização/gestão do sistema de atribuição do BF.” *Idem, ibidem*.

²³⁵ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 19/2024, de 2 de fevereiro.

²³⁶ *Idem*.

fiscais²³⁷. Dos 542 contabilizados, verificou-se que os impostos que apresentavam mais benefícios fiscais eram o IRS, com 147, o IRC, com 121, o IVA, com 79, logo seguido de outros²³⁸. Do exposto, resulta que a maior parte dos benefícios fiscais “concentra-se nos impostos diretos”²³⁹. Por sua vez, o relatório da despesa fiscal para o ano de 2022, do Ministério das Finanças, apresentava o valor de 17.386,5 milhões de euros como despesa fiscal das Administrações Públicas²⁴⁰. Em relação a esse valor, o imposto que denotava maior despesa fiscal era o IVA, com um valor de 10.914,8 milhões de euros, logo seguido do IRS, com um valor de 2.405,3 milhões de euros, do IRC, com um valor de 1432 milhões de euros, entre outros²⁴¹. No período de 2013 a 2022, é de salientar que “a evolução da despesa fiscal das Administrações Públicas tem apresentado, ao longo dos anos, uma tendência crescente.”²⁴² De dar ênfase ao facto de sobressair “a despesa fiscal do IVA e a dos impostos sobre o rendimento, que no seu conjunto e nos últimos quatro anos representaram mais de 80% do total da despesa fiscal.”²⁴³ No âmbito dos impostos diretos, desde logo se levantam objeções relativamente à eficácia dos benefícios fiscais. Centrando-nos no

²³⁷ Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, *Os Benefícios Fiscais...*, p. 53. De realçar que, estes benefícios fiscais não abrangem “os benefícios atribuídos em sede de impostos municipais ou decididos pelas autarquias locais, nem, como já foi previamente explicado, as taxas preferenciais (taxa reduzida e intermédia) de IVA.” *Idem, ibidem*.

²³⁸ *Idem, ibidem*.

²³⁹ *Idem*, p. 54. Como se pode antever, “os impostos diretos são aqueles que incidem de forma direta sobre os rendimentos (trabalho, capital) dos sujeitos passivos apurados para um determinado período fiscal.” Pelo contrário, “os impostos indiretos incidem sobre os atos de produção, venda, compra ou a utilização de bens e serviços realizados pelos agentes económicos independentemente da capacidade contributiva demonstrada. Por exemplo é o caso do IVA.” Conselho das Finanças Públicas, *Glossário*, URL: <https://www.cfp.pt/pt/glossario>, consultado 31 maio de 2025.

²⁴⁰ Ministério das Finanças, *Relatório Despesa fiscal 2022*, 2023, p. 6. [Consult. 05 junho 2025]. Disponível na internet:<URL:

<https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=jYhiH5pJBO4kosH6N6XblyHR4zYQbnHpTfUF60MZuxxzQgW9asRKIpWZdrmb6CiWKLKsvwblDm7HnzBbumsqou%2b0BXpguP%2boFutscRW3bV2FwblCeVh83yiNWFkW%2fAkWCiVzIAAIK%2fBELoH7j7mASLkKtK%2bvzCyS%2fvwmCCLmu77Bn1K4bo64mKBluD%2fW4sPZDnHB9qvV0YYXcJdMJ4uD4f%2fol0TalE8UT%2bSX6p9LGjRrMs9KPR7kyPQIRla2y2C4ZN%2fs580WlNpGVoLd2XDFKyadncBbfkrHFf5%2fkNYsje%2beM68RrF5m6lmU%2f0p1sAYexXdSbG4w08%2folHvBFekazkA2tHJucUyvD1GO355cipa7osAGuXsOEejxqgsr8ec5vH5WjvBsmxiBJD4oCp%2bKyAsu3LeW6mK%2fIXCodG8%2bMc93WvExOS1hLI%2fFU8MSCVLjNjZD05liF7buxyfAyMcQyJK8VL%2f1dp%2burfpFkBLWQMtaW46PNXvyliEWO%2fPv489JX&fich=Relat%3c%3b3rio+Despesa+Fiscal+2022.pdf&Inline=true>

Sublinha o respetivo relatório que, “apresenta a despesa fiscal global das Administrações Públicas, relativamente aos impostos administrados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), abrangendo assim, para além do Estado, a Administração Regional e a Administração Local.” Ministério das Finanças, *Relatório Despesa...*, cit., p. 6.

²⁴¹ *Idem, ibidem*.

²⁴² *Idem*, p. 15. Aliás, conforme se pode visualizar no gráfico constante do relatório identificado na página indicada.

²⁴³ *Idem, ibidem*. A referência aos últimos quatro anos tem como o último deles, o ano de 2022, atendendo à data do relatório e também ao quadro exposto no relatório.

IRC, evidenciamos que, aproximadamente, “1/3 das empresas portuguesas não pagam IRC.”²⁴⁴ Ainda no que respeita ao IRC, cumpre indicar que os benefícios fiscais podem ser deduzidos ao lucro tributável, de acordo com o estipulado no artigo 15.º, n.º 1, alínea a), 2) do CIRC, ou, ao invés, à coleta de IRC, nos termos do artigo 90.º, n.º 2, alínea c) do CIRC²⁴⁵. De enfatizar que, a dedução prevista no CFI quanto aos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo é efetuada à coleta de IRC, tal como prescreve o já mencionado artigo 8.º, n.º 1, alínea a), desse diploma. Segundo os dados facultados pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, referentes a 2019, de acrescentar que, de entre os benefícios fiscais previstos, a dedução à coleta ocupava a quarta posição, com um número de 52 num total de 542. A primeira posição era ocupada pela isenção tributária, com o número de 330, o segundo lugar pela dedução à matéria coletável, com um número de 90, logo seguida da taxa preferencial, com 63²⁴⁶. Por outro lado, o relatório já citado, da despesa fiscal para o ano de 2022, do Ministério das Finanças, indicava, em 2022, a taxa preferencial como o valor mais elevado no âmbito dos benefícios fiscais atribuídos, com um valor de 13.127,3 milhões de euros, seguida da isenção tributária, com um valor de 2.585,4 milhões de euros. A dedução à coleta ocupava o terceiro lugar com um valor de 1.555,1 milhões de euros²⁴⁷. Mais detalhadamente, no âmbito da despesa fiscal em IRC, seguindo o disposto no relatório da despesa fiscal para o ano de 2022, nesse mesmo ano, a dedução à coleta era a que apresentava

²⁴⁴ Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, *Os Benefícios Fiscais...*, cit., p. 54.

²⁴⁵ Em suma, de sublinhar que, para determinar o IRC, inicia-se com o apuramento do resultado contabilístico, que se concretiza na diferença entre rendimentos (artigo 20.º do CIRC) e gastos (artigo 23.º do CIRC). Para atingirmos o lucro tributável, concorrem para a sua formação as variações patrimoniais positivas, nos termos do artigo 21.º do CIRC, as variações patrimoniais negativas, de acordo com o artigo 24.º do CIRC. Além disso, são estabelecidas correções fiscais, ao abrigo dos artigos 63.º a 68.º do CIRC, e efetuadas deduções para a eliminação da dupla tributação económica (artigo 51.º do CIRC). Após isso, para chegarmos à matéria coletável (artigo 15.º, n.º 1 do CIRC), são dedutíveis os prejuízos fiscais (artigo 15.º, n.º 1, alínea a), 1) do CIRC) e os benefícios fiscais dedutíveis ao lucro tributável (artigo 15.º, n.º 1, alínea a), 2) do CIRC). Por conseguinte, aplicam-se as taxas, nos termos do disposto no artigo 87.º do CIRC e, eventualmente, uma taxa adicional se se verificar a previsão normativa do artigo 87.º-A para a derrama estadual, para se obter a coleta. Uma vez obtida a coleta, existe a possibilidade de efetuar as deduções previstas nessa fase, ou seja, os benefícios fiscais dedutíveis à coleta (artigo 90.º, n.º 2, alínea c) do CIRC) e o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (artigo 91.º do CIRC), dando origem à coleta líquida. A coleta líquida é ainda possível deduzir as retenções na fonte (artigos 94.º a 98.º do CIRC) e os pagamentos por conta (artigos 104.º e 105.º do CIRC) e, porventura, o pagamento adicional por conta se se preencher a obrigação de derrama estadual ao abrigo do artigo 87.º-A do CIRC (artigos 104.º-A e 105.º-A do CIRC). Posto isto, entre outras particularidades, apura-se o valor final do imposto a receber ou a pagar. NABAIS, José, *Direito...*, p. 542-543.

²⁴⁶ Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, *Os Benefícios Fiscais...*, p. 54.

²⁴⁷ Ministério das Finanças, *Relatório Despesa...*, p. 17.

maiores valores, com um valor de 956 milhões de euros, configurando um valor percentual de 66,8% do total²⁴⁸. Logo a seguir, aparecia a isenção tributária, com um valor de 206,1 milhões de euros, seguida da taxa preferencial, com um valor de 152,6 milhões de euros, e da dedução à matéria coletável, com um valor de 118,7 milhões de euros²⁴⁹. De realçar que, “em 2007, no quadro das alterações introduzidas em Portugal de forma a alcançar uma maior simplicidade e transparência no enquadramento orçamental da despesa fiscal foi criado e aprovado o “Classificador de Benefícios Fiscais”.”²⁵⁰ Através deste instrumento, possibilitou-se “identificar e classificar todos os possíveis benefícios fiscais concedidos aos indivíduos e às empresas, facilitando o controlo da despesa fiscal.”²⁵¹ Assim sendo, o classificador, para reportar a despesa fiscal utiliza a estrutura de “tipo de despesa fiscal” e a estrutura da “função da despesa fiscal”²⁵². De forma a complementar com a tipologia da despesa fiscal, “a classificação por função permite uma desagregação em sentido lato, demonstrando a interação entre o sistema fiscal e os objetivos extrafiscais.”²⁵³ Com efeito, “pretende-se que todas as rubricas que originem despesa fiscal sejam também classificadas de acordo com a estrutura apresentada.”²⁵⁴ Ainda, no que respeita à distribuição dos benefícios fiscais por função, atendendo aos dados fornecidos pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, para o ano de 2019, é de realçar que os assuntos económicos, promoção regional, que é onde se enquadram os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, apresentam um número de 46, num total de 542 benefícios fiscais, ocupando um dos lugares cimeiros²⁵⁵. Com base no relatório da despesa fiscal para o ano de 2022, do Ministério das Finanças, é de salientar que, tanto em 2021 como em 2022, a despesa fiscal relativa aos assuntos económicos foi a que maior valor apresentou na despesa

²⁴⁸ *Idem*, p. 22.

²⁴⁹ *Idem, ibidem*.

²⁵⁰ *Idem*, p. 11.

²⁵¹ *Idem, ibidem*.

²⁵² *Idem, ibidem*. Como é de prever, a tipologia da despesa fiscal refere-se à isenção tributária, à dedução à matéria coletável, à dedução à coleta, ao diferimento de tributação ou à taxa preferencial. *Idem*, p. 11-12.

²⁵³ *Idem*, p. 13.

²⁵⁴ *Idem, ibidem*.

²⁵⁵ Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, *Os Benefícios Fiscais...*, p. 55. Como se pode verificar na tabela aí constante, os assuntos económicos, promoção regional, ocupavam a quarta posição entre os mais numerosos benefícios fiscais. Além disso, da dita tabela resulta que 127, dos 542 benefícios fiscais, não apresentavam uma função determinada, o que “aponta para o facto de a própria AT considerar que não existe função extrafiscal para esta despesa e consequentemente aponta para uma possível classificação da mesma como estrutural”. *Idem, ibidem*.

fiscal por função das administrações públicas. Em 2021, o seu valor foi de 12.616,8 milhões de euros e, em 2022, o seu valor foi de 16.165,2 milhões de euros, representando, nesse último ano, uma percentagem de 93% do total²⁵⁶. Na vertente da despesa fiscal em IRC, por função, os assuntos económicos foram também, tanto em 2021 como em 2022, a despesa que maior valor apresentou, apresentando, nesse último ano, o valor de 1.212,8 milhões de euros²⁵⁷. Mais especificadamente, assinalamos que a despesa fiscal dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo foi oscilando no período de 2013 a 2018. Durante estes anos, em relação à dedução à coleta de IRC, que é aí onde estes benefícios apresentam maior despesa fiscal, de mencionar que, foi em 2013 que se revelou o seu valor mais alto, com um valor de 39,58 milhões de euros²⁵⁸. Em 2014, o valor apresentado foi de 29,79 milhões de euros, em 2015 de 36,07 milhões de euros, em 2016 de 22,38 milhões de euros, em 2017 de 18,51 milhões de euros e, por fim, em 2018 atingiu o seu valor mais baixo, com um valor de 14,21 milhões de euros²⁵⁹. Em termos comparativos, é de desvendar que, relativamente à dedução à coleta de IRC, os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo denotam valores inferiores aos dos outros regimes de benefícios fiscais ao investimento previstos no CFI, tendo como base o período compreendido entre 2013 e 2018²⁶⁰. Por exemplo, o RFAI exibiu, quanto à dedução à coleta de IRC, um valor de despesa fiscal de 82,11 milhões de euros em 2013, de 140,97 milhões de euros em 2014, de 144,30 milhões de euros em 2015, de 146,30 milhões de euros em 2016, de 175,56 milhões de euros em 2017 e de 157,07 milhões de euros em 2018²⁶¹. Ainda, no que respeita à dedução à coleta de IRC, no âmbito dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, transmitiu-nos o relatório da despesa fiscal para o ano de 2022, do Ministério das Finanças, valores mais atuais. Nos termos desse relatório, a despesa fiscal desses benefícios fiscais, quanto à dedução à coleta de IRC, foi de 13,6 milhões de euros em 2020, de 21,4 milhões de euros em 2021 e de 23,5 milhões de euros em 2022²⁶². Também, neste período de 2020 a 2022, se revelaram valores inferiores para os

²⁵⁶ Ministério das Finanças, *Relatório Despesa...*, p. 18.

²⁵⁷ *Idem*, p. 22.

²⁵⁸ Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, *Os Benefícios Fiscais...*, p. 63.

²⁵⁹ *Idem*, *ibidem*.

²⁶⁰ *Idem*, p. 63-64.

²⁶¹ *Idem*, p. 63.

²⁶² Ministério das Finanças, *Relatório Despesa...*, p. 38.

benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo em comparação com os outros benefícios fiscais ao investimento previstos no CFI, no que respeita à dedução à coleta de IRC²⁶³. Já a respeito dos benefícios fiscais com menor aplicação, de salientar que, segundo dados que têm como fonte a AT, a isenção de imposto do selo, prevista no artigo 8.º, n.º 1, alínea d) do CFI, “relativamente a todos os atos ou contratos necessários à realização do projeto de investimento”, referente aos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, era a que ocupava, em 2021, a primeira posição, com apenas uma entidade beneficiária e um valor de 1,08 euros²⁶⁴. O mesmo cenário sucedeu em 2022, tendo a mesma isenção de imposto do selo voltado a ocupar o primeiro lugar quanto aos benefícios fiscais com menor aplicação, desta vez, ainda com uma única entidade beneficiária e com um valor de 6,55 euros²⁶⁵. Já, em 2023, passou a ocupar o terceiro lugar relativamente aos benefícios fiscais com menor aplicação, com uma única entidade beneficiária e com um valor de 1.292,69 euros²⁶⁶. Posto isto, é de sublinhar que um contributo para uma maior fiscalização e avaliação dos benefícios fiscais adveio com a Lei n.º 43/2018, de 09 de agosto, que, através do seu artigo 3.º, alterou a redação do artigo 15.º-A do EBF e conferiu uma obrigação ao Governo de elaborar, de acordo com o seu n.º 1, “um relatório quantitativo de todos os benefícios fiscais concedidos, incluindo uma análise com a identificação e avaliação discriminada dos custos e dos resultados efetivamente obtidos face aos objetivos inerentes à sua criação.”²⁶⁷

4.3.3. As adversidades na avaliação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo

Ao nível da avaliação dos benefícios fiscais, desde logo, deparamo-nos com “um problema crónico, que se prende com a dificuldade, ou mesmo impossibilidade, muitas vezes, em obter ferramentas de mensuração da utilidade e eficiência dos

²⁶³ *Idem, ibidem.*

²⁶⁴ Conselho das Finanças Públicas, *Análise aos Benefícios Fiscais dos Sujeitos Passivos de IRC: 2020-2023*, n.º 01/2025, 2025, p. 32. [Consult. 09 junho 2025]. Disponível na internet:<URL: https://www.cfp.pt/uploads/publicacoes_ficheiros/po-01-2025.pdf

²⁶⁵ Conselho das Finanças Públicas, *Análise aos Benefícios Fiscais...*, p. 38.

²⁶⁶ *Idem*, p. 44.

²⁶⁷ Porém, verificou-se, por exemplo nas tabelas constantes do estudo elaborado pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, que nem todos os benefícios fiscais tinham a sua despesa fiscal preenchida. Não tirando relevância a esse facto, até por uma questão de transparência, tal não sucedeu com os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo. Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, *Os Benefícios Fiscais...*, p. 58-90.

benefícios fiscais e da sua correlação com as finalidades que visam alcançar.”²⁶⁸ Nos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo percecionámos essa dificuldade e complexidade em obter essa mensuração e também essa correspondência até pelo disposto nas alíneas a) a c), do n.º 1 do artigo 4.º do CFI, referente às condições objetivas de elegibilidade. Uma outra adversidade que pode ocorrer durante a avaliação ou com os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo é “aquelas em que se conclui que as atividades sempre se realizariam, ainda que não existissem incentivos, o que traduz uma situação de lucro inesperado (os chamados *windfall gains* ou *dead weight losses*).”²⁶⁹ Por outro lado, “é também uma situação potenciadora de *rent seeking behaviour*, na medida em que os agentes económicos são estimulados a procurar mecanismos que lhes permitam fazer parte do âmbito de aplicação dos benefícios fiscais, ainda que não cumpram materialmente o objetivo para o qual estes são estabelecidos – em claro incumprimento do princípio da boa-fé.”²⁷⁰ Tanto numa como noutra das situações observam-se “dificuldades de direcionamento eficaz e eficiente de medidas”, o que se traduz na ineficácia dos benefícios fiscais²⁷¹. Além disso, também se pode dar a circunstância de os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo atingirem “os objetivos para os quais foram criados, mas, implicando custos mais elevados, perdem a sua utilidade.”²⁷² Neste contexto, impõe-se sobretudo uma reflexão entre a adoção dos benefícios fiscais ou, ao invés, a implementação de políticas diferentes, como por exemplo, a utilização de despesa direta²⁷³.

²⁶⁸ ARAÚJO, Cláudia, *Benefícios fiscais à I&D: fundamentos, lado “negro” e regime jurídico*, dissertação de mestrado, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2021, p. 73. [Consult. 12 junho 2025]. Disponível na internet:<URL: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/83297/1/Claudia%20Sofia%20Ferreira%20Araujo.pdf>

²⁶⁹ ARAÚJO, Cláudia, *Benefícios fiscais...*, p. 73. Cumpre salientar que, pese embora, esta dissertação de mestrado seja direcionada aos benefícios fiscais à I&D, contém uma parte geral, que abarca os problemas próprios dos benefícios fiscais e que, naturalmente, engloba os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo.

²⁷⁰ *Idem*, p. 73-74. O que, na eventualidade de tal situação ocorrer, pode ser bastante danoso para o crescimento da economia, além de causar oportunidades desiguais. *Idem*, p. 74.

²⁷¹ *Idem*, p. 73.

²⁷² *Idem*, p. 74. Realça a autora, que “a distorção das escolhas de investimento e de consumo podem levar a perdas de bem-estar.” *Idem, ibidem*.

²⁷³ Aliás, como já referimos neste capítulo, uma das recomendações do Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, a propósito das questões a serem ponderadas, antes da concessão dos benefícios fiscais, era precisamente essa questão.

5. Conclusões

O presente trabalho desenvolvido ao redor dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo apresentou como objetivo principal o apuramento das questões relacionadas com este regime, nomeadamente, o seu âmbito de aplicação, as condições da sua atribuição, a identificação dos benefícios fiscais a atribuir e o procedimento a seguir para a sua concessão, bem como a averiguação do cumprimento dos propósitos para que foram estabelecidos, ou seja, os respeitantes à sua eficácia, e, além disso, da sua eficiência. Como não poderia deixar de ser, até para um devido enquadramento, compreendemos nos nossos objetivos a clarificação do conceito de benefício fiscal e das suas finalidades. O desenvolvimento deste trabalho permitiu-nos retirar conclusões relevantes. Num primeiro momento, quanto à origem dos benefícios fiscais, destacámos que o seu conceito surgiu em Portugal através da reforma fiscal de 1830, que instituiu o domínio exclusivo pelo Estado sobre o sistema fiscal. Com a mudança do Estado liberal para o Estado social assistimos à introdução do princípio da igualdade, em sentido material, assente em dois corolários: a generalidade e a uniformidade dos impostos. Conforme realçámos esta última configura-se como uma obrigação de o pagamento de impostos sujeitar-se ao critério da capacidade contributiva. Para lá da indisponibilidade do núcleo da tributação, o legislador apenas pode decidir com fundamento nas funções do Estado. Foi, precisamente, no âmbito desta viabilidade que se introduziu a extrafiscalidade. A extrafiscalidade é, assim, estabelecida de acordo com as opções políticas disponíveis definidas pelo legislador, assentes no incentivo individual, de natureza económica, cultural ou social, da conduta dos sujeitos passivos. Com a implementação do Estado social frisámos que a concessão de benefícios fiscais, na vertente de instrumento de política económica e social, tornou-se uma ocorrência natural, visando-se através da sua atribuição alcançar os resultados económicos e sociais fixados em dada altura. Ainda, neste período, salientámos a utilização constante do contrato como um dos instrumentos preferenciais da administração fiscal, também extensível a este contexto. No que respeita ao conceito de benefício fiscal, acentuámos que não existe um conceito universal aceite nos diferentes ordenamentos jurídicos para definir esta figura. Não obstante, no ordenamento jurídico português, o EBF procede à sua definição. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1,

desse diploma, os benefícios fiscais são “as medidas de caráter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.” Dessa norma extraímos a existência de três requisitos cumulativos para a existência dos benefícios fiscais: o caráter excecional, o caráter extrafiscal, como dominante, e que o interesse público extrafiscal relevante seja superior ao da tributação que impedem. Essas medidas correspondem à diminuição ou extinção do custo fiscal que, em regra, recai nos sujeitos passivos. Atendendo ao exposto, enquadrámos os benefícios fiscais na noção *lato sensu* de desagravamentos fiscais, salientando que os benefícios fiscais englobam os benefícios fiscais *stricto sensu* (benefícios fiscais estáticos) e os incentivos fiscais (benefícios fiscais dinâmicos). Ao nível doutrinário, transmitimos e partilhamos o entendimento de que os benefícios fiscais representam um desvio ao princípio da capacidade contributiva ou, de uma forma mais ampla, ao princípio da igualdade tributária. No entanto, existem normas constitucionais no ordenamento jurídico português que legitimam os benefícios fiscais, como é o caso do artigo 86.º, n.º 1 da CRP. Em relação ao direito da UE, adiantámos que os benefícios fiscais são percecionados como auxílios de Estado, os quais normalmente não são permitidos por afetarem a livre concorrência na UE. Apesar disso, os benefícios fiscais são admitidos se se preencherem as exceções previstas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 107.º do TFUE. Quanto às formas que os benefícios fiscais podem assumir remetemos para o artigo 2.º, n.º 2 do EBF, que indica que podem consubstanciar-se, essencialmente, em isenções, em deduções à matéria coletável, em deduções à coleta, em reduções de taxas, em amortizações e em reintegrações aceleradas. Ao abrigo do artigo 2.º, n.º 3 do EBF especificamos que os benefícios fiscais constituem despesas fiscais, já que se traduzem na não arrecadação de receitas tributárias pelo Estado, em razão da assunção de medidas políticas. Por conseguinte, para uma melhor compreensão dos benefícios fiscais procedemos à sua distinção relativamente a outras figuras similares. Ao contrário dos benefícios fiscais, os privilégios fiscais atribuem vantagens fiscais sem uma justificação plausível. Alertámos ainda para a existência de privilégios fiscais, nas hipóteses de criação de benefícios fiscais sem uma justificação subjacente, portanto, não alicerçada em situações de interesse comum e de justiça. Em relação às imunidades tributárias verificámos que, diferentemente dos benefícios fiscais, se tratam de situações excluídas pelas normas da CRP à

aplicação do poder tributário por parte da administração fiscal. Quanto à não incidência, entre outros aspetos, distingue-se dos benefícios fiscais pela circunstância de a norma de incidência não prever a sujeição a tributação a determinados casos. Ao invés, nos benefícios fiscais, dêmos o exemplo da isenção, na qual se verifica a incidência, mas, por outro lado, surge uma norma de isenção, que possibilita o não cumprimento da obrigação tributária. No que concerne à renúncia ao crédito tributário, esta figura diferencia-se dos benefícios fiscais, pelo facto de retratar situações em que o Estado, através da utilização do seu poder legislativo, renúncia à cobrança de imposto, não constituindo ou extinguindo determinadas relações jurídicas. Pelo contrário, nos benefícios fiscais, como se tem vindo a referir, supõem-se o exercício desse poder tributário. No que toca às subvenções fiscais, estas pressupõem uma transferência patrimonial por parte do Estado. Diversamente, como já indicámos, os benefícios fiscais implicam uma despesa fiscal. Assim, fundamentalmente, entre outras diferenças, enquanto uma figura se refere a despesas ativas, a outra circunscreve-se a despesas passivas, ambas para o Estado. Na parte referente às classificações dos benefícios fiscais iniciámos com os benefícios fiscais em sentido amplo e, em consequência, desenvolvemos, em primeiro lugar, os conceitos relacionados com os benefícios fiscais *stricto sensu* e os incentivos fiscais. Os primeiros, os desagravamentos fiscais estáticos, apenas visam beneficiar por motivos de política de defesa, económica, social, religiosa ou outra e não têm como finalidade direta incentivar comportamentos. Já os incentivos fiscais referem-se a desagravamentos fiscais dinâmicos, assumindo a relação entre vantagens atribuídas e atividades incentivadas quanto a causa e efeito. Estes respeitam a situações que se pretendem desenvolver por motivos essencialmente económicos. Como mencionámos, o Estado concede os benefícios fiscais previstos na lei como compensação do acordo estabelecido com determinadas empresas, referente a investimentos a efetuar, a postos de trabalho a gerar, entre outras situações. Elucidámos que, a ambos é aplicável a reserva substancial de lei, mas, a aplicação nos incentivos fiscais é menos acentuada, uma vez que a natureza da relação estabelecida, mais detalhadamente, entre vantagens concedidas e atividades incentivadas, exigem das normas que os estabelecem uma maior abertura, que possa permitir à administração fiscal uma decisão do se e também da extensão do desagravamento perante um determinado caso, tendo em conta o incentivo

representado. Diante desta característica extremamente seletiva apresentámos a crítica que é regularmente apontada aos incentivos fiscais, que se prende com a circunstância de se revelarem como despesas fiscais que beneficiam, sobretudo, os maiores grupos económicos, ocasionando uma redistribuição de riqueza de modo invertido, que não abrange certamente todos os agentes económicos. Contudo, também foi referenciado que, pelo facto de estimularem certas atividades, criam receitas fiscais futuras, o que originou a sua classificação como despesas fiscais impróprias ou aparentes. Atendendo ao modo operativo de eficácia dos benefícios fiscais, classificámos ainda os benefícios fiscais como automáticos ou como dependentes de reconhecimento, por ato administrativo ou por contrato. Os primeiros surgem de forma direta e imediata da lei, ao passo que os segundos exigem um ou mais atos posteriores de reconhecimento por parte da administração tributária, quer seja através de ato administrativo (benefícios fiscais dependentes de reconhecimento unilateral), que seja através de contrato (benefícios fiscais dependentes de reconhecimento contratual). Referente à constituição dos benefícios fiscais, o artigo 12.º do EBF prescreve que o direito aos benefícios fiscais se reporta à data em que se verifiquem os pressupostos, mesmo estando na dependência de reconhecimento por parte da administração tributária ou de acordo. No entanto, tal como observámos, a constituição dos benefícios fiscais poderá suceder de modo diverso, nos casos em que a lei dispuser em sentido contrário, conferindo eficácia constitutiva ao ato de reconhecimento ou ao acordo. Ora, visualizámos que tal cenário poderá ocorrer de forma expressa ou implícita. Implicitamente, descortinámos que ocorre precisamente nas situações de incentivos fiscais, em virtude de a lei conceder à administração tributária uma maior liberdade de decisão para sua atribuição. Por conseguinte, considerámos os benefícios fiscais como direitos subjetivos do sujeito beneficiado, dando o exemplo da isenção que confere ao sujeito passivo um autêntico direito subjetivo. Conforme constatámos, através do preenchimento do âmbito de aplicação das normas respeitantes aos benefícios fiscais advém a constituição de uma relação jurídica, a qual apresenta como objeto o direito ao benefício fiscal. A relação jurídica do benefício fiscal implica a atribuição de deveres acessórios ao beneficiário, não finalizando no direito ao benefício, o que causa que seja designada, regularmente, como complexa. Neste domínio ressaltámos os deveres acessórios de controlo, os quais são mais usuais nos

incentivos fiscais. Em relação ao procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais, o artigo 65.º, n.º 1 do CPPT estipulou que, exceto disposição legal em sentido oposto, a determinar que seja oficioso, o reconhecimento dos benefícios fiscais encontra-se dependente de iniciativa dos interessados, mediante apresentação de requerimento com esta finalidade. Quanto à transmissão dos benefícios fiscais, o n.º 1 do artigo 15.º do EBF comunicou-nos a intransmissibilidade desse direito *inter vivos* e a sua transmissibilidade *mortis causa*, contando que no transmissário se confirmem os pressupostos do benefício fiscal e que não seja de natureza pessoal. Porém, como vimos, os n.ºs 2 e 3 preveem exceções ao princípio da intransmissibilidade do direito aos benefícios fiscais *inter vivos*. Restringindo-nos ao nosso tema, é de realçar que, nos termos do n.º 3 desse artigo, é “transmissível *inter vivos*, mediante autorização do Ministro das Finanças, o direito aos benefícios fiscais concedidos, por ato ou contrato fiscal, a pessoas singulares ou coletivas, desde que no transmissário se verifiquem os pressupostos do benefício e fique assegurada a tutela dos interesses públicos com ele prosseguidos.” Por outro lado, comprovou-se, ao abrigo do artigo 14.º, n.º 1 do EBF, que a extinção dos benefícios fiscais tem como efeito o retorno à tributação normal preceituada pela lei. Neste contexto, enunciámos as causas de extinção dos benefícios fiscais. O n.º 2 do artigo 14.º do EBF divulgou-nos que “os benefícios fiscais, quando temporários caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário.” O n.º 5 desse artigo revelou-nos que os benefícios fiscais, quer permanentes, quer temporários, submetidos a reconhecimento finalizam os seus efeitos nas situações indicadas nas suas alíneas a) e b), que dizem respeito a casos de incumprimento das obrigações fiscais pelo beneficiário. O n.º 3 desse artigo indicou-nos outra causa de extinção dos benefícios fiscais, “quando o benefício fiscal respeite a aquisição de bens destinados à direta realização dos fins dos adquirentes, fica sem efeito se aqueles forem alienados ou lhes for dado outro destino sem autorização do Ministro das Finanças”. Já o n.º 4 desse artigo informou-nos da irrevogabilidade do ato administrativo de atribuição do benefício fiscal e da impossibilidade de rescisão do acordo de atribuição, ou da sua diminuição, através de ato unilateral da administração fiscal. Todavia, a parte final desse artigo prevê exceções a estes dois princípios. Estas dizem respeito a

situações de incumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário, ou de concessão de benefícios fiscais de forma indevida. O n.º 8 do artigo 14.º do EBF, circunscrevendo-nos ao nosso tema, possibilita a renúncia aos benefícios fiscais que constem de acordo, se tiver a anuência da administração tributária. Em seguida, já noutra capítulo, transparecemos, num primeiro momento, a contribuição dos contratos fiscais para a criação, a modificação e a extinção da relação jurídica tributária. Ao abrigo do artigo 37.º da LGT, admitimos a possibilidade de celebração de contratos fiscais, que constitui uma das modalidades de constituição de benefícios fiscais. Diante da exigência constitucional dos benefícios fiscais serem criados por lei, *ex vi* do artigo 103.º, n.º 2 da CRP, importava averiguar a sua conciliação com o princípio da legalidade fiscal. Não se apresentando o contrato fiscal como fonte imediata no direito fiscal, exaltámos a sua valência como instrumento intermediador entre a lei e a sua aplicação efetiva. Com efeito, depreendemos que a conciliação entre os contratos fiscais e o princípio da legalidade fiscal atende às diferentes exteriorizações que a contratualização de acontecimentos fiscalmente mais favoráveis podem assumir. Tendo em conta o exposto, salientámos que os contratos fiscais se exteriorizam na forma de lei e na forma de fonte legal. Os contratos na forma de lei referem-se a estipulações contratuais, tanto de regimes fiscais substitutivos, subrogatórios ou especiais, como de desagravamentos fiscais individuais. Para que um contrato, respeitante a uma das estipulações contratuais mencionadas, seja válido é necessário a sua aprovação por uma lei. Nos contratos de fonte legal, a submissão ao princípio da legalidade fiscal ocorre com a existência de uma lei prévia, que define a base geral do regime, designadamente, os pressupostos e a graduação dos benefícios fiscais, além de conter uma autorização à administração fiscal para a sua concessão, nos termos de critérios já definidos. Estes contratos abrangem os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo. Nesta senda, inferimos que, no âmbito do direito fiscal clássico, a inflexibilidade do disposto no artigo 103.º, n.º 2 da CRP, referente ao princípio da legalidade fiscal, é indiscutível, aplicando-se a reserva material integral de lei formal. O direito económico, em razão das suas particularidades, da sua caracterização ou das suas inquietações, submete-se a princípios diferentes do direito fiscal clássico, o que ocasiona uma maior moderação quanto à sujeição ao princípio da legalidade fiscal. Não obstante, constatámos que se serve do instrumento fiscal, não proporcionado

assim um afastamento, mas, sim, uma moderação através do abrandamento da tipicidade. Neste contexto, a reserva de lei basta-se com o estabelecimento de um quadro geral em relação ao disciplinamento normativo dos elementos indispensáveis dos impostos, pelo que ao direito económico fiscal apenas é aplicável a reserva material básica de lei formal. Assim, no que respeita aos benefícios fiscais, para atingirmos a conciliação com o princípio da legalidade fiscal, basta que a lei identifique de um modo geral os impostos a que os desagravamentos dizem respeito, os benefícios fiscais a atribuir, os pressupostos para sua atribuição e para a sua graduação e, além disso, que conceda uma autorização à administração tributária para uma definição específica do modo da sua atribuição. Viabilizando-se ao nível legal a utilização dos contratos fiscais por parte da administração tributária, identificámos os tipos de contratos fiscais existentes. Os contratos fiscais compreendem os contratos relativos à determinação da matéria coletável, os contratos relativos à cobrança de impostos e os contratos relativos à atribuição de benefícios fiscais. Nos contratos relativos à atribuição de benefícios fiscais verificámos que eles podem assumir duas modalidades, ou seja, podem apresentar eficácia declarativa ou constitutiva. Na primeira hipótese é através da lei que se procede ao apuramento do benefício fiscal. Na segunda hipótese é através do contrato que se efetua a definição respeitante ao se e/ou à medida do benefício fiscal, embora atendendo à demarcação legal. Ainda, relativamente aos contratos de atribuição de benefícios fiscais celebrados mediante negociação entre os intervenientes, portanto, segundo uma margem de livre decisão, indicámos a possibilidade de utilização de três tipos de opções contratuais: os benefícios fiscais condicionais, os atos administrativos de concessão de benefícios fiscais e os contratos económicos com (verdadeiras) cláusulas fiscais. Dentro dessas hipóteses, enquadrámos a atribuição dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo nos contratos económicos com cláusulas fiscais. Nesse tipo de contratos determina-se e fixa-se, em concreto, os benefícios fiscais a atribuir aos beneficiados como contrapartida pela assunção de obrigações relacionadas com objetivos de política económica preliminarmente determinados. Como observámos, neles não se exibem um ato removível do procedimento contratual a conceder os benefícios fiscais. Nessas situações, a atribuição dos benefícios fiscais decorre única e exclusivamente da celebração do contrato e nem mesmo a circunstância de, ao

abrigo do artigo 16.º, n.º 1 do CFI, estes contratos serem objeto de aprovação através de resolução do Conselho de Ministros invalida isso, uma vez que estes atos se restringem a causar a eficácia destes contratos em relação aos benefícios fiscais acordados. No último capítulo abordámos, de início, a evolução legislativa dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo. Em referência a este assunto demarcámos dois períodos, um que compreende o período entre a implementação deste tipo de benefícios fiscais à sua introdução no EBF e outro que engloba o período que vai desde a sua inserção no CFI até aos dias de hoje. Quanto ao primeiro período enfatizámos que os contratos económicos de atribuição de benefícios fiscais difundiram-se em Portugal, essencialmente, depois do 25 de abril de 1974, dando como exemplo o Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de junho, que criou o SIII e que possibilitava a atribuição de incentivos fiscais por via contratual. Alguns anos depois, através do Decreto-Lei n.º 95/90, de 20 de março, procedeu-se a um aditamento ao EBF, consagrando-se um regime contratual de incentivos fiscais idêntico ao SIII. Após isso, sucederam-se algumas alterações, entre outras ocorrências, até que, por meio do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, foi aprovado o CFI. Com este diploma alterou-se a redação do artigo do EBF referente aos benefícios fiscais contratuais atribuídos aos projetos de investimento, em unidades produtivas, e, além disso, prescreveu-se a regulamentação da concessão desses benefícios fiscais. Um dos objetivos inerentes à criação desse diploma foi a unificação do procedimento correspondente à contratualização desses benefícios fiscais, além de que, entre outros aspetos, revelámos ainda a exigência de que esse regime de benefícios fiscais seguisse a legislação comunitária vigente à data. Entretanto, foram sucedendo algumas modificações, entre as quais evidenciamos a que operou por via do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que revogou o artigo 41.º do EBF, tendo procedido à sua deslocação para o artigo 2.º do CFI, e que revogou também o Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que tinha aprovado o CFI. No que se refere ao regime atual dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, indicámos, em primeiro lugar, o seu âmbito de aplicação. O artigo 2.º, n.º 1 do CFI permite, como limite até 31 de dezembro de 2027, a concessão de benefícios fiscais contratuais a certos projetos de investimento, desde que as aplicações relevantes alcancem o valor igual ou superior a 3.000.000 euros, com um período de duração até 10 anos, a contabilizar a partir do término do projeto

de investimento. Por sua vez, referimos como aplicações relevantes aplicáveis as constantes do artigo 11.º, n.º 1 do CFI. Uma vez que já constam do conteúdo do nosso trabalho escusamos de voltar a enumerá-las, o que vale também para as exposições seguintes. Relativamente ao objeto desses projetos de investimento, enunciámos as atividades económicas abrangidas, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 2 do CFI. Quanto às condições de elegibilidade, elencámos, tanto as condições subjetivas, previstas nas alíneas a) a h), do n.º 1 do artigo 3.º do CFI, como as condições objetivas, estipuladas nas alíneas a) a c), do n.º 1 do artigo 4.º do CFI. Para uma correta compreensão do conceito de projetos de investimento apontámos o disposto no artigo 4.º, n.º 2 do CFI, que engloba os investimentos referentes à implementação de um estabelecimento de raiz, como outros casos, como por exemplo, a produção num estabelecimento de um produto diferente dos até aí fabricados. Além das condições de elegibilidade, evidenciámos a circunstância de os promotores dos projetos de investimento estarem sujeitos a um conjunto de obrigações, no decorrer dos investimentos a realizar, previstas nas alíneas a) a f), do n.º 1 do artigo 6.º do CFI. Nos termos das alíneas a) a e), do n.º 1 do artigo 8.º do CFI, transmitimos os benefícios fiscais passíveis de concessão, cumulativa, aos projetos de investimento enquadrados no âmbito de aplicação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo. Entre esses, referenciamos o crédito de imposto que, de acordo com a alínea a), é “determinado com base na aplicação de uma percentagem, compreendida entre 10 % e 25 % das aplicações relevantes do projeto de investimento efetivamente realizadas, a deduzir ao montante da coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC”, devendo ainda respeitar os limites estabelecidos nas alíneas do n.º 3 do artigo 8.º do CFI. Por sua vez, o artigo 9.º do CFI indica os critérios para a sua determinação. O n.º 1 desse artigo prevê como regra que “o benefício fiscal a conceder aos projetos de investimento corresponde a 10 % das aplicações relevantes do projeto efetivamente realizadas.” No entanto, preveem-se majorações a essa percentagem, nos termos do disposto nos n.ºs 2 a 5 desse artigo. Neste âmbito, referimos ainda a imposição desse tipo de benefícios fiscais respeitarem os limites impostos pelo artigo 10.º do CFI. Neste subcapítulo, mencionámos a exclusividade dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, que, quanto às aplicações relevantes dos projetos de investimento, de momento, não se apresentam cumuláveis com outros benefícios

fiscais ao investimento, quer sejam contratuais ou não contratuais, quanto a essas aplicações relevantes. Quanto ao procedimento de concessão dos benefícios fiscais apurou-se que o mesmo tem início com a apresentação de uma candidatura que, nos termos do n.º 1 do artigo 15.º do CFI, será direcionado para a AICEP, caso se verifique que os projetos de investimento preenchem o regime contemplado no Decreto-Lei n.º 203/2003, de 10 de setembro, ou para o IAPMEI, nas outras situações. Após a receção da candidatura, uma dessas entidades submete o processo, juntamente com o seu parecer, ao Conselho de Coordenação dos Incentivos Fiscais ao Investimento. Nesta etapa, depois de analisar o processo, esse Conselho tem a faculdade de enviar a sua proposta para aprovação, nos termos do disposto no artigo 16.º do CFI. Na eventualidade de aprovação prescreve o n.º 1 desse artigo, que “a concessão dos benefícios fiscais é objeto de contrato, aprovado por resolução do Conselho de Ministros, do qual constam, designadamente, os objetivos e as metas a cumprir pelo promotor e os benefícios fiscais concedidos, e que tem um período de vigência até 10 anos a contar da conclusão do projeto de investimento.” Entre outras particularidades que envolvem o procedimento destacámos ainda o disposto no artigo 20.º do CFI, que estabelece as causas de resolução do contrato nas alíneas a) a c), do n.º 1 desse artigo, compreendendo, como é previsível, o incumprimento dos objetivos e das obrigações acordados no contrato, tendo a sua decretação os efeitos previstos no artigo 21.º do CFI. No último subcapítulo, respeitante à avaliação destes benefícios fiscais, achámos adequado fragmentá-lo em três partes. Na primeira parte assinalámos a perspetiva e as recomendações do Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais. Na avaliação dos benefícios fiscais, este Grupo de Trabalho sublinhou a existência de dois momentos essenciais, que são o momento anterior e o momento posterior à sua concessão. No primeiro momento, na avaliação *ex-ante*, propuseram, e bem, que a responsabilização daquele que propõe um benefício fiscal resulte do método usado. Nessa parte da avaliação é dever do proponente, para a criação de um benefício fiscal, a percutibilidade do objetivo extrafiscal, além de que, deve fixar fontes de informação e indicadores de desempenho, que possibilitem uma avaliação depois da sua concessão. O momento após a concessão integra duas etapas: a monitorização, que corresponde ao seu acompanhamento enquanto estiver em vigor, e a avaliação *ex-post*, que se refere à sua avaliação, próxima de ocorrer a sua caducidade ou então quando outros condicionalismos o impuserem.

Ainda, no que respeita a este último momento, é de louvar a recomendação do Grupo de Trabalho, que com o objetivo de alcançar uma efetiva responsabilização nessas duas etapas aconselhou que se criasse uma unidade técnica de avaliação dos benefícios fiscais, ficando, por outro lado, a monitorização a cargo de um grupo especializado, atuando em cooperação com a AT. No seguimento dessa proposta foi criada a U-TAX. Na parte referente à quantificação da despesa fiscal, o relatório da despesa fiscal para o ano de 2022, do Ministério das Finanças, apresentava o valor de 17.386,5 milhões como despesa fiscal das Administrações Públicas. No período de 2013 a 2022 salientámos que a despesa fiscal das Administrações Públicas tem, em regra, vindo a crescer. Além disso, indicámos também o enorme peso que as despesas fiscais de IVA e a dos rendimentos apresentaram em relação à despesa fiscal total. Estas despesas, conjuntamente, de 2019 a 2022, constituíram mais de 80 % da despesa fiscal total. No campo dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, enfatizámos que a dedução prevista no artigo 8.º, n.º 1, alínea a) do CFI é efetuada à coleta de IRC. De acordo com o relatório da despesa fiscal para o ano de 2022, do Ministério das Finanças, na despesa fiscal em IRC, respeitante a 2022, a dedução à coleta era a que apresentava maiores valores, com um montante de 956 milhões de euros, representando um valor percentual de 66,8 % do total. No que concerne à distribuição dos benefícios fiscais por função, enquadrando-se os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo nos assuntos económicos, promoção regional, inferimos, de acordo com os dados facultados pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, para o ano de 2019, que ocupavam um dos lugares cimeiros, com um número de 46 num total de 542 benefícios fiscais contemplados. Segundo o relatório da despesa fiscal para o ano de 2022, do Ministério das Finanças, a despesa fiscal relacionada com os assuntos económicos foi a que maior valor denotou na despesa fiscal por função das Administrações Públicas, tanto em 2021 como em 2022, tendo nesse último ano apresentado o valor de 16.165,2 milhões de euros, representando uma percentagem de 93 % do total. Particularmente, ao abrigo do relatório da despesa fiscal para o ano de 2022, do Ministério das Finanças, verificámos que se deu um aumento da despesa fiscal dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, no que respeita à dedução à coleta de IRC, no período de 2020 a 2022. Em 2022, o valor apresentado era de 23,5 milhões de euros. Comparativamente aos outros regimes de benefícios

fiscais ao investimento, previstos no CFI, desvendámos que, em relação à coleta de IRC, os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo eram os que apresentavam valores mais baixos, tendo presente o período de 2020 a 2022. Em relação aos benefícios fiscais com menor aplicação, de acordo com os dados facultados que têm como fonte a AT, referimos que a isenção de imposto de selo, prevista no artigo 8.º, n.º 1, alínea d) do CFI, relativa aos atos ou aos contratos indispensáveis à execução dos projetos de investimento, ocupou, no período de 2021 a 2023, um dos lugares cimeiros. Em 2021 e em 2022 ocupou a primeira posição, já em 2023 passou para o terceiro lugar, ainda com apenas uma entidade beneficiária, com um valor de 1.292,69 euros. Para finalizar esta parte, acentuamos o contributo que a Lei n.º 43/2018, de 09 de agosto, por intermédio do seu artigo 3.º, trouxe para uma melhor fiscalização e avaliação dos benefícios fiscais. Conforme mencionámos, esta lei estabeleceu a obrigação de elaboração de um relatório por parte do Governo, a quantificar os benefícios fiscais atribuídos, abrangendo ainda, supostamente, uma investigação em torno dos gastos e dos resultados atingidos, em vista dos objetivos delineados subjacentes à atribuição dos benefícios fiscais. Na última parte debruçarmo-nos sobre as adversidades que podem decorrer durante a avaliação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo. Desde logo, transmitimos um problema relacionado com uma dificuldade presente na obtenção de instrumentos que nos possibilitem calcular as vantagens e a eficiência dos benefícios fiscais e a sua correspondência com os fins que se pretendem obter. A par disso, advertimos de uma adversidade que se pode concluir ou não durante o processo de avaliação, respeitante à eventualidade de alguns projetos de investimento sempre se realizarem, mesmo na situação de não haver benefícios fiscais, o que equivale a um lucro não esperado para os promotores dos projetos de investimento. Noutra perspetiva, alertámos também para a possibilidade de ocorrências de situações em que os potenciais promotores de projetos de investimentos procurem a utilização de instrumentos para preencherem o âmbito de aplicação deste tipo de benefícios fiscais, mesmo sem prosseguirem as suas finalidades. Por fim, na avaliação dos benefícios fiscais pode ainda observar-se a falta de eficiência, ou seja, eles atingem as suas finalidades, embora impliquem gastos demasiados elevados. Nestes casos exige-se, essencialmente, uma ponderação entre a criação desses benefícios fiscais ou, então, a adoção de políticas diferentes. Diante do exposto, assimilámos que o

âmbito de aplicação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo compreende, essencialmente, as empresas que têm uma maior capacidade económica. Por outro lado, valorizamos a obrigação conferida ao Governo de elaboração de um relatório a quantificar os benefícios fiscais atribuídos, bem como da análise à eficácia dessas medidas. Não obstante, apenas conseguimos visualizar nos relatórios a quantificação dos benefícios fiscais, entre os quais se encontravam disponíveis os dados referentes aos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo. Relativamente à análise da eficácia dessas medidas, não encontramos nenhuns dados. Como realçámos anteriormente, os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo têm como objetivos: proporcionar o aumento da competitividade na economia portuguesa, a conservação de um quadro fiscal benéfico para o investimento, promover a criação de postos de trabalho e reforçar os capitais próprios das empresas. Do nosso ponto de vista seria importante, até para obtermos uma adequada avaliação, um estudo com a finalidade de analisar os objetivos atingidos com a criação dos benefícios fiscais. Compreendemos que alguns dos objetivos elencados apresentam alguma dificuldade de mensuração, mas acreditamos que existem alguns em que seja possível realizar essa tarefa. Por exemplo, essa determinação seria possível, atendendo aos critérios de determinação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, previsto no artigo 9.º do CFI, que prevê majorações aos benefícios fiscais a atribuir, nos termos do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), desse diploma, em função de os projetos de investimento proporcionarem a criação de postos de trabalho. A nosso ver seria interessante, dentro deste tipo de benefícios fiscais, quantificar a percentagem dos projetos de investimento que concretizam esse objetivo, entre outros. Como sublinhámos um dos três requisitos para a existência de benefícios fiscais, nos termos do artigo 2.º, n.º 1 do EBF, é que o interesse público extrafiscal relevante seja superior ao da própria tributação que impedem. Voltamos a indicar esta característica para evidenciar que, partilhando o entendimento do Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, ela implica uma análise do custo e do benefício, comparando a perda da receita com o nível de realização do interesse público resultante da execução do benefício fiscal. Dado os elevados valores, nas despesas fiscais, que comportam os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo devem ser alvo de avaliação constante e independente, a fim de se aferir se estão efetivamente

a concretizar-se os investimentos propostos e a cumprir-se com as obrigações contratualizadas. Nesta matéria, enalteçemos as recomendações enunciadas pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, no que respeita à avaliação antes e depois da implementação de benefícios fiscais, que têm bastante pertinência e viabilidade. Além disso, também enalteçemos a criação da U-TAX, que surgiu, aliás, na sequência de uma recomendação do Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais. Em relação à eficiência dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, consideramos fulcral uma análise anterior à sua adoção, de modo a comparar a sua utilidade com outro tipo de políticas. Pelo que investigámos, nem num momento anterior, nem num momento posterior, se verificou essa reflexão, ou, pelo menos, não foram publicados dados acerca desta temática no ordenamento jurídico português. Tendo em conta o panorama descrito, incluindo as adversidades referenciadas na avaliação dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, acreditamos que ainda existe um longo caminho a percorrer, de modo a fornecer ao regime dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo os instrumentos possíveis e adequados para uma avaliação satisfatória da eficácia e da eficiência das suas medidas.

Bibliografia

Monografias e artigos

BRANDÃO, José, “Isenções Tributárias”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 11 – n.ºs 3 e 4, Vol. II, 1951, pp. 251.

BUJANDA, Fernando, “Teoria Jurídica de la Exención Tributaria” in *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 428.

FARIA, Maria, *Estatuto dos Benefícios Fiscais Notas Explicativas*, Rei dos Livros, Lisboa, 1995.

FRANCO, António, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almedina, Coimbra, 1990.

GOMES, Nuno, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 165, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, Lisboa, 1991.

HOMEM, António, *O Espírito das Instituições – Um estudo de história do Estado*, Almedina, Coimbra, 2006.

MARTINEZ, Pedro, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1993.

MARTINS, Guilherme, *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, Almedina, Coimbra, 2004.

MARTINS, Guilherme, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF n.º 6, Almedina, Coimbra, 2016 (Reimpressão da edição de 2006).

MORAIS, Rui, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2009 (Reimpressão da edição de 2007).

NABAIS, José, *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Coimbra Editora, Coimbra, 1994.

NABAIS, José, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2014.

NABAIS, José, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, Coimbra, 2015.

NABAIS, José, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005.

PALMA, Clotilde e MARTINS, Guilherme, “A introdução dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência na legislação fiscal portuguesa: nota preliminar”, *Revista Fiscalidade*, n.º 36, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 2008, pp. 25.

SERRANO, Carmelo, *Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.

SILVA, Cristina, “Conceitos oitocentistas de cidadania: liberalismo e igualdade”, *Análise Social*, Vol. XLIV (192), 2010, pp. 533.

XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1981.

Teses e dissertações

ARAÚJO, Cláudia, *Benefícios fiscais à I&D: fundamentos, lado “negro” e regime jurídico*, dissertação de mestrado, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2021. Disponível na *internet*:<URL:

<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/83297/1/Claudia%20Sofia%20Ferreira%20Araujo.pdf>

CORREIA, José, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, tese de doutoramento, Almedina, Coimbra, 2013 (Reimpressão da edição de 1987).

DOURADO, Ana, *O Princípio da legalidade fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, tese de doutoramento, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2005. Disponível na *internet*:<URL: <https://repositorio.ulisboa.pt/handle/10451/50400>

FREIRE, Maria, *Nascimento, Modificação e Extinção dos Benefícios Fiscais*, dissertação de mestrado, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 1995. Disponível na *internet*:<URL: <https://repositorio.ulisboa.pt/bitstream/10451/59474/1/T-1362-Completa.pdf>

Relatórios e publicações ocasionais

Conselho das Finanças Públicas, *Análise aos Benefícios Fiscais dos Sujeitos Passivos de IRC: 2020-2023*, n.º 01/2025, 2025. Disponível na internet:<URL: https://www.cfp.pt/uploads/publicacoes_ficheiros/po-01-2025.pdf

Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, *Os Benefícios Fiscais em Portugal*, 2019.

Disponível na internet:<URL: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBAAAAB%2bLCAAAAA-AABACzMDQwAgCG5%2bMmBAA-AAA%3d%3d>

Ministério das Finanças, *Relatório Despesa fiscal 2022*, 2023. Disponível internet:<URL:

<https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=jYhiH5pJBO4kosH6N6XblyHR4zYQbnHpTfUF60MZuxxzQgW9asRKIpWZdrmb6CiWKLKsvwblDm7HnzBbumsqou%2b0BXpguP%2boFutscRW3bV2FwblCeVh83yiNWFKW%2fAkWCiVzIAAIK%2fBELoH7j7mASLktK%2bvzCyS%2fvwmCclmu77Bn1K4bo64mKBluD%2fW4sPZDnHB9qvV0YYXcJdMJ4uD4f%2fol0TalE8UT%2bSX6p9LGjRrMs9KPR7kyPQIRla2y2C4ZN%2fs580WINpGVoLd2XDFKyadncBbfkrHFf5%2fkNYsJe%2beM68RrF5m6lmU%2f0p1sAYexXdSbG4w08%2folHvBFekazkA2tHJucUyvD1GO355cipa7osAGuXsOEEjxqgsr8ec5vH5WjvBsmxiBJD4oCp%2bKyAsu3LeW6mK%2fIXCodG8%2bMc93WvExOS1hLI%2fFU8MSCVLjNjZD05liF7buxyfAyMcQyJK8VL%2f1dp%2burfpFkBLWQMtaW46PNXvlyiEWo%2fPv489JX&fich=Relat%3%b3rio+Despesa+Fiscal+2022.pdf&Inline=true>

Legislação

Constituição da República Portuguesa

Decreto-Lei n.º 19/2024, de 2 de fevereiro, que criou a Unidade Técnica de Avaliação de Políticas Tributárias e Aduaneiras.

Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho, que introduziu medidas de estímulo ao investimento.

Decreto-Lei n.º 95/90, de 20 de março, que criou diversos benefícios fiscais.

Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho, que alterou e republicou o Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Decreto-Lei n.º 132/83, de 18 de março, que procedeu à revisão do Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento.

Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que aprovou um novo Código Fiscal do Investimento e procedeu à revisão dos regimes dos benefícios fiscais ao investimento produtivo e da sua regulamentação.

Decreto-Lei n.º 191-C/86, de 18 de junho, que revogou o Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento.

Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de junho, que criou o Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento.

Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho, que reviu o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e o Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Decreto-Lei n.º 203/2003, de 10 de setembro, que criou um regime contratual para grandes projetos de investimento.

Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, que aprovou o Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que aprovou o Código Fiscal do Investimento.

Decreto-Lei n.º 250/2009, de 23 de setembro, que regulamentou os benefícios fiscais contratuais, condicionados e temporários, passíveis de atribuição ao abrigo do n.º 4 do artigo 41.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais e desenvolveu o estabelecido no n.º 2 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento.

Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, que aprovou o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

Decreto-Lei n.º 289/92, de 26 de dezembro, que alterou o Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária.

Decreto-Lei n.º 401/99, de 14 de outubro, que regulamentou o regime dos benefícios fiscais contratuais, condicionados e temporários, passíveis de atribuição para a internacionalização das empresas portuguesas.

Decreto-Lei n.º 409/99, de 15 de outubro, que regulamentou o regime dos benefícios fiscais contratuais, condicionados e temporários, passíveis de atribuição a projetos de investimento.

Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro, que reformulou a Lei do Jogo.

Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, que aprovou o Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de novembro, que aprovou o Código do Procedimento Administrativo.

Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, que aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, que aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro, que aprovou o Código da Contribuição Autárquica.

Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de dezembro, que extinguiu benefícios fiscais.

Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro, que aprovou o Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2023.

Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto, que alterou o Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Lei n.º 44/2014, de 11 de julho, que autorizou o Governo a aprovar um novo Código Fiscal do Investimento e a modificar o Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2009.

Lei n.º 75/93, de 20 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 1994.

Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2014.

Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 1999.

Lei n.º 169/99, de 18 de setembro, que estabeleceu o Regime Jurídico das Autarquias Locais.

Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto de 2008.

Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de dezembro de 2006.

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 25/01/2012, Processo n.º 0144/11, Relator Ascensão Lopes, *in Site*, URL: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/ccd9bca48f9067f7802579a3004d1c85?OpenDocument&ExpandSection=1>, consultado 20 de fevereiro de 2025.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 15/05/2013, Processo n.º 0566/12, Relator Dulce Neto, *in Site*, URL: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a437af9c4891a37680257b8000507c74?OpenDocument>, consultado 03 de março de 2025.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, 13/09/2018, Processo n.º 00255/13.0BECBR, Relator Mário Rebelo, *in Site*, URL:

<https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/a6abd0bae556286802583b5003db99e>, consultado 25 de fevereiro de 2025.

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, 30/05/2023, Processo n.º 17291/22.9T8LSB.L1-1, Relator Manuela Espadaneira Lopes, *in Site*, URL: <https://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/9251aa07040c18f0802589ce003f30a0?OpenDocument>, consultado 1 de maio de 2025.

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, 31/01/2024, Processo n.º 1061/23.OSPPRT.P1, Relator William Themudo Gilman, *in Site*, URL: <https://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/e39353602a3ee99c80258ad9005433e9?OpenDocument>, consultado 20 de fevereiro de 2025.

Portaria

Portaria n.º 377-B/94, de 15 de junho.

Recomendação

Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003.

Conteúdos *online*

Conselho das Finanças Públicas, *Glossário*, URL: <https://www.cfp.pt/pt/glossario>, consultado 31 maio de 2025.