

## Índice

Principais abreviaturas utilizadas .....	3
Introdução .....	4
Resumo .....	4
CAPÍTULO I – Benefícios Fiscais .....	4
Enquadramento .....	5
Evolução Histórica .....	6
1. Reforma Fiscal de 1989 .....	6
2. EBF .....	6
3. Benefícios Fiscais .....	7
4. Despesa Fiscal .....	7

## **Principais abreviaturas utilizadas**

Artigo (artº)

Benefícios Fiscais (BF)

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)

Constituição da República Portuguesa (CRP)

Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)

Fundo Europeu de Estabilização Económica (FEEF)

Fundo Monetário Internacional (FMI)

Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Lei Geral Tributária (LGT)

Número (nº)

## Introdução

Este trabalho realizado no âmbito da disciplina de Incentivos e Benefícios Fiscais da 3ª Edição do Mestrado em Fiscalidade, teve como ponto de partida uma apresentação em aula do que se propunha fazer posteriormente no trabalho escrito. Ainda no âmbito das temáticas abordadas nesta disciplina realizou-se o **Seminário - Os incentivos e os benefícios fiscais no contexto da actual crise financeira**, a 23 de Novembro de 2011 no IPCA com a presença dos oradores Dr. Costa Oliveira e Dr. Silva Fernandes. À data discutia-se a proposta de Orçamento de Estado de 2012 e, como tal, ainda não havia o conhecimento do texto final.

Por ser pertinente mencionar também algumas das temáticas abordadas no seminário, o trabalho que se apresenta abordará três assuntos distintos: Benefícios Fiscais, Seminário e por último o artº 51º do CIRC.

## Resumo

O presente trabalho desenvolve-se em três capítulos. Um primeiro capítulo introdutório onde se pretende enquadrar a temática dos Benefícios Fiscais, como base de apoio a um comentário, que constitui o 2º capítulo, a algumas das profundas alterações surgidas no último ano (com a aprovação do OE 2011 e OE 2012), no que aos benefícios fiscais diz respeito, num cenário de grandes dificuldades financeiras que a Europa e o País atravessam.

No terceiro e último capítulo revisita-se o tema inicial apresentado em aula e que é relativo ao regime de eliminação da dupla tributação económica previsto no artº 51º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

# CAPÍTULO I – BENEFÍCIOS FISCAIS

## Enquadramento

Pela via constitucional<sup>1</sup> os impostos visam a satisfação das necessidades financeiras do Estado e devem ser criados por lei que defina à partida o que é tributado, de que forma, a que taxa, que benefícios fiscais existem, e define que o contribuinte não pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, ou que tenham natureza retroactiva, ou cujas liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei. A repartição justa dos rendimentos e da riqueza é uma característica basilar do sistema fiscal. Assume-se desta forma um objectivo social e para o conseguir a tributação efectiva-se progressivamente sobre os mais altos rendimentos<sup>2</sup>, e em sede de impostos sobre o património e impostos sobre o consumo sobre as maiores fortunas<sup>3</sup>.

Outra das características do sistema é a de que o legislador, em certas circunstâncias permite<sup>4</sup> (ou até incentiva<sup>5</sup>) ao contribuinte que faça o seu planeamento fiscal<sup>6</sup> e desta forma minimize o impacto da Fiscalidade nos seus rendimentos ou na sua actividade económica. Os benefícios fiscais são pela sua natureza um garante do direito ao planeamento fiscal. Esta característica está plasmada quer no estatuto dos benefícios

---

<sup>1</sup> A este respeito J J Gomes Canotilho e Vital Moreira referem uma constituição fiscal composta pelos artigos 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa, Cfr JJ GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa - Anotada - Volume I – Artigos 1 a 107, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, 1087 e ss

<sup>2</sup> Ver Nº 1 Artº104 CRP - Progressividade no IRS

<sup>3</sup> Ver Nº 3 e 4 Artº104 CRP

<sup>4</sup> A título de exemplo: Englobamento facultativo de juros de aplicações financeiras em sede de IRS.

<sup>5</sup> A título de exemplo: Benefícios Fiscais.

<sup>6</sup> Cit SALDANHA SANCHES, Limites do Planeamento Fiscal, Coimbra Editora, Coimbra, 2006 – “*técnica de redução da carga fiscal, pela qual o sujeito passivo renúncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal está acompanhada de menos encargos fiscais*”

fiscais desde 1989, quer nos diversos códigos fiscais bem como em legislação extravagante que entretanto foi surgindo.

## **Evolução Histórica**

### **1. Reforma fiscal de 1989<sup>7</sup>**

A reforma fiscal de 1989 visou uma profunda alteração na forma como se tributava os rendimentos<sup>8</sup>, abandonando um sistema fiscal que era um sistema misto, com preponderância para elementos cedulares, para passar a assumir um carácter único e progressivo que atendesse às necessidades e rendimentos do agregado familiar (IRS), bem como tributar as empresas com base no seu rendimento real (IRC). No fundo visou-se uma tributação mais justa que aliava ao carácter unitário e à progressividade uma mais eficaz tributação pela capacidade contributiva.

Aos benefícios fiscais que entretanto se extinguíam com a revogação dos diversos impostos, ficava guardado um lugar próprio no sistema fiscal, sob a forma de diploma independente - o Estatuto dos Benefícios Fiscais<sup>9</sup>.

### **2. EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais**

No preâmbulo do EBF (publicado 6 meses depois da entrada em vigor do CIRS e do CIRC) explicava-se que o estatuto conteria os princípios gerais da criação de benefícios fiscais, bem como previa a transição de benefícios que estavam previstos nos impostos extintos com a reforma, reconhecendo assim a importância dos benefícios fiscais num sistema moderno de tributação, visto possibilitarem uma tributação mais justa e que reconheça a especificidade de certas situações que merecem da parte do legislador uma discriminação positiva na hora de tributar<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> Cfr. Preâmbulo do CIRS - É o próprio legislador que traça as linhas gerais das profundas alterações introduzidas com a reforma fiscal.

<sup>8</sup> Surgiram os impostos IRS e IRC em substituição do imposto profissional, da contribuição predial, da contribuição industrial, do imposto sobre a indústria agrícola, do imposto de capitais, do imposto complementar e do imposto de mais-valias.

<sup>9</sup> Doravante EBF – Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Julho.

<sup>10</sup> Cfr preâmbulo EBF - A título de exemplos: Investimento no processo de privatizações, eliminação da dupla tributação económica, reconhecimento da deficiência em sede de IRS, isenções de contribuição autárquica para habitação própria.

### **3. Benefícios Fiscais**

Os benefícios fiscais assumem um carácter derogatório<sup>11</sup> do princípio da igualdade tributária, na medida em que originam um desagravamento ou isenção fiscais em função de um resultado que se por um lado implica que se abdica de uma receita, por outro promove a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que são superiores à receita perdida. Os benefícios fiscais devem ser vistos como medidas de carácter excecional e no nosso ordenamento jurídico assume-se que devem ter um período de vida útil de 5 anos a não ser que as normas disponham em contrário.<sup>12</sup>

Os benefícios fiscais assumem a forma de isenções, reduções de taxas, deduções à matéria colectável e coleta, depreciações aceleradas, entre outras. As situações de não sujeição (ou exclusões tributárias) já não são consideradas benefícios fiscais.<sup>13</sup>

Estão estatuídos no EBF benefícios fiscais de natureza social, à poupança, ao sistema financeiro e mercado de capitais, às zonas francas, às relações internacionais, ao investimento produtivo, a bens imóveis, às situações de reestruturação empresarial e ao mecenato, bem como outros com carácter temporário e alguns mais específicos<sup>14</sup> dedicados a situações não enquadráveis nas anteriormente referidas.

### **4. Despesa Fiscal**

A despesa fiscal consiste na receita tributária a que o Estado renuncia em função da opção política que subjaz a criação dos benefícios e incentivos fiscais. Juridicamente esta despesa corresponde ao enunciado estimado das situações de renúncia de receita

---

<sup>11</sup> Cfr FREITAS PEREIRA, Fiscalidade, Almedina, 2005 – “...derrogação às regras gerais de tributação.”

<sup>12</sup> Cfr artº 2º do EBF

<sup>13</sup> Cfr artºs 3º e 4º do EBF

<sup>14</sup> A título de exemplo Comissões vitivinícolas, coletividades desportivas, propriedade intelectual.

## *Benefícios Fiscais e Eliminação da Dupla Tributação Internacional*

tributária que seriam arrecadadas pelo Estado em função do estabelecido no sistema fiscal.<sup>15</sup>

Como facilmente se pode perceber, em particular devido ao número elevado de benefícios fiscais estatuídos no ordenamento jurídico, a contabilização da despesa fiscal é um fator importante na análise aos orçamentos de estado (doravante OE). A forma como são concedidos ou retirados com a entrada em vigor dos OE e atendendo a que são uma das ferramentas que o Estado ainda dispõe para realizar receita de forma rápida eliminando os benefícios ou diminuindo o impacto, merece um olhar atento às alterações introduzidas para 2011 e 2012, já num cenário de graves dificuldades financeiras que originaram medidas excepcionais como o empréstimo da *troika* e que serviram de ponto de partida ao seminário.

É no relatório do OE de 2012<sup>16</sup> que se pode encontrar a informação comparável relativa à despesa fiscal, que nos merece um pequeno comentário.

### **Quadro III.3.3 Despesa Fiscal**

**Quadro III.3.3. Despesa Fiscal**  
(milhões de euros)

Código	Imposto	2009	2010	2011.(e)	2012 (p)	Variação (%) 2012/2011
<b>Despesa Fiscal</b>						
DF.1.A	IRS	350,0	380,0	364,3	220,5	-39,5
DF.1.B	IRC	298,8	292,4	462,9	438,0	-5,4
DF.2.E	IS	0,2	10,9	10,6	10,1	-4,5
DF.3.A	ISV	105,1	89,4	47,5	40,3	-15,2
DF.3.B	IVA	134,5	174,6	149,1	106,0	-28,9
DF.3.C	ISPE	259,7	278,2	148,1	137,6	-7,1
DF.3.D	IABA	0,5	0,9	0,9	1,0	11,1
DF.3.E	IT	1,1	1,2	1,2	1,2	0,0
<b>Total da Despesa Fiscal</b>		<b>1.149,9</b>	<b>1.227,6</b>	<b>1.184,6</b>	<b>954,7</b>	<b>-19,4</b>

Fonte: Ministério das Finanças.

Na previsão de despesa fiscal é notória a diminuição de cerca de 20% entre 2011 e 2012. Os factores principais que levam a este aumento de receita (ou diminuição de despesa fiscal) são um ataque feroz aos rendimentos em sede de IRS, muito por culpa

<sup>15</sup> Cfr OLIVEIRA MARTINS, Os benefícios Fiscais..., Almedina, 2006

<sup>16</sup> Quadros incluídos no Relatório do OE 2012, págs. 61 a 63

## *Benefícios Fiscais e Eliminação da Dupla Tributação Internacional*

dos limites do artº 88, nº2 do CIRS<sup>17</sup>, bem como às alterações às listas de taxas reduzidas e intermédias de IVA.

Só estas duas medidas são responsáveis por um impacto na diminuição de despesa fiscal de 75%, superior a 180 milhões de euros numa diminuição global de cerca de 240 milhões de euros.

A tributação dos rendimentos das pessoas singulares e do consumo são desta forma agravadas e resta saber se corresponderão a um efectivo aumento da receita, pois sendo a carga fiscal enorme, teme-se um aumento na fuga aos impostos.

### **Quadro III.4 Distribuição da Despesa Fiscal por Impostos<sup>18</sup>**

**Quadro III.3.4. Distribuição da Despesa Fiscal**  
(percentagem)

Código	Imposto	2009	2010	2011.(e)	2012 (p)
<b>Despesa Fiscal</b>					
DF.1.A	IRS	30,4%	31,0%	30,8%	23,1%
DF.1.B	IRC	26,0%	23,8%	39,1%	45,9%
DF.2.E	IS	0,0%	0,9%	0,9%	1,1%
DF.3.A	ISV	9,1%	7,3%	4,0%	4,2%
DF.3.B	IVA	11,7%	14,2%	12,6%	11,1%
DF.3.C	ISPE	22,6%	22,7%	12,5%	14,4%
DF.3.D	IABA	0,0%	0,1%	0,1%	0,1%
DF.3.E	IT	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
<b>Total da Despesa Fiscal</b>		<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Ministério das Finanças.

De 2009 a 2012 e observando a correlação dos Impostos na despesa fiscal, facilmente se percebe que a despesa fiscal em sede de IRS será cerca de metade da despesa fiscal em IRC, que duplica em apenas 2 anos. É um dado curioso que reforça a ideia de que

<sup>17</sup> Ver quadro III.3.5 do OE 2012 mais à frente.

<sup>18</sup> Quadros incluídos no Relatório do OE 2012, págs. 61 a 63



os rendimentos disponíveis das pessoas singulares perderão mais que os rendimentos empresariais.

**Quadro III.5 Despesa Fiscal em IRS – efeito do artº 88, nº2 do CIRS<sup>19</sup> e do artº 78, nº7 do CIRS<sup>20</sup>**

***Artigo 88.º***  
***Benefícios fiscais***

1 - São dedutíveis à colecta os benefícios fiscais previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais e demais legislação complementar. *(Redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro)*

2 - A soma dos benefícios fiscais dedutíveis à colecta nos termos do número anterior não pode exceder os limites constantes da seguinte tabela:

Escalão de rendimento colectável (euros)	Limite (euros)
Até 4 898 .....	Sem limite
De mais de 4 898 até 7 410 .....	Sem limite
De mais de 7 410 até 18 375 .....	100
De mais de 18 375 até 42 259 .....	80
De mais de 42 259 até 61 244 .....	60
De mais de 61 244 até 66 045 .....	50
De mais de 66 045 até 153 300 .....	50
Superior a 153 300 .....	0

*(Redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro)*

***Artigo 78.º***  
***Deduções à colecta***

<sup>19</sup> CIRS nº2 do artº 88º - Legislação consultada e extraída de [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/AE587F22-BEFB-4E02-8983-52CCA4072710/0/CIRS\\_2012.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/AE587F22-BEFB-4E02-8983-52CCA4072710/0/CIRS_2012.pdf)

<sup>20</sup> CIRS nº7 artº 78º - Idem

## ***Benefícios Fiscais e Eliminação da Dupla Tributação Internacional***

7\* - A soma das deduções à colecta previstas nos artigos 82.º, 83.º, 83.º-A, 84.º e 85.º não pode exceder os limites constantes da seguinte tabela:

Escalão de rendimento colectável (euros)	Limite (euros)
Até 4 898 .....	Sem limite
De mais de 4 898 até 7 410 .....	Sem limite
De mais de 7 410 até 18 375 .....	1 250
De mais de 18 375 até 42 259 .....	1 200
De mais de 42 259 até 61 244 .....	1 150
De mais de 61 244 até 66 045 .....	1 100
De mais de 66 045 até 153 300 .....	0
Superior a 153 300 .....	0

*\*(Redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

Com a entrada em vigor do OE para 2011 e no sentido de diminuição da despesa fiscal anteriormente referido, foram introduzidos limites às deduções à colecta por efeito dos benefícios fiscais. Estes limites são de tal forma baixos que a despesa fiscal eliminada em sede de IRS é notável.

O OE 2011 trás a novidade de também limitar por escalões de IRS as deduções à coleta em função dos encargos com a saúde, educação e formação, pensões de alimentos, encargos com lares e com imóveis.

O efeito conjugado destas duas normas faz prever surpresas desagradáveis para os contribuintes que habitualmente usufruíam de reembolsos consideráveis.

As limitações tiveram curiosamente um efeito redistributivo<sup>21</sup> uma vez que quem mais podia beneficiar passou a não poder usufruir ou a ver limitadas as deduções a valores não superiores a 100 euros. Os únicos escalões que não são abrangidos por estes limites também não teriam forma de os aproveitar, pois dificilmente tão baixos rendimentos estarão sujeitos sequer a retenções. E se estas existirem as deduções à coleta do artº 78 do CIRS serão suficientes para que o reembolso das retenções seja

<sup>21</sup> Quanto mais não seja na redistribuição da pobreza às classes médias e dos sacrifícios às classes mais altas para quem os benefícios fiscais passam a ser quase desconsiderados em sede de IRS

## *Benefícios Fiscais e Eliminação da Dupla Tributação Internacional*

total (não chegando os benefícios fiscais que eventualmente existissem a ter qualquer efeito nesta matéria).

Em sede de IRS pode afirmar-se que esta limitação quase elimina os benefícios fiscais ficando os valores entre 50 e 100 euros (por agregado familiar) como manifestamente insuficientes para motivar o contribuinte a substituir-se ao estado na tutela de interesses públicos extrafiscais.

A despesa fiscal em IRS, só pelo efeito da entrada em vigor do artº 88, nº 2 do CIRS, diminuirá em 2012 cerca 40%. Estes 145 milhões de euros seriam devolvidos aos contribuintes até ao mês de Junho e desta forma serão receita do Estado a partir de agora e enquanto vigorar a norma. Veja-se excerto do quadro seguinte<sup>22</sup>.

**Quadro III.3.5. Despesa Fiscal em IRS**

(milhões de euros)

Designação	Código	2008	2009	2010	2011 (e)	2012 (P)	Variação 2012/2011
Subtotal		330,0	350,0	380,0	364,3	365,5	1,2
Limitação dos benefícios fiscais artº 88, nº 2						-145,0	
Total		330,0	350,0	380,0	364,3	220,5	-143,8

Fonte: Ministério das Finanças.

Por último deve referir-se que a contabilização da despesa fiscal em Portugal utiliza o método da receita cessante e acompanha os OE. A Lei Geral Tributária<sup>23</sup> prevê para o efeito a contabilização prévia da despesa fiscal quer uma clara definição dos objetivos que o Estado pretende alcançar com a introdução dos benefícios em questão.

<sup>22</sup> Quadros incluídos no Relatório do OE 2012, págs. 61 a 63

<sup>23</sup> Cfr nº 3 do artº 14 da LGT

