

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMNISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

BENEFÍCIOS FISCAIS DO PATRIMÓNIO CULTURAL EM
SEDE DE IMI E DE IMT

ANA CATARINA DA ROCHA SILVA

Lisboa, março de 2021

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

BENEFÍCIOS FISCAIS DO PATRIMÓNIO CULTURAL EM
SEDE DE IMI E DE IMT

ANA CATARINA DA ROCHA SILVA

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Francisco Nicolau Domingos, Professor Adjunto.

Constituição do júri:

Presidente: Professor Especialista Jesuíno A. Martins

Arguente: Professor Especialista Amândio Silva

Vogal: Professor Doutor Francisco Domingos

Lisboa, março de 2021

Dedicatória

Para a minha avó Ermelinda,
que sempre me amou, apoiou e demonstrou ter orgulho de eu seguir o
meu percurso académico, que acaba por ser um sonho, tanto meu, quanto
dela.

Todas as vezes que eu falava com ela, ela perguntava-me como estavam
os estudos e dizia “Tu estuda minha filha! Tu estuda, porque o saber não
pesa nem ocupa lugar. Podem-nos tirar tudo, mas o saber e os estudos
ninguém nos tira.”

Epígrafe

*«Our ability to reach unity in diversity will be the beauty and the test of our
civilization.»*

- Mahatma Gandhi

Agradecimentos

Em primeiro lugar quero agradecer ao professor Francisco Nicolau, o meu orientador, que me acompanha desde a Licenciatura em Solicitadoria e que aceitou ajudar-me e apoiar-me neste desafio, que foi a elaboração da minha dissertação.

De seguida gostaria de agradecer também ao ISCAL por me permitir frequentar o Mestrado em Fiscalidade, e também a Licenciatura em Solicitadoria, foram sem dúvida 5 anos maravilhosos, onde fui muito bem acolhida.

Não poderia deixar de agradecer à minha mãe e ao meu pai, que sempre me apoiaram, sempre acreditaram em mim e permitiram-me seguir o meu sonho, para eles não existem palavras suficientes. São simplesmente a minha vida!

Agradecer de forma especial à minha tia Mizé, ao Zé Mendes e ao meu primo Gui, que me acolheram, ajudaram e, por estarem geograficamente mais perto do que o resto da minha família, deram-me o carinho familiar que muitas vezes me faltava devido à distância. E não poderia esquecer o resto da minha família, que são tudo para mim e que se eu pudesse agradecia um a um.

Não posso esquecer os meus pais de coração, Teresa e Altino, que residem em Lisboa e que me conhecem desde sempre. Eles acolheram-me e trataram-me como uma filha desde o primeiro dia em que pisei a capital, estando literalmente todos os dias presentes na minha vida. Sem eles eu não teria conseguido chegar onde cheguei.

Não podia deixar de agradecer à Lae, que há 18 anos me apoia e atura, nunca me abandonou e sempre acreditou em mim. Agradecer também à Rita e à Marga, que sempre estiveram presentes nos bons e maus momentos e sempre tiveram as melhores palavras nos momentos mais difíceis. Estas três são sem dúvida a família que eu escolhi!

Agradecer aos amigos que fiz em Lisboa que sempre me apoiaram, em especial à Carolina, à Tânia e à Estela, que estão comigo desde a Licenciatura, e à Catarina, que conheci no Mestrado!

Por último quero agradecer a Deus, que nunca me abandonou e sempre me guiou em todas as minhas escolhas e lutas, sem ele isto não seria possível.

Resumo

Portugal, um país repleto de histórias e de conquistas, cuja dimensão e a importância da cultura e do património cultural que possui atualmente são de um valor incalculável. Valor este que se mostra não só relevante para os portugueses como também para os mais diversos povos, que ao longo da tão famigerada Época dos Descobrimentos, tiveram ligações com Portugal.

Este pequeno país à beira mar plantado, que “descobriu o mundo”, levou a sua cultura além-fronteiras e trouxe para Portugal um pouco da cultura dos países por onde passou, tornando-se hoje um país com um elevado património cultural. Neste sentido surge a presente dissertação – Benefícios Fiscais do Património Cultural em Sede de IMI e de IMT – que tem como objetivo descrever alguns dos benefícios fiscais existentes que permitem proteger o nosso património cultural e responder a duas questões fundamentais, que são: “A concessão de benefícios fiscais viola algum princípio constitucional?”; e “Existe uma incongruência legislativa no respeito à concessão de benefícios fiscais em sede de IMI e de IMT a prédios (individualmente) classificados como de interesse nacional?”.

Palavras-chave: Benefícios Fiscais; Património Cultural; Tributação do Património; Prédios Classificados

Abstract

Portugal, a country full of stories and achievements, whose size and importance of the culture and cultural heritage they currently possess are of incalculable value. This value is not only relevant for the Portuguese, but also for the most diverse peoples, who throughout the notorious Epoch of the Discoveries, had connections with Portugal.

This small country planted by the sea, which “discovered the world”, took its culture abroad and brought to Portugal a little of the culture of the countries where it passed, becoming today a country with a high cultural heritage. In this sense, the present dissertation - Tax Benefits of Cultural Heritage at IMI and IMT Headquarters - aims to describe some of the existing tax benefits that allow to protect our cultural heritage and answer two fundamental questions, which are: “The concession tax benefits violate any constitutional principle? ”; and "Is there a legislative inconsistency regarding the granting of tax benefits under IMI and IMT to buildings (individually) classified as of national interest?".

Keywords: Tax Benefits; Cultural heritage; Taxation of Heritage; Classified Buildings

Índice

1. Introdução	1
2. O Sistema Fiscal Português	4
2.1. A Função Fiscal e Extrafiscal do Imposto	4
2.2. A Transversalidade da Extrafiscalidade	9
2.3. Síntese final	12
3. Conceito de Benefício Fiscal	13
3.1. Benefícios Fiscais e o Orçamento do Estado	18
3.2. Classificação dos Benefícios Fiscais	20
3.3. Conceito de Benefício Fiscal Vs. Conceito de Desagravamento Fiscal Estrutural	21
3.4. Os Benefícios Fiscais em Portugal	24
3.5. Princípios Constitucionais da Tributação e os Benefícios Fiscais ..26	
3.5.1. O Princípio da Legalidade Tributária	27
3.5.2. O Princípio da Igualdade Tributária	29
3.6. A Extinção dos Benefícios Fiscais	33
3.7. Limitações a nível nacional	36
3.7.1. Limitações a nível internacional e comunitário	37
3.8. Síntese final	39
4. Direito do Património Cultural	42
4.1. Síntese final	46
5. Benefícios Fiscais no Património Cultural	47
5.1. Alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF VS. Alínea g), do artigo 6.º do CIMT	50
5.1.1. A Jurisprudência	50
5.2. Síntese final	56
6. Conclusão	57
Referências Bibliográficas	60

Lista de Abreviaturas

AE	Auxílio de Estado
AR	Assembleia da República
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto-Lei
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
N.º (n.º)	Número
UNESCO	Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura

1. Introdução

O Direito do Património Cultural tem a sua base no Direito Constitucional que, nos termos da alínea e), do artigo 9.º da Constituição da República Portuguesa¹ (de ora em diante denominada de CRP) em conjugação com o número (n.º) 3, do artigo 3.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro², estabelece como tarefa fundamental do Estado, das Regiões Autónomas e dos municípios o dever de preservar, defender e valorizar o património cultural, promover e assegurar o acesso de todos os cidadãos ao património cultural, incentivar a salvaguarda e a valorização do património cultural, e articular a política cultural com as restantes políticas setoriais.

Se é certo que a aquisição de consciência social e a preocupação pela preservação do património cultural tem vindo a aumentar ao longo dos anos, quer a nível nacional quer a nível internacional, também é certo que a importância crescente deste tema em Portugal tornou necessário, tal como refere Domingos (2017, p. 89)³, a elaboração de certas medidas políticas que permitam proteger o património português. Exemplo disto é o artigo 78.º da CRP⁴, que abrange não só o Estado como também os restantes cidadãos e entidades públicas, e que no seu n.º 1 impõe a estes três sujeitos «[...] o dever de preservar, defender e valorizar o património cultural.», proibindo-os de praticar atos que prejudiquem o património português.

No entanto, Domingos (2017, p. 89)⁵, acrescenta que «são múltiplas as normas na CRP que visam dar concretização a essa tarefa de preservação». Vejamos! Como normas constitucionais cujo destinatário é o Estado e demais entidades públicas, temos a alínea c) e e), do n.º 2, do artigo 66.º da CRP⁶, referente ao direito ao ambiente e qualidade de vida.

¹ Lei Constitucional n.º 1/2005. D.R. Série I-A. 155/2005. (12-08-2005).

² Lei n.º 107/2001. D.R. Série I-A. 209/2001 (08-09-2001). – «O conhecimento, estudo, protecção, valorização e divulgação do património cultural constituem um dever do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais.»

³ Domingos, F. N. (2017). (Alguns) Incentivos Fiscais no Património Cultural Português. In M. D. C. García (Coord.). *Haciendas Locales Y Patrimonio Histórico Y Cultural*. (pp. 89-90). Madrid: Dykinson.

⁴ Lei Constitucional n.º 1/2005. D.R. Série I-A. 155/2005. (12-08-2005).

⁵ Domingos, F. N. (2017). (Alguns) Incentivos Fiscais no Património Cultural Português. In M. D. C. García (Coord.). *Haciendas Locales Y Patrimonio Histórico Y Cultural*. (pp. 89-90). Madrid: Dykinson.

⁶ Lei Constitucional n.º 1/2005. D.R. Série I-A. 155/2005. (12-08-2005).

As normas constitucionais dirigidas aos cidadãos fixam direitos e deveres fundamentais. Para além do «*direito à fruição e criação cultural*», e do «*dever de preservar, defender e valorizar o património cultural*» previsto no n.º 1, do artigo 78.º da CRP⁷, anteriormente referido, a alínea a), do n.º 3, do artigo 52.º da CRP⁸ prevê ainda o «*direito de petição e direito de acção popular*» aos cidadãos para preservação do património cultural.

Tendo em consideração o supra exposto, impõe-se estudar os Benefícios Fiscais que atuam no âmbito do Património Cultural⁹, de modo a entender se o Direito Tributário português tem, através dos incentivos fiscais previstos na nossa ordem jurídica, alcançado a finalidade de preservação e valorização do património cultural.

Deste modo, numa primeira fase analisarei o conceito de extrafiscalidade e estudarei os objetivos dos tributos extrafiscais, uma vez que tudo isto se mostra relevante para o entendimento do conceito de benefício fiscal.

Num segundo momento delimitarei o conceito de benefício fiscal, a sua legitimidade e o seu regime jurídico. Neste sentido, mostra-se relevante perceber se os benefícios fiscais estão a cumprir a sua finalidade e se a concessão dos mesmos é feita de forma arbitrária, sem uma avaliação prévia da sua necessidade, e por tempo indeterminado. Analisarei ainda a relação controversa que os benefícios fiscais têm com o princípio constitucional da igualdade e o seu princípio concretizador, o princípio da capacidade contributiva.

Adiantando, desde já, que o benefício fiscal consiste numa despesa fiscal e como tal deve ser avaliado num panorama de equilíbrio orçamental, de modo a que, o Orçamento do Estado (doravante denominado de OE) seja equilibrado. Isto quer dizer que, ao criar-se um benefício fiscal não se pode presumir que tudo o resto se mantém inalterado, sendo por isso necessário, que a despesa que se origina com a criação de um benefício fiscal, seja completamente compensada. Assim, ao criar-se um benefício fiscal é imperativo verificar, se este realiza a sua finalidade, de modo a que fique legitimada a perda de receita por parte do Estado.

Numa terceira fase estudarei o Direito do Património Cultural, demonstrando qual a sua relação com o Direito Constitucional e quais os seus objetivos. Delimitarei o conceito de

⁷ Lei Constitucional n.º 1/2005. D.R. Série I-A. 155/2005. (12-08-2005).

⁸ Lei Constitucional n.º 1/2005. D.R. Série I-A. 155/2005. (12-08-2005).

⁹ Mais especificamente no âmbito da Tributação do Património.

Património Cultural e irei mostrar de que forma é que o Direito Fiscal ajuda na prossecução dos objetivos do Direito do Património Cultural.

Por último, concluirei o presente estudo com a interpretação dos normativos que consagram os benefícios fiscais a conceder a prédios (individualmente) classificados como de interesse nacional – alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais¹⁰ (doravante denominado de EBF) e alínea g), do artigo 6.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis¹¹ (de ora em diante denominado de CIMT) – e estudarei [algumas] decisões dos tribunais relativamente a esta problemática.

Em suma, o objeto de estudo da presente dissertação consiste na análise de dois benefícios fiscais em vigor na ordem jurídica portuguesa, no domínio da tributação do património, que de algum modo ajudam a preservar, valorizar e salvaguardar o Património Cultural Português.

¹⁰ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

¹¹ Decreto-Lei n.º 287/2003. *D.R. Série I-A*. 262/2003 (12-11-2003).

2. O Sistema Fiscal Português

2.1. A Função Fiscal e Extrafiscal do Imposto

Para um melhor entendimento da função fiscal e extrafiscal do imposto, é imperativo perceber a origem e desenvolvimento do mesmo ao longo das épocas.

Assim sendo, importa referir que as finalidades dos impostos têm sofrido várias alterações ao longo dos tempos, pois, tal como refere Pacheco (2011, p. 51)¹², os mesmos encontram-se «*indelevelmente ligadas aos ideais políticos e económicos da época em que são criados*». O objetivo principal a prosseguir com a criação dos impostos era, de acordo com Teles (2011, p. 199)¹³, o de obter receita para financiar o rei, ou os nobres e clérigos que viam como reconhecidos os mesmos privilégios.

Com o passar do tempo e com a evolução do conceito de Estado, as finalidades do imposto tornaram-se progressivamente mais amplas, passando este a ser utilizado atualmente, tal como refere Pacheco (2011, p. 41)¹⁴, como um instrumento essencial de estímulo económico, de promoção dos direitos fundamentais, de política social, de incentivo às externalidades positivas em sede ambiental, investigação e desenvolvimento (I&D), entre outros. Com o surgimento destas novas finalidades do imposto, foi introduzido no Direito Fiscal a distinção entre impostos fiscais e extrafiscais; consoante o objetivo que esteja na criação do imposto seja predominantemente financeiro ou extrafinanceiro.

Pode-se depreender assim, que a evolução dos impostos ao longo dos tempos apresenta um claro impacto na economia. De facto, tal como defendem Martins e Pacheco (2011, p. 55)¹⁵, os impostos não são, nem nunca foram, economicamente neutros, sendo utilizados várias vezes como incentivo, acelerador ou travão à atividade económica. Por outras palavras, eles defendem que os impostos são importantes instrumentos económicos, não podendo ser

¹² Cfr. Pacheco, A. S. A. (2011). Dos Impostos Fiscais aos Impostos Extrafiscais. Do Estado Liberal ao Estado Social. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (51). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

¹³ Cfr. Teles, S. G. (2011). A Extrafiscalidade na Constituição da República Portuguesa de 1976. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (199). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

¹⁴ Cfr. Pacheco, A. S. A. (2011). Dos Impostos Fiscais aos Impostos Extrafiscais. Do Estado Liberal ao Estado Social. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (41). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

¹⁵ Vide Martins, G. O. & Pacheco, A. S. A. (2011). Aspetos Económicos e Sociais da Extrafiscalidade. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (55). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

considerados somente como um instrumento jurídico de obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.

Pacheco (2011, p. 52)¹⁶ afirma que, o conceito jurídico do imposto e os seus fins foram desenvolvidos no Estado Liberal e no Estado Social de Direito, sendo que, foi com o surgimento do Estado Social de Direito, no século XX, que teve origem a ampliação das finalidades extrafiscais. O Estado Social de Direito surgiu no século XX, nos períodos pós-guerra, com o intuito de definir e executar uma política social e de promover o investimento e o emprego.

Com o surgimento do Estado Social de Direito, o imposto começou a ser utilizado não só como uma fonte de receita, mas também como o preço a pagar pelos direitos fundamentais de primeira e segunda geração (direitos civis e políticos) e pelos direitos fundamentais de terceira geração (direitos económicos, sociais e culturais). Além disso, o Estado Social conferiu ao imposto outras finalidades, entre elas ser utilizado como um instrumento indispensável ao incentivo ou desincentivo económico, à política social, ao incentivo às externalidades positivas em sede ambiental e ao investimento. O Estado, começou assim a assumir deveres públicos dirigidos à satisfação das necessidades coletivas inerentes ao conceito de dignidade de pessoa humana. (Teles, 2011, pp. 199 a 201)¹⁷

Com a Revolução de 25 de abril de 1974 e com a aprovação da Constituição de 1976, embora mantendo-se um Estado Social de Direito, o Estado passou a caracterizar-se como um Estado democrático onde um dos seus objetivos primordiais, de acordo com a alínea d), do artigo 9.º da CRP¹⁸, é no entender de Teles (2011, p. 202)¹⁹

[p]romover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais.

¹⁶ Cfr. Pacheco, A. S. A. (2011). Dos Impostos Fiscais aos Impostos Extrafiscais. Do Estado Liberal ao Estado Social. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (52). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

¹⁷ Teles, S. G. (2011). A Extrafiscalidade na Constituição da República Portuguesa de 1976. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (199). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

¹⁸ Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

¹⁹ Teles, S. G. (2011). A Extrafiscalidade na Constituição da República Portuguesa de 1976. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (202). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

A CRP veio então determinar que os impostos têm, ou podem ter, objetivos extrafiscais, isto quer dizer que, os impostos têm, ou podem ter, finalidades diferentes da mera arrecadação de receitas para fazer face às despesas públicas (Martins & Pacheco, 2011, p. 60)²⁰.

Por forma a atingir os objetivos constitucionalmente previstos, são necessários mais meios de financiamento, surgindo, então o *Estado Fiscal*. Pacheco (2011, p. 52)²¹ esclarece que, com o aparecimento do Estado Fiscal as finanças públicas passam a exigir uma suficiência qualitativa e quantitativa do sistema fiscal, tanto para que haja aptidão de meios para fazer face aos encargos, tanto para que haja uma repartição de rendimentos justa e igualitária. O imposto transforma-se deste modo, num instrumento cujo fim é uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, ganhando destaque como instrumento de política social e económica.

Como nota Teles (2011, p. 205)²², é de fácil perceção que o direito constitucional que vigora em Portugal permite, de forma expressa e clara, que o sistema fiscal seja utilizado para a defesa e promoção dos direitos fundamentais, não existindo qualquer dúvida de que a CRP legitima expressamente as funções extrafiscais do imposto. A redação atual da CRP, elaborada a 1989, estipula que o sistema fiscal tem como objetivo primordial a satisfação das necessidades financeiras do Estado, assumindo a finalidade fiscal o protagonismo de função principal do sistema fiscal, todavia a função extrafiscal não é ignorada, estando somente em segundo plano.

Neste seguimento, Pacheco (2011, p. 52)²³ acrescenta que, os impostos podem assumir não só a função de obtenção de receitas de modo a suportar as despesas das entidades públicas, como também passam a assumir funções extrafinanceiras, como as de natureza social, de carácter formativo, de captação da poupança, de estímulo ao investimento, de

²⁰ Cfr. Martins, G. O. & Pacheco, A. S. A. (2011). Aspetos Económicos e Sociais da Extrafiscalidade. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (60). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

²¹ Cfr. Pacheco, A. S. A. (2011). Dos Impostos Fiscais aos Impostos Extrafiscais. Do Estado Liberal ao Estado Social. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (52). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

²² Cfr. Teles, S. G. (2011). A Extrafiscalidade na Constituição da República Portuguesa de 1976. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (205). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

²³ Cfr. Pacheco, A. S. A. (2011). Dos Impostos Fiscais aos Impostos Extrafiscais. Do Estado Liberal ao Estado Social. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (52). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

desenvolvimento de determinadas zonas do país ou de determinadas atividades, por razões internacionais, entre outras.²⁴

Neste sentido, Rocha (2011, p. 267)²⁵ complementa, afirmando que são comumente conhecidas referências como:

[t]ributos aduaneiros – que têm por finalidade a defesa de determinados setores frágeis da economia (v.g., indústrias nascentes, comércio tradicional, turismo regional) – ; a tributos ambientais ou ecotributos – que têm em vista conceder uma proteção acrescida ao bem jurídico fundamental “ambiente”, agravando as condutas que o possam lesar ou incentivando as que possam proteger (como, respetivamente, a emissão de gases poluentes, o consume excessivo de energia ou a aquisição de equipamentos ecológicos) –; a tributos solidários – os quais visam contribuir para a implementação de um dever constitucional de solidariedade e cedência da riqueza em favor dos mais carenciados (por via de mecanismos de redistribuição) –; a tributos reguladores – que visam introduzir disciplina regulatória num especial domínio do mercado (como o setor bancário e operações financeiras, a comunicação social, a energia) –; ou a tributos comportamentais – que têm por finalidade, na maior parte das situações, desincentivar a prática de determinadas condutas sociais específicas vistas aos olhos dos poderes normadores como potencialmente lesivas (consumo de bebidas alcoólicas, tabacos, etc.). Em todo o caso, está-se em presença de prestações a favor do Estado, de natureza patrimonial, coativa e não sinalagmática, com a finalidade de satisfação de necessidades financeiras não indiscriminadas, mas tendencialmente determinadas específicas.

O artigo da CRP que reforça tudo o que acima foi exposto é o artigo 103.º²⁶, segundo o qual:

[a]rtigo 103.º

Sistema fiscal

²⁴ Tal como diz Rocha «*é incontornável a circunstância de que os impostos são utilizados com finalidades diversas*». Vide Rocha, J. F. (2011). O Procedimento e o Processo Tributário no Domínio da Extrafiscalidade. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (267). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

²⁵ Cfr. Rocha, J. F. (2011). O Procedimento e o Processo Tributário no Domínio da Extrafiscalidade. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (267). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

²⁶ Vide Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Na presente redação, como supra foi referido, e como nota Teles (2011, p. 206)²⁷, a finalidade principal do sistema fiscal é o financiamento do funcionamento e atividade do Estado e demais pessoas coletivas públicas, nunca pondo de parte o fim social, que se encontra em segundo plano. Objetivamente, a pretensão do legislador é que o imposto seja visto, num primeiro momento, como o preço a pagar por uma sociedade organizada e livre (Estado), e também como uma contraprestação devida pelo reconhecimento dos direitos fundamentais, especialmente, no que concerne aos direitos de terceira geração – direitos económicos, sociais e culturais. O sistema fiscal visa também a justiça distributiva e a justiça social, isto é, o sistema fiscal pretende dar a cada um conforme as suas necessidades.

Tal como nota Teles (2011, p. 207)²⁸, embora a norma em análise não faça referência aos impostos que devem prosseguir o objetivo de *repartição justa dos rendimentos e da riqueza*, é necessário ter em atenção ao facto de o Tribunal Constitucional²⁹ ter considerado que essa função deve ser entendida tendo em conta o sistema fiscal no seu todo e não cada imposto isoladamente, pois considera que a norma constitucional não aponta nesse sentido.

Não obstante ao facto de a norma constitucional indicar que se verifiquem os dois objetivos cumulativamente, nada obriga a que todas as normas fiscais ou a que todos os impostos prossigam simultaneamente as duas finalidades, sendo apenas necessário que o sistema fiscal, na sua globalidade, satisfaça ambas.

Face ao exposto concluí que, atualmente, o sistema fiscal prossegue objetivos fiscais – função esta que deve sempre existir na medida em que ela é importante para o financiamento das despesas básicas do Estado – e extrafiscais – função também muito importante como instrumento de política económica, social e até ambiental.

De notar que, tendo por base o n.º 3, do artigo 103.º da CRP³⁰, é facilmente perceptível que nenhum indivíduo se encontra obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos

²⁷ Teles, S. G. (2011). A Extrafiscalidade na Constituição da República Portuguesa de 1976. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (206). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

²⁸ Teles, S. G. (2011). A Extrafiscalidade na Constituição da República Portuguesa de 1976. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade* (207). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

²⁹ Vide Acórdão de 1983-10-12 (Processo n.º 83-0094). Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/76091175/details/normal?perPage=100&sort=whenSearchable&q=Constitui%C3%A7%C3%A3o+da+Rep%C3%BAblica+Portuguesa&sortOrder=ASC>

³⁰ Cfr. Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

termos da CRP. Isto aplica-se quer no sentido positivo – ou seja, relativamente a normas de incidência – quer no sentido negativo – isto é, no que respeita aos desagravamentos fiscais.

O referido artigo, quando conjugado com o n.º 3, do artigo 18.º da CRP³¹, estipula ainda o princípio da não retroatividade, segundo o qual a aplicação de uma lei nova a factos passados é proibida, sendo só permitida a sua aplicação para o futuro. Ou seja, de acordo com Dourado (2015, p. 188)³²:

o art. 103.º n.º3 da CRP abrange apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito de aplicação as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria. Ou seja, a proibição da retroatividade não abrange aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente.

Ainda relativamente ao que se refere ao n.º 3, do artigo 18.º da CRP³³, verifica-se que este prevê mais um princípio sendo este o da proibição do excesso, segundo o qual a lei restritiva e derogatória da capacidade contributiva deve ser adequada, necessária e proporcional. Daqui se depreende que se devem verificar dois elementos cumulativos que são: a existência de uma inequívoca conexão entre os meios e os fins desejados pelo legislador; e uma estrita vinculação ao princípio da proibição do excesso. (Martins, 2006, p. 91)³⁴

2.2. A Transversalidade da Extrafiscalidade

A extrafiscalidade é um fenómeno jurídico transversal à maioria das normas jurídicas, ou seja, o seu conceito e a finalidade de um imposto extrafiscal não diferem consoante as normas jurídicas dos diversos países. Sendo assim, independentemente do país e da norma jurídica, um imposto extrafiscal será sempre feito tendo por base uma finalidade que se mostre superior à própria arrecadação de receita.

Como exemplo desta nota final, vou analisar o conceito de extrafiscalidade no Direito Espanhol, que em muito é semelhante ao Direito Português, uma vez que ambos têm a sua

³¹ Vide Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

³² Cfr. Dourado, A. P. (2015). *Direito Fiscal – Lições*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

³³ Vide Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

³⁴ Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

origem no *Civil Law*³⁵. De referir que tanto no ordenamento jurídico espanhol, como no ordenamento jurídico português, não existe uma definição do conceito de extrafiscalidade.

Posto isto, considero importante começar esta análise referindo que tal como no Direito Português, também no Direito Espanhol os tributos foram inicialmente criados como sendo um instrumento de natureza fiscal, cuja sua função era suportar as várias atividades Estatais e autonómicas. Em Espanha é possível afirmar que os tributos, desde cedo, também foram utilizados para fins extrafiscais, ou seja, para alcançar outros objetivos para além da mera arrecadação de dinheiro para financiar o Estado.³⁶

Tal como o Estado Português, o Estado Espanhol também apresenta uma série de funções a realizar, sejam elas económicas, ambientais, sociais, culturais, entrou outras. Face a isto Tavares³⁷ alega que,

al acometer un gran abanico de objetivos (económicos, sociales etc.) que deben ser promovidos por el Estado, la Constitución concede al Estado la prerrogativa de utilizar las herramientas que el propio sistema jurídico pone a su disposición para alcanzar tales objetivos.

Esta conclusão à qual chegou Tavares, pode ser reforçada com o que se encontra estipulado no n.º 1, do artigo 2.º da «*Ley General Tributaria*»³⁸ a qual estipula o seguinte:

³⁵ Importa não confundir *Civil Law* com *Common Law*. O *Civil Law*, também denominado de direito romano-germânico, é o sistema de Direito mais utilizado no mundo. Este Direito caracteriza-se por se encontrar organizado em Códigos e pelas suas normas serem aplicadas pelos juízes aos casos concretos; os principais exemplos deste sistema de Direito são os Códigos Civis Francês e Alemão – integram este sistema de Direito os países da América Latina, da Europa continental e de parte da Ásia e da África. Já o *Common Law*, também designado de direito anglo-saxónico, trata-se de um sistema de Direito onde as aplicações das normas e regras não se encontram escritas mas são sancionadas pelo costume ou jurisprudência; as decisões a serem tomadas neste sistema de Direito têm como base sentenças judiciais anteriores e não preceitos legais fixados. O *Common Law* representa deste modo a lei dos tribunais, expressa em decisões judiciais e o seu julgamento pode ser feito por júri – integram este sistema de Direito a Inglaterra, os Estados Unidos, Canadá, Austrália, entre outros.

³⁶ Vide Diogo, F. L. T. *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos* (Tese de doutoramento, Universidad de Barcelona, Barcelona, Espanha). Disponível em https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/368196/DFLT_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y – Tavares na sua tese alegou, e passo a citar: «*Es posible afirmar que la tributación ha sido concebida como un instrumento de carácter eminentemente fiscal, o sea, teniendo la función instrumental de extraer de la sociedad los recursos financieros necesarios para el sufragio de las diversas actividades estatales. No obstante, también se puede afirmar que desde muy temprano la tributación ha sido utilizada con finalidades extrafiscales, es decir, como medio de alcanzarse otros objetivos desvinculados del interés fiscal de obtener dinero para que Estado pudiera desempeñar su actuación.*»

³⁷ Vide Diogo, F. L. T. *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos* (Tese de doutoramento, Universidad de Barcelona, Barcelona, Espanha). Disponível em https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/368196/DFLT_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y

³⁸ Ley n.º 58/2003. BOE. 302 (18-12-2003). Disponível em <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

[l]os tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

O tributo passou então a incidir sobre as atitudes dos contribuintes, extrapolando deste modo a sua finalidade de arrecadação de recursos públicos necessários para fazer face aos gastos públicos gerados pelo Estado. Através da extrafiscalidade tornou-se possível a intervenção na conduta humana, promovendo ou despromovendo determinados comportamentos consoante os fins constitucionais a prosseguir.³⁹

Neste sentido, Tavares⁴⁰ considera que o tributo extrafiscal tem como papel fundamental alcançar determinados fins e objetivos que se encontrem constitucionalmente previstos. Seja através do agravamento ou desagravamento do tributo, o objetivo é fazer com que o contribuinte adote uma determinada conduta ou que o contribuinte deixe de praticar uma determinada conduta, sem que para isso seja necessário recorrer a qualquer outro tipo de intervenção por parte do Estado. Por outras palavras, um dos papéis do tributo extrafiscal é influenciar o comportamento dos contribuintes, de modo a alcançar os fins e objetivos constitucionalmente previstos, sem que para isso seja necessário que haja uma atuação por parte do Estado para além da atuação tributária. A este respeito Tavares acrescenta que:

[l]a incidencia del tributo tiene influencia directa sobre las conductas del contribuyente de dos maneras. En primer lugar, por la desgravación tributaria, una vez que es intuitivo que tal desgravación, sea por medio de exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones etc., en fin, cualquier reducción específica de la carga tributaria incidente sobre determinada actividad tiende a estimular el desarrollo de esta misma actividad. (...)

En segundo lugar, está el otro lado de la moneda, representado por el hecho de que una mayor carga tributaria sobre una determinada conducta tiende a desincentivarla, una vez que la hace menos interesante que otras conductas que soportan un menor gravamen tributario y, consecuentemente, son menos

³⁹ Vide Diogo, F. L. T. *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos* (Tese de doutoramento, Universidad de Barcelona, Barcelona, Espanha). Disponível em https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/368196/DFLT_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y

⁴⁰ Vide Diogo, F. L. T. *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos* (Tese de doutoramento, Universidad de Barcelona, Barcelona, Espanha). Disponível em https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/368196/DFLT_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y

costosas para el contribuyente.

Em suma, o tributo tem uma dupla funcionalidade a ele inerente, a fiscal e a extrafiscal. De recordar que não existe nenhuma diferenciação estipulada na lei ou qualquer tipo de referência normativa a explicar o que é a extrafiscalidade. Portanto, quando nos referimos ao tributo extrafiscal estamos a falar de um tributo cuja sua criação teve origem numa funcionalidade extrafiscal, isto é, estamos a falar de um tributo cujo fundamento que serviu de base à sua criação apresenta um objetivo diferente da mera arrecadação de receita.

Assim sendo, um tributo extrafiscal alcança verdadeiramente o seu objetivo quando persuade ou dissuade o sujeito passivo de um determinado comportamento, cumprindo deste modo, o objetivo a que foi proposto e que serviu de base à sua criação.

2.3. Síntese final

O n.º 1, do artigo 103.º da CRP⁴¹ defende que o sistema fiscal tem como objetivo satisfazer as necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas, e fazer com que haja uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza – remetendo para a finalidade fiscal do imposto – e a alínea d), do artigo 9.º da CRP⁴² defende a promoção do bem-estar, da qualidade de vida e da igualdade entre os portugueses, sendo para isso necessário que sejam assegurados os direitos culturais, ambientais, sociais e económicos dos portugueses – remetendo para a finalidade extrafiscal do imposto.

A finalidade extrafiscal do imposto, surge deste modo como sendo um instrumento de intervenção na conduta humana dos cidadãos, estimulando ou desestimulando determinados comportamentos consoante os fins constitucionais que pretende prosseguir.

Em resumo, é de concluir que o tributo extrafiscal cumpre o seu objetivo quando percorre um interesse que se mostre ser superior ao da mera arrecadação de receitas, como seja a proteção do meio ambiente, ou quando persuade ou dissuade o sujeito passivo de um determinado comportamento. Destarte, é possível criar um imposto cuja finalidade não consista na arrecadação de receita, mas sim na prossecução de interesses superiores à finalidade fiscal, sem que se verifique qualquer inconstitucionalidade.

⁴¹ Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

⁴² Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

3. Conceito de Benefício Fiscal

No sistema fiscal português todos os impostos, sejam eles sobre o rendimento, sobre o capital ou sobre a despesa, comportam benefícios fiscais que se encontram estipulados em diversos diplomas, sendo estes o EBF⁴³ e diplomas fiscais especiais (como os atribuídos ao investimento, à I&D, etc.). Os benefícios fiscais podem ainda surgir de um modo avulso, como por exemplo através de contratos fiscais.

Importa agora entender a evolução do conceito de benefício fiscal, desde a sua origem até aos dias de hoje. A criação de benefícios fiscais não é algo inovador, tal como estabelece o Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças⁴⁴ (2005, p. 53), de ora em diante denominado Grupo de Trabalho, este conceito teve origem no terceiro quarto do século XX, e deveu-se à necessidade do Estado de assegurar o desenvolvimento económico e o bem-estar social, recorrendo ao «*estabelecimento quantitativo dos custos suportados em nome de benefícios assumidos conjuntamente*»⁴⁵. De acordo com Santos (1993, p. 62)⁴⁶, para a prossecução das necessidades do Estado, é importante ter em atenção dois fatores, são eles a eficiência e a repartição de recursos.

Foi no final da década de 60, do século XX, que, de acordo com o Grupo de Trabalho (2005, p. 54)⁴⁷, surgiram preocupações relativamente ao impacto que os benefícios fiscais poderiam ter a diversos níveis, sendo que foi em 1975, com as VII Jornadas do Instituto Latino-Americano de Direito Tributário, que ocorreram em Caracas, que foi adotada uma Resolução sobre “Os incentivos tributários ao desenvolvimento económico”⁴⁸, a qual continha uma série de conclusões importantes, designadamente:

quanto ao facto de os incentivos tributários só poderem ser criados por lei formal, de a interpretação das normas que criam incentivos tributários dever fazer-se de

⁴³ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

⁴⁴ Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁴⁵ Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁴⁶ Cfr. Santos, J. C. (1993). *Bem-estar social e decisão financeira*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁴⁷ Vide Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁴⁸ Expressão colocada entre aspas pelo autor na obra original.

acordo com os princípios ou critérios gerais de interpretação do Direito Tributário e não limitar-se a critérios literais ou restritivos e dos incentivos tributários deverem ser temporários.

No entanto, de acordo com o Grupo de Trabalho (2005, pp. 54 e 55)⁴⁹ foi no ano de 2002, nas XXI Jornadas de Direito Tributário do Instituto suprarreferido, cujo tema consistia em “Medidas fiscais de apoio ao desenvolvimento económico”, que foi adotado um conjunto de recomendações, de natureza complementar às acima enunciadas, as quais estipulam:

1. Embora a finalidade essencial do tributo seja a arrecadação de receita, isso não prejudica que, conjuntamente, possam ser perseguidos outros fins com apoio no ordenamento jurídico, sendo indispensável, mas não suficiente, que esse apoio exista e que os fins não perturbem o sentido de justiça presente nos tributos.
2. Que na medida em que os benefícios fiscais visem objetivos económico-sociais diretamente relacionados com o desenvolvimento económico ou uma distribuição de rendimento mais equitativa não podem ser incompatíveis com o princípio da capacidade contributiva, pois embora a distribuição do rendimento e a distribuição das cargas fiscais sejam operações substancialmente distintas, a distribuição equitativa das cargas fiscais pode ser a via utilizada pelo legislador para favorecer a distribuição equitativa da riqueza.
3. Que o estabelecimento de benefícios fiscais, o qual em princípio deve ser feito por lei, responda à consecução de fins extrafiscais, de carácter económico ou social, com o propósito de incentivar a realização de determinados comportamentos considerados desejáveis pelo legislador.
4. Que, admitindo que o tributo possa ter finalidades fiscais e extrafiscais, a extrafiscalidade deve estar sujeita às seguintes limitações:
 - a) temporais, no sentido de se limitar a sua duração, a qual por seu turno constituirá uma garantia de aplicação;
 - b) de seletividade rigorosa;
 - c) quantitativas, a fim de contribuir para a sua necessária orçamentação e transparência;

⁴⁹ Cfr. Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

- d) de avaliação e controlo permanentes e publicitados;
- e) de coordenação entre os diversos níveis de governo. (Recomendações adotadas na XXI Jornadas de Direito Tributário do Instituto Latino-Americano de Direito Tributário, subordinada ao tema “Medidas fiscais de apoio ao desenvolvimento económico”, 2002 citado por Grupo de Trabalho, 2005, pp. 54 a 55)⁵⁰

Feita uma breve referência ao nascimento do conceito de benefício fiscal poderemos passar à análise do conceito de benefício fiscal presente no ordenamento jurídico português. Deste modo importa notar que nos termos do artigo 1.º do EBF⁵¹, as disposições constantes na Parte I do Estatuto aplicam-se aos benefícios fiscais nele previstos, sendo extensivo aos restantes benefícios fiscais com as necessárias disposições, caso necessário.

Posto isto, e para um melhor entendimento do tema central da dissertação, considero desde já relevante começar por observar o disposto no n.º 1 e no n.º 2, do artigo 2.º do EBF⁵², que estipulam o seguinte:

[a]rtigo 2.º

Conceito de benefício fiscal e de despesa fiscal e respetivo controlo

1 – Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

2 – São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior.

Tal como defende Gomes (1993, p. 324)⁵³, do conceito de benefício fiscal, do artigo supracitado, depreende-se que os benefícios fiscais são:

- i) Factos impeditivos do nascimento das obrigações tributárias, com o seu conteúdo normal;

⁵⁰ Vide Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁵¹ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

⁵² Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

⁵³ Cfr. Gomes, N. S. (1993). *Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (168)*. Lisboa.

- ii) De carácter excecional;
- iii) Para tutela de interesses extrafiscais relevantes;
- iv) Superiores ao da tributação que impedem.

Ou seja, os benefícios fiscais são medidas excepcionais que não podem ser concedidos arbitrariamente e que se encontram sujeitos a um controle rigoroso da despesa ou receita fiscal a conceder a um determinado contribuinte ou setor de atividade.

Ainda no que respeita ao artigo em análise, nos termos do seu n.º 2, é de fácil perceção que os benefícios fiscais podem assumir a forma de: isenção; redução de taxa; dedução à matéria coletável; e, dedução à coleta.

Ao procedermos ao estudo do conceito de benefício fiscal importa ter em consideração que estes devem ser analisados numa ótica jurídica e numa ótica económica.

Do ponto de vista jurídico Gomes (1993, p. 324)⁵⁴ refere que, os benefícios fiscais são factos, que mesmo se encontrando sujeitos a tributação, impedem, no todo ou em parte, que a referida relação jurídica nasça ou surja na sua plenitude. Por outras palavras, os benefícios fiscais enquanto facto impeditivo são situações que se encontram sujeitas a tributação, ou seja, que se encontram submetidas às regras jurídicas que delimitam a incidência objetiva e subjetiva do imposto.

Gomes (1993, p. 324)⁵⁵ explica que, o benefício fiscal é uma situação jurídica complexa, que para além de impedir que a obrigação tributária nasça ou surja na sua plenitude com o seu conteúdo normal, origina, ao mesmo tempo, o nascimento do direito ao benefício fiscal, o que consequentemente faz com que nasça uma nova relação jurídica de benefício fiscal.⁵⁶

É exatamente por o benefício fiscal ser um facto impeditivo da tributação regra que a sua extinção dará origem à reposição automática dessa mesma tributação, tal como estipula o n.º 1, do artigo 14.º do EBF.⁵⁷

Juridicamente, o benefício fiscal é uma situação excecional face à tributação regra visto que estamos perante uma situação contrária aos princípios gerais que presidem a tributação, por

⁵⁴ Cfr. Gomes, N. S. (1993). *Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (168)*. Lisboa.

⁵⁵ Cfr. Gomes, N. S. (1993). *Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (168)*. Lisboa.

⁵⁶ Vide artigos 12.º a 15.º do EBF. Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I. 149/1989 (01-07-1989)*.

⁵⁷ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I. 149/1989 (01-07-1989)*.

outras palavras, os benefícios fiscais de alguma maneira derrogam os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária – derrogação esta que é legítima aos olhos da lei, como infra se verá.

Feita a análise do conceito de benefício fiscal do ponto de vista jurídico, importa agora fazer a sua análise do ponto de vista económico.

Economicamente, Gomes (1993, p. 326)⁵⁸ defende que os benefícios fiscais excecionais são gastos ou despesas fiscais tal como esclarece o n.º 3.º, do artigo 2.º do EBF⁵⁹ «*Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais.*». O n.º 4 do mesmo artigo acrescenta que

[p]ara 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 serviços fiscais obter os elementos necessários ao cálculo global do imposto que seria devido.⁶⁰

Gomes (1993, p. 326)⁶¹ reforça que, a imposição estabelecida nos termos do artigo supracitado é um reforço da exigência imposta pela alínea g), do n.º 3, do artigo 106.º da CRP⁶², a qual determina que a proposta de OE deve ser acompanhada de um relatório sobre os benefícios fiscais concedidos e a estimativa da sua despesa.

Na realidade, Gomes (1993, pp. 326 e 327)⁶³ considera que, economicamente, os benefícios fiscais são despesas fiscais, isto porque, em termos quantitativos, estamos perante uma situação sujeita a tributação onde não há arrecadação de receita fiscal, o que para o beneficiário equivale a um subsídio ou subvenção pública em dinheiro que lhe é atribuída com objetivos políticos, económicos, sociais, culturais, etc.

⁵⁸ Cfr. Gomes, N. S. (1993). *Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (168)*. Lisboa.

⁵⁹ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

⁶⁰ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

⁶¹ Cfr. Gomes, N. S. (1993). *Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (168)*. Lisboa.

⁶² Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

⁶³ Gomes, N. S. (1993). *Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (168)*. Lisboa.

3.1. Benefícios Fiscais e o Orçamento do Estado

Um dos pontos a ter em atenção aquando da criação dos benefícios fiscais é a sua integração no Direito Orçamental, de acordo com o Grupo de Trabalho (2005, p.58)⁶⁴ esta preocupação de natureza financeira diretamente relacionada com o OE, surgiu inicialmente nos ordenamentos norte-americano e alemão, com o interesse do Estado em quantificar o montante da receita perdida com a criação e a concessão de benefícios fiscais. Destarte, passou a haver uma necessidade de quantificar a receita negativa, ou, por outras palavras, a *despesa fiscal*⁶⁵.

A introdução dos benefícios fiscais no OE⁶⁶ teve então lugar

nos Estados Unidos e na República Federal da Alemanha (RFA), nos finais dos anos 60 do século passado. Seguiram-se a Áustria, Canadá, Espanha e Reino Unido (nos anos 70) e a Austrália, Bélgica, Finlândia, França, Irlanda, Holanda e Portugal (nos anos 80). A periodicidade dos relatórios concernentes à despesa fiscal e as suas conexões com o procedimento orçamental variam muito significativamente de país para país. Em sete dos catorze países referidos as autoridades estão obrigadas legalmente a produzir relatórios: é o caso da Áustria, da Bélgica, da França, de Portugal, da Espanha, da RFA e dos Estados Unidos.⁶⁷

No que respeita às despesas fiscais o assunto reveste alguma complexidade, na medida em que se tratam de montantes dos quais o Estado abdicou em prol da prossecução de objetivos extrafiscais, que se encontram explicitamente definidos no ordenamento jurídico-

⁶⁴ Cfr. Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁶⁵ Note-se que Martins, quanto a este preceito, realça que a despesa fiscal consiste no total de receita tributária que o Estado renunciou, em nome de opções políticas por ele assumidas. – *vide* Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA. , pág. 51.

⁶⁶ De notar que a este respeito o Grupo de Trabalho refere que o OE é aprovado pela Assembleia da República sob proposta do Governo (cfr. alínea g), do n.º 1, do artigo 161.º da CRP). A isto acresce o facto da proposta do OE ter de ser acompanhada por um relatório, que nos termos da alínea j), do n.º 3, do artigo 37.º da Lei do Enquadramento Orçamental, deve conter os elementos informativos respeitantes aos benefícios tributários e à receita cessante. Esta quantificação da despesa fiscal faz jus ao princípio da transparência e clareza financeira previsto no artigo 19.º da Lei do Enquadramento Orçamental, e ajuda a estabelecer prioridades nos gastos a efetuar. – Cfr. Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA. , pág.71.

⁶⁷ Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

financeiro.⁶⁸ Estes montantes dos quais o Estado abdica são, nas palavras do Grupo de Trabalho (2005, p. 66)⁶⁹ fixados e estimados pelo mesmo, e colocados «à disposição das entidades empenhadas na realização de objetivos extrafiscais assumidos num determinado período».

Economicamente, Martins (2006, pp. 51 a 53)⁷⁰ defende que a despesa fiscal consiste na renúncia de recursos que inicialmente pertenceriam ao Estado, mas que devido às opções extrafiscais tomadas são retidos pelos contribuintes, passando os contribuintes a participar nos compromissos públicos. Ressaltando que em termos orçamentais, os montantes que o Estado renúncia são meramente virtuais, uma vez que dizem respeito a uma «libertação de créditos e autorização de pagamentos imaginários», podendo mesmo ser denominados de gastos sombra «por não suscitarem movimentos monetários e orçamentais reais». Em suma, economicamente a despesa fiscal consiste num dispêndio virtual de recursos que originariamente pertenciam ao Estado.

Juridicamente, Martins (2006, p. 53)⁷¹ considera que a despesa fiscal diz respeito ao «enunciado, estimativo ou limitativo, das situações de renúncia de receitas tributárias, que seriam arrecadas pelo Estado em função do conteúdo do núcleo essencial da tributação estabelecido», acrescentando que referida renúncia tem por base um incentivo concedido aos contribuintes, sejam eles pessoas singulares ou pessoas coletivas.

Martins (2006, p. 54)⁷² menciona ainda que

[a] despesa fiscal pressupõe a constituição da obrigação jurídica de imposto, a verificação de preferências e dos incentivos concedidos (...), a redução quantitativa do *quantum* tributário obrigacional e a exclusão de qualquer movimento monetário ou exercício contabilístico.

⁶⁸ Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁶⁹ Cfr. Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁷⁰ Cfr. Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁷¹ Cfr. Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁷² Vide Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

3.2. Classificação dos Benefícios Fiscais

Estudado o conceito jurídico e económico dos benefícios fiscais, importa agora referir que os mesmos podem ser classificados em automáticos⁷³ ou dependentes de reconhecimento⁷⁴, sendo que os denominados benefícios automáticos se encontram estipulados na lei, provendo imediata e diretamente da mesma, e os designados benefícios dependentes de reconhecimento se encontram sujeitos a atos administrativos de reconhecimento, ou seja dependem de um ou mais atos posteriores de reconhecimento.⁷⁵

De referir que, nos termos do n.º 2, do artigo 5.º do EBF⁷⁶, nos casos que respeitem aos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, é dirigido à Administração Fiscal um pedido de reconhecimento elaborado pelo contribuinte. Este ato do contribuinte irá dar início a um processo que culminará com o reconhecimento do benefício fiscal existente.⁷⁷

Teixeira (2015, pp. 326 e 327)⁷⁸ acrescenta que os benefícios fiscais podem também ser qualificados de objetivos quando digam respeito ao rendimento, ou subjetivos quando têm em conta a qualidade do sujeito passivo. Daqui se depreende que as isenções podem ser atribuídas em função do rendimento – isenções objetivas – e/ou em função do contribuinte – isenção subjetiva. No que concerne aos benefícios fiscais objetivos estes podem ser totais, caso incidam na totalidade do rendimento, ou parciais, se incidirem apenas numa parte do rendimento do contribuinte. Importa por fim atender ao facto de que os benefícios fiscais podem ser de âmbito nacional ou regional e local.

⁷³ Um exemplo de um benefício fiscal automático é o artigo 58.º do EBF que respeita aos rendimentos de propriedade intelectual.

⁷⁴ Um exemplo de um benefício fiscal dependente de reconhecimento é a alínea c, do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 10.º do CIRC, que respeita à isenção de IRC concedida a pessoas coletivas de mera utilidade pública que prossigam, no todo ou em parte, fins de caridade, solidariedade social, defesa do meio ambiente, entre outros.

⁷⁵ Vide o artigo 5.º, n.º 1 do EBF. Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

⁷⁶ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

⁷⁷ Importa observar que o artigo 65.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no seu n.º 1 e 2 estipula que o reconhecimento dos benefícios fiscais está dependente da iniciativa dos interessados que deverão apresentar um requerimento às entidades competentes, pedindo o reconhecimento do mesmo. No requerimento em causa deverão fazer prova da «*verificação dos pressupostos do reconhecimento*» e quando necessário deverão apresentar o cálculo do benefício requerido.

⁷⁸ Cfr. Teixeira, G. (2015). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

3.3. Conceito de Benefício Fiscal Vs. Conceito de Desagravamento Fiscal Estrutural

O conceito de benefício fiscal não se deve confundir com o conceito de desagravamento fiscal, na medida em que como refere Gomes (1993, p. 323)⁷⁹ o conceito de desagravamento fiscal abrange «*os desagravamentos estruturais inerentes ao modelo da tributação-regra e os benefícios fiscais ou desagravamentos excecionais face à tributação-regra*». Ou seja, o conceito de benefício fiscal não equivale ao conceito de desagravamento fiscal, na medida em que este último é mais amplo e, além dos benefícios fiscais, abrange ainda os desagravamentos estruturais.

Assim, para um melhor entendimento, numa primeira fase importa entender o que é a tributação regra. De acordo com o Grupo de Trabalho (2005, p.93)⁸⁰ a «*delimitação da tributação-regra tem que basear-se na observância do princípio da igualdade e na consideração das exclusões tributárias, ou melhor, dos desagravamentos tributários estruturais*». O Grupo de Trabalho (2005, p. 93.)⁸¹ considera que deste modo que existem quatro elementos-chave que ajudam na delimitação da tributação regra, são estes:

- a) A base tributável, que evidencias as atividades ou transações sujeitas a tributação;
- b) A taxa;
- c) A unidade de tributação;
- d) O período de tributação.

De acordo com Gomes (1993, p. 325)⁸², ao benefício fiscal encontra-se associado um interesse público extrafiscal de natureza excecional, enquanto que aos desagravamentos estruturais inerentes ao modelo de tributação regra o próprio legislador fiscal desagrava, por razões técnicas ou de política fiscal, certas manifestações de riqueza que pretende afastar da tributação normal.

⁷⁹ Cfr. Gomes, N. S. (1993). *Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (168)*. Lisboa.

⁸⁰ Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁸¹ Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁸² Gomes, N. S. (1993). *Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (168)*. Lisboa.

Se é verdade que por um lado os desagravamentos estruturais se traduzem em desagravamentos inerentes à tributação regra que implicam o não recebimento de receita fiscal, também é certo que estes não representam despesas fiscais pois esta perda de receita é exigida pelo modelo de tributação, dado que se tratam de manifestações de riqueza que o legislador fiscal entende que não devem ser tributadas sendo, por isso, delimitações negativas expressas das normas de incidência. Contudo, tal como estipula o n.º 3, do artigo 4.º do EBF⁸³, «*Sempre que o julgar necessário, pode a administração fiscal exigir dos interessados os elementos necessários para o cálculo da receita que deixa de cobrar-se por efeito das situações de não sujeição tributária.*», esta norma é também aplicável aos restantes desagravamentos estruturais. O que significa, que poderá haver perda de receita fiscal por meio de desagravamentos estruturais que não são qualificáveis como despesa fiscal, na medida que esta classificação é atribuível somente aos benefícios fiscais enquanto desagravamentos excepcionais com fundamento extrafiscal, que são equivalentes a subsídios diretos em dinheiro, oferecidos aos contribuintes beneficiados (Gomes, 1993, p. 327)⁸⁴.

Importa ainda referir, que de acordo com o estipulado no n.º 2, do artigo 4.º do EBF⁸⁵ os benefícios fiscais não se confundem com exclusões fiscais, situações de não sujeição tributária ou qualquer outro desagravamento estrutural, na medida em que o referido artigo estabelece que se consideram «*não sujeições tributárias as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência*».

Todavia, e com base na opinião do Grupo de Trabalho (2005, p. 97)⁸⁶, importa referir que tanto os benefícios fiscais como os desagravamentos estruturais podem realizar-se por um conjunto de técnicas comuns. Quer isto dizer, por exemplo, que uma isenção pode consubstanciar um desagravamento ou um benefício.

Tal como já enunciei no capítulo três da presente dissertação, constituem benefícios fiscais as isenções, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que se enquadrem no conceito de benefício

⁸³ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

⁸⁴ Gomes, N. S. (1993). *Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (168)*. Lisboa.

⁸⁵ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

⁸⁶ Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

fiscal. Desta forma, o Grupo de Trabalho (2005, pp. 97 e 98)⁸⁷ considera técnicas de concretização dos benefícios fiscais (ou dos desagravamentos fiscais) as seguintes:

- [i]senções tributárias totais;
- Deduções à matéria coletável;
- Deduções à coleta;
- Diferimento da tributação;
- Taxas preferenciais ou reduzidas.

Para um melhor entendimento sobre cada um dos conceitos das técnicas de concretização dos benefícios fiscais realizarei uma breve análise tendo por base a explicação realizada nos termos definidos pelo Grupo de Trabalho (2005, p. 99 a 110)⁸⁸:

- i. Começarei pelas isenções tributárias totais as quais consistem num facto cuja verificação impede a produção dos efeitos do facto constitutivo da obrigação de imposto. As isenções tributárias podem, também, ser parciais, neste caso a “obrigação de imposto chega a constituir-se”⁸⁹, mas num valor quantitativamente inferior.
- ii. As deduções à matéria coletável por sua vez constituem minorações de carácter geral sobre o *quantum*⁹⁰ tributário sujeito a liquidação.
- iii. Já as deduções à coleta consistem em «*minorações de carácter geral ao próprio imposto a que o sujeito passivo está obrigado*» (Grupo de Trabalho (2005, p. 104))⁹¹. As deduções à coleta diferem das deduções à matéria coletável na medida

⁸⁷ Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁸⁸ Cfr. Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁸⁹ A expressão já se encontra realizada entre aspas pelos autores da obra em que me baseio. *Vide* Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA., pág. 100.

⁹⁰ Expressão colocada em itálico pelos autores da obra que serve de fundamento para a minha explicação. *Vide* Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA., pág. 100.

⁹¹ Cfr. Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

em que estas dizem respeito a uma «*autorização de desconto ao próprio imposto e não à realidade sujeita a tributação*» (Grupo de Trabalho (2005, p. 105))⁹².

- iv. O diferimento da tributação representa um benefício que reveste uma forma de atraso no pagamento da tributação. Obviamente esta modalidade de técnica de concretização do benefício fiscal pressupõe a constituição da obrigação tributária.
- v. Por último temos as taxas preferenciais ou reduzidas, as quais evidentemente constituem obrigação de imposto, no entanto o mesmo será suportado num quantitativo inferior, em resultado de uma renúncia tributária por parte do Estado.

3.4. Os Benefícios Fiscais em Portugal

Como anteriormente referido, o sistema fiscal português compreende um sistema de desagravamentos fiscais composto pelos desagravamentos estruturais (ou desagravamentos inerentes ao próprio modelo de tributação) e pelos desagravamentos excepcionais (que são constituídos pelas finalidades extrafiscais denominadas de benefícios fiscais).

De acordo com Gomes (1993, p. 333)⁹³, a ideia de perda de receita fiscal encontra-se associada tanto aos desagravamentos estruturais, onde o legislador entende, por razões intrínsecas ao próprio modelo de tributação, que deve haver um afastamento ou redução do imposto em casos onde há capacidade contributiva, como também aos benefícios fiscais, onde existem factos sujeitos a tributação mas que por razões extrafiscais são excepcionalmente desagravados.

Daqui resulta que, no caso dos desagravamentos estruturais a perda de receita não deve ser qualificada como gasto ou despesa fiscal, ao contrário do que acontece com os benefícios fiscais onde se está perante situações que equivalem a subsídios diretos em dinheiro. Porém, o n.º 3, do artigo 3.º do EBF⁹⁴ determina que, mesmo que não possam ser classificadas como despesas fiscais, se quantifique as perdas de receita fiscal resultantes dos desagravamentos estruturais. Ou seja, é necessário inventariar os desagravamentos estruturais de cada imposto que implique a perda de receita fiscal, mesmo não se tratando de benefícios fiscais ou de gastos fiscais.

⁹² Cfr. Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

⁹³ Gomes, N. S. (1993). *Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (168)*. Lisboa.

⁹⁴ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

Gomes (1993, pp. 333 a 339)⁹⁵ refere ainda que, quer seja em maior ou em menor quantidade, todos os impostos sobre o rendimento, sobre o capital ou sobre a despesa apresentam desagravamentos estruturais, expressos e implícitos, que constituem perda de receita fiscal, mas que não são nem benefícios fiscais nem gastos fiscais. Assim, ao nível da tributação do património importa ter em atenção aos seguintes desagravamentos excepcionais que podem ser classificados como benefícios fiscais e como gastos fiscais:

- a) Benefícios fiscais que constituem direitos adquiridos e que foram ressalvados pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho⁹⁶ (Decreto-Lei de ora em diante será designado de DL), o qual determina que:

«São mantidos nos termos em que foram concedidos, com as necessárias adaptações, os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido até 31 de Dezembro de 1988 ou aqueles que, tendo sido objecto de decisão em data posterior, forem reportados a 31 de Dezembro de 1988».

Sendo que o n.º 2 do referido artigo estipula ainda que *«para efeitos do disposto no número anterior, são direitos adquiridos os benefícios fiscais de fonte internacional e contratual e os benefícios temporários e condicionados».*

No fundo, o principal objetivo é proporcionar incentivos ou estímulos fiscais ao público por forma a impulsionar certos comportamentos dos contribuintes que ao segui-los cumprem as condições propostas, dando origem a uma espécie de contrato tácito.

- b) Benefícios fiscais que constam nos diplomas substantivos. Uma vez que todos os impostos apresentam benefícios fiscais torna-se impossível elencá-los a todos, faço, portanto, referência apenas a alguns impostos referentes à tributação do património.

Deste modo, e a título de exemplo, em sede de tributação do património são benefícios fiscais as isenções previstas no artigo 11.º-A do Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis⁹⁷ (doravante denominado de CIMI), a alínea g), do artigo 6.º do CIMT, e todo o Capítulo VII do EBF⁹⁸.

⁹⁵ Cfr. Gomes, N. S. (1993). *Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (168)*. Lisboa.

⁹⁶ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

⁹⁷ Decreto-Lei n.º 287/2003. *D.R. Série I-A*. 262/2003 (12-11-2003).

⁹⁸ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

c) Por fim importa estar atento aos benefícios fiscais constantes do EBF, o qual apresenta um sistema de benefícios fiscais essencialmente orientado para os impostos sobre o rendimento e para os impostos sobre o património.

No que respeita aos impostos sobre o património o EBF no seu n.º 1, do artigo 44.⁹⁹, estabelece vários benefícios fiscais relativos a prédios cujo seu destino seja a imediata realização dos fins de certas pessoas coletivas de direito público ou de interesse público. Nesse artigo consta, por exemplo, o benefício fiscal concedido aos prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, benefício este que será objeto de estudo da presente dissertação.

3.5. Princípios Constitucionais da Tributação e os Benefícios Fiscais

Ao longo da presente dissertação eu tenho questionado algumas vezes a possibilidade de existir uma violação de alguns princípios constitucionais aquando da criação e da atribuição de benefícios fiscais. Isto porque, tal como referido anteriormente, a concessão de benefícios fiscais constitui uma exceção ao sistema de tributação regra, sistema este que foi realizado tendo por base uma série de princípios constitucionais que garantem aos sujeitos passivos uma série de direitos e deveres fundamentais, importa por isso, estudar a relação com diversos princípios constitucionais da tributação.

Destarte, o princípio fundamental, e na minha opinião o mais importante, que consta na CRP, serve para garantir que os cidadãos têm os mesmos direitos e deveres, e que são tratados de forma igual perante a lei, não podendo ser discriminados tendo por base a religião, o sexo, a raça, a orientação sexual, a situação económica, entre outras coisas.¹⁰⁰

De notar que em matéria fiscal, os princípios subdividem-se em dois grupos, os princípios formais e os princípios materiais. No que respeita aos princípios constitucionais formais, estes encontram-se relacionados com a segurança jurídica dos cidadãos, como é o caso do princípio da legalidade tributária. Já no que concerne aos princípios constitucionais

⁹⁹ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

¹⁰⁰ *Vide* artigo 13.º da CRP – Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

materiais, estes defendem uma justiça equitativa e redistributiva, como é o exemplo do princípio da igualdade. (Dourado, 2015, pp. 115 e 116)¹⁰¹

Face ao acima referido, se o sistema fiscal de tributação regra tem como base os princípios constitucionais fundamentais, e se os benefícios fiscais constituem uma exceção ao sistema de tributação regra, importa, repete-se, analisar a sua relação com o princípio da legalidade tributária e da igualdade tributária, e o seu princípio concretizador, o princípio da capacidade contributiva.

3.5.1. O Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade tributária é um princípio formal, uma vez que o seu objetivo é utilizar a lei como promoção da segurança jurídica e da proteção da confiança, para isto todas as Leis, DL e DL regionais têm de ser, nas palavras de Dourado (2015, p. 158)¹⁰² «suficientemente determinadas de modo que os particulares possam entender e prever as atuações da administração tributária».

A segurança jurídica e a proteção de confiança são um sub princípio do Estado de Direito, previsto no artigo 2.º da CRP¹⁰³, que deve ser garantido a todos os destinatários das normas jurídicas e cuja finalidade é que os cidadãos consigam identificar e compreender as obrigações que decorrem da lei e a que estão adstritos, neste caso as suas obrigações tributárias, funcionando como uma garantia de estabilidade e previsibilidade, por forma a que os cidadão realizem as suas atividades e não vejam frustradas as expectativas pelos mesmos legitimamente fundadas. (Machado e Costa, 2017, pp. 80 e 81)¹⁰⁴

No que respeita à competência legislativa, a alínea i), do n.º 1 e o n.º 2, do artigo 165.º da CRP¹⁰⁵, determina que a Assembleia da República, doravante denominada de AR, tem competência legislativa exclusiva, podendo a mesma delegar a sua competência legislativa ao Governo. Ou seja, o princípio da legalidade tributária, em sede de Direito Fiscal, tem por base o consentimento democrático-representativo, segundo o qual a criação de determinado

¹⁰¹ Dourado, A. P. (2015). *Direito Fiscal – Lições*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹⁰² Dourado, A. P. (2015). *Direito Fiscal – Lições*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹⁰³ Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

¹⁰⁴ Machado, J. E. M. & Costa, P. N. (2017). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹⁰⁵ Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

imposto tem que ter o consentimento do povo, e o povo dá o seu consentimento através da AR.

Importa analisar também o n.º 2 e o n.º 3, do artigo 103.º da CRP¹⁰⁶, que estabelece o seguinte:

[a]rtigo 103.º

Sistema fiscal

(...)

2 – Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

3 – Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

O n.º 2 do artigo supra citado em conjugação com o n.º 2, do artigo 165.º da CRP, trata do princípio da tipicidade, segundo o qual a lei formal tem de definir quatro elementos essenciais, que são: o objeto do imposto, o sujeito passivo, a base tributável e a taxa do imposto. (Dourado, 2015, p. 145)¹⁰⁷

O seu n.º 3 estabelece que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados, liquidados e cobrados nos termos da CRP e da lei. Esta norma é uma concretização expressa do princípio da proteção jurídica supra referido.

Assim sendo, a competência legislativa da AR, e do Governo quando autorizado, dá-lhes o poder de legislar sobre as normas de direito tributário, por outras palavras, dá-lhe o poder de tributar os sujeitos passivos. Devendo para o efeito, e nos termos do artigo supra citado, determinar «a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes»¹⁰⁸. Contudo, as normas tributárias não consistem somente em tributar o sujeito passivo, também é possível, através das mesmas, isentar o sujeito passivo. Note-se as palavras de Gomes (1991, p. 345)¹⁰⁹, «o poder de isentar é corolário do poder de tributar».

¹⁰⁶ Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

¹⁰⁷ Dourado, A. P. (2015). *Direito Fiscal – Lições*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹⁰⁸ Vide n.º 2, do artigo 103.º da CRP – Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

¹⁰⁹ Gomes, N. S. (1991). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165)*. Lisboa.

Neste caso, podemos concluir que a criação e atribuição de benefícios fiscais, é algo que se encontra previsto na lei, inclusive na própria CRP, e, como tal, não constitui uma violação ao princípio da legalidade tributária.

3.5.2. O Princípio da Igualdade Tributária

Analisado o princípio da legalidade tributária, importa agora analisar o princípio da igualdade tributária, o qual, sendo um princípio constitucional material, tem como objetivo promover uma justiça equitativa e redistributiva, e encontra-se relacionado com valores decorrentes da ordem constitucional, isto é, valores como a dignidade humana, a primazia dos direitos fundamentais e outros estruturantes do Estado de Direito democrático, social, cultural e ambiental.

Desde logo, atente-se ao n.º 1, do artigo 103.º da CRP¹¹⁰, o qual determina que:

[a]rtigo 103.º

Sistema fiscal

1 – O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Este artigo começa por defender algo bastante importante, que consiste na «*repartição justa dos rendimentos e da riqueza*», isto quer dizer que, o sistema fiscal deve ser adequado «à *capacidade fiscal dos contribuintes*» (Gomes, 1991, p. 351)¹¹¹.

Esta capacidade fiscal a que se refere Gomes diz respeito à capacidade para pagar que cada contribuinte tem, por outras palavras, respeita ao princípio da capacidade contributiva, o qual serve de critério legítimo para diferenciar os contribuintes, em nome da igualdade. Este princípio nada mais é, do que um princípio concretizador do princípio da igualdade tributária.

Ou seja, o princípio da igualdade tributária em conjugação com o princípio da capacidade contributiva, defende que ninguém pode ser excluído do dever de pagar impostos e o referido pagamento deve obedecer a um determinado critério, que se traduz no tratamento igual de todos os contribuintes. Destarte, e em consonância com o princípio da capacidade

¹¹⁰ Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

¹¹¹ Gomes, N. S. (1991). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (165). Lisboa.

contributiva, estamos perante um imposto justo quando os contribuintes que possuem a mesma capacidade contributiva pagam o mesmo imposto (igualdade horizontal) e quando os contribuintes com capacidade contributiva diferente suportam impostos diferentes (igualdade vertical), surgindo assim a capacidade contributiva como um «*critério uniformizador do pagamento dos impostos*» (Martins, 2006, p.21)¹¹².

Martins (2006, p. 16)¹¹³ também defende que o ponto de partida para uma melhor análise da problemática em causa é justamente a capacidade contributiva, «*como pressuposto lógico e concetual de todos os princípios que enformam o dever de contribuir*». Contudo, Martins (2006, pp. 17 a 18)¹¹⁴ nota que a capacidade contributiva:

- a) não é o critério exclusivo que conforma a tributação, nem o único que expressa a ideia de justiça tributária, na medida em que faz parte de um princípio mais amplo – a igualdade tributária;
- b) é a base do que se chama “sistema normativo de imposto”, porquanto se um determinado imposto não é revelador de capacidade contributiva pode daí resultar o seu carácter confiscatório;
- c) tem como função finalística a busca da legitimidade da realização prática do dever de pagar imposto;
- d) opera relativamente a todas as prestações públicas patrimoniais e gastos públicos, de forma a que toda a atuação pública considere a posição económico-social dos contribuintes ou eventuais destinatários de opções políticas tomadas;
- e) tem conteúdo elástico que tem de ser determinado casuisticamente, sem prejuízo da determinação do seu conteúdo essencial;
- f) é o fundamento e expressão do princípio contributivo, que pode ter aplicação nas figuras tributárias de natureza extrafiscal.

Importa atentar que, tal como refere Martins (2006, p. 23)¹¹⁵, o Estado só pode, de forma alternada ou cumulativa, tributar ou gastar:

¹¹² Cfr. Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹¹³ Cfr. Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹¹⁴ Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹¹⁵ Cfr. Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

a) atendendo à lógica do benefício (*quid pro quo*), tendo em conta o que recebe do contribuinte, tendo por referência o gozo dos serviços públicos por parte deste;

ou

b) atendendo à lógica da capacidade de pagar (...), o Estado só pode tributar dentro de determinados mínimos de existência por parte do contribuinte, por referência a determinados índices de manifestação económica (riqueza, rendimento e despesa).

Ou seja, é importante ter em atenção, tal como menciona Gomes (1991, p. 351)¹¹⁶, «*que abaixo de certos limites de rendimento e de riqueza, não há capacidade contributiva, daí resultando nos modernos sistemas fiscais a generalizada exclusão tributária do mínimo de existência*».

Analisado o princípio da igualdade tributária e o seu princípio concretizador, importa agora entender de que forma é que os benefícios fiscais derrogam os mesmos. Deste modo, começo por citar Martins (2006, pp. 31 a 32)¹¹⁷, que defende que

os benefícios fiscais encontram fundamento fora da capacidade contributiva e da máxima igualdade estudada, sem, no entanto, ser recusada a sua admissibilidade desde que encontrem a sua tutela noutra princípio, direito ou dever. Quer isto significar que, na verdade, o benefício fiscal é justificado pelo ordenamento jurídico, enquanto é recusado pelo direito fiscal.

De lembrar que, no que respeita à utilização do benefício fiscal como um instrumento de política de incentivo Martins (2006, p. 41)¹¹⁸ considera que o mesmo, como incentivo económico, social e cultural, representa «*todas as vantagens atribuídas aos sujeitos tendo em vista a realização de um determinado comportamento, que em condições normais seria realizado em menor escala, não apenas por via do sistema fiscal, mas igualmente por via financeira*».

¹¹⁶ Gomes, N. S. (1991). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (165). Lisboa.

¹¹⁷ Cfr. Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹¹⁸ Cfr. Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

Deste modo, e tendo em conta a opinião de Martins (2006, pp. 42 a 47)¹¹⁹, é perceptível que o conceito de incentivo é composto por três elementos:

(1) Imputabilidade – segundo este elemento, a relação jurídica que surge com a criação de um incentivo económico tem dois sujeitos, sendo que um deles tem de ter obrigatoriamente natureza pública, já o outro pode assumir natureza pública ou privada.

(2) Vantagem económica – só é possível obter uma vantagem económica através da renúncia de receitas estaduais, por outras palavras, este elemento depende da perda voluntária de um direito de crédito. Esta renúncia pode ser unilateral (quando se manifesta independentemente do consentimento do beneficiado) ou bilateral (quando necessita do consentimento do devedor).

(3) Financiamento – este último elemento caracteriza os benefícios fiscais como sendo medidas gratuitas de financiamento, não existindo qualquer tipo de transferência financeira virtual, representada pela renúncia estadual, e quantificada como despesa fiscal.

Nas palavras de Gomes (1991, p. 355)¹²⁰ «o legislador não obstante ter definido o que deve ser tributado e quem deve ser tributado, vem, paralelamente, por razões excepcionais e extrafiscais, a afastar a tributação que ele próprio instituiu como regra». Esta decisão por parte do legislador faz com que se levante a tão famigerada questão relativa à legitimidade dos benefícios fiscais.

Gomes (1991, p. 360)¹²¹ ressalta também que a doutrina fiscal, na sua maioria, defende a legitimidade constitucional dos benefícios fiscais, cujo fim é superior ao da própria tributação. Gomes (1991, p. 363)¹²² termina afirmando que concorda com a doutrina, e que considera os benefícios fiscais constitucionalmente legítimos, desde que os mesmos sejam utilizados «para tutela dos interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores ao da própria tributação que impedem». – vide n.º 1, do artigo 2.º da CRP¹²³.

¹¹⁹ Cfr. Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹²⁰ Gomes, N. S. (1991). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165)*. Lisboa.

¹²¹ Cfr. Gomes, N. S. (1991). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165)*. Lisboa.

¹²² Vide Gomes, N. S. (1991). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165)*. Lisboa.

¹²³ Lei Constitucional n.º 1/2005. D.R. Série I-A. 155/2005. (12-08-2005).

Em suma, concluí que os benefícios fiscais consistem num desagravamento fiscal derogatório do princípio da igualdade tributária e do princípio da capacidade contributiva, na medida em que desconsideram a posição económico-social dos contribuintes. Contudo, os mesmos não violam os princípios constitucionais relevantes, na medida em que prosseguem objetivos de tutela de interesses extrafiscais de relevância superior à da própria tributação que impedem e à da própria arrecadação de receita, constituindo uma exceção à tributação regra. Ou seja, os benefícios fiscais encontram os seus fundamentos na justiça e no interesse geral, constituindo deste modo uma derrogação justificada.

Importa notar que, embora os benefícios fiscais constituam uma exceção à tributação regra que se justifica pela prossecução de interesses extrafiscais relevantes, é necessário que o legislador analise de forma pormenorizada os impactos e o alcance dos benefícios fiscais que pretende criar, para que se evite a atribuição de forma discricionária de inúmeros benefícios fiscais que não se mostrem relevantes, eficazes e eficientes.

3.6. A Extinção dos Benefícios Fiscais

Quando se fala em benefícios fiscais, fala-se de um direito que é concedido ao sujeito passivo mediante determinada situação, que constitui uma exceção à tributação regra, e cujo objetivo é prosseguir fins superiores ao da tributação que impedem que se encontram definidos no ordenamento jurídico-financeiro. Sendo que, por forma a prosseguir estes objetivos o Estado abdica de montantes que inicialmente lhe pertenceriam

Assim sendo, considero relevante entender em que situações é que os benefícios fiscais se extinguem ou em que situações os indivíduos deixam de beneficiar dos mesmos.

Tal como nota Gomes (1991, p. 223)¹²⁴ ao falarmos da extinção dos benefícios fiscais é necessário ter em atenção que pode haver uma extinção dos benefícios fiscais ao «*nível normativo, geral e abstrato*» ou ao «*nível concreto e individual*». No primeiro caso estamos perante uma extinção que se verifica por conta da eliminação do benefício fiscal do sistema tributário, por sua vez, no segundo caso estamos perante uma extinção que se origina quando o indivíduo deixa de poder usufruir ou gozar do benefício fiscal de que é titular.

Feita uma pequena distinção entre estes dois tipos de extinção de benefício fiscal, passarei então a elencar quais as causas de extinção normativa dos benefícios fiscais e mais tarde

¹²⁴ Cfr. Gomes, N. S. (1991). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (165). Lisboa.

elencarei as causas de extinção dos benefícios fiscais de nível concreto. Deste modo, e de acordo com Gomes (1991, pp. 223 e 224)¹²⁵, as causas mais relevantes de extinção de um benefício fiscal são:

- a) A supressão do tributo, a que o benefício fiscal respeita, quer por revogação, com a substituição por outro imposto, quer por abolição total. (...)
- b) A revogação apenas das normas que instituíram o benefício fiscal. (...)
- c) A modificação normativa dos pressupostos de facto dos benefícios fiscais, quer no sentido da tributação, quer no sentido da exclusão tributária ou de outros desagravamentos fiscais estruturais.
- d) O transcurso dos prazos normativos previstos para a vigência das normas beneficiantes, com a consequente caducidade das respetivas normas. (...)
- e) O transcurso dos prazos normativos concedidos para verificação temporal dos pressupostos do benefício com a consequente caducidade das normas beneficiantes como sucede nos benefícios fiscais concedidos. (...)
- f) *A extinção das convenções internacionais que prevêm os benefícios fiscais, de harmonia com as regras de direito internacional público aplicáveis.*
- g) *A extinção por via normativa da entidade beneficiada, criada por lei, tratando-se de benefícios fiscais individuais. (...)*

Importa agora, analisar as causas que podem originar a extinção do benefício fiscal ao nível concreto, também de acordo com o estipulado no artigo 14.º do EBF¹²⁶:

[a]rtigo 14.º

Extinção dos benefícios fiscais

(...)

2 - Os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário.

3 - Quando o benefício fiscal respeite a aquisição de bens destinados à directa realização dos fins dos adquirentes, fica sem efeito se aqueles forem alienados

¹²⁵ Cfr. Gomes, N. S. (1991). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165)*. Lisboa.

¹²⁶ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

ou lhes for dado outro destino sem autorização do Ministro das Finanças, sem prejuízo das restantes sanções ou de regimes diferentes estabelecidos por lei.

4 - O acto administrativo que conceda um benefício fiscal não é revogável, nem pode rescindir-se o respectivo acordo de concessão, ou ainda diminuir-se, por acto unilateral da administração tributária, os direitos adquiridos, salvo se houver inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas, ou se o benefício tiver sido indevidamente concedido, caso em que aquele acto pode ser revogado.

(...)

8 - É proibida a renúncia aos benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento oficioso, sendo, porém, permitida aos benefícios fiscais dependentes de requerimento do interessado, bem como aos constantes de acordo, desde que aceite pela administração tributária.

Por fim, gostaria de realçar o n.º 1, do artigo 3.º do EBF¹²⁷, na medida em que este estabelece uma cláusula de caducidade dos benefícios fiscais, que estipula o seguinte:

[a]rtigo 3.º

Caducidade dos benefícios fiscais

1 - As normas que consagram os benefícios fiscais constantes das partes ii e iii do presente Estatuto vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando disponham em contrário.

Esta cláusula tem em vista, nas palavras de Martins (2006, p. 85)¹²⁸, «a renovação dos pressupostos que presidiram à sua criação». Ou seja, esta cláusula fará com que haja uma avaliação do benefício fiscal, por parte do legislador, por forma a perceber se os motivos que originaram a criação deste benefício fiscal se mantêm. Caso os motivos que levaram à criação do mesmo se mantenham, possivelmente haverá uma renovação do benefício fiscal de maneira a que este continue em vigor; caso os motivos que originaram a criação do benefício fiscal não se verifiquem, o legislador possivelmente, não renovará este benefício fiscal, o que fará com que o mesmo seja abolido do sistema tributário.

¹²⁷ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I.* 149/1989 (01-07-1989).

¹²⁸ Cfr. Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

A avaliação dos benefícios fiscais será feita de acordo com três critérios que são a relevância, a eficácia, e a eficiência. Com a relevância o pretendido é entender se a concessão do benefício fiscal é coerente com as prioridades que se pretendem alcançar e com os resultados pretendidos. Para um benefício fiscal ser eficaz o mesmo terá de alcançar os objetivos estabelecidos, e para ser eficiente o mesmo terá de ser, de entre outras medidas possíveis, o mais adequado para a prossecução dos resultados pretendidos. (Grupo de Trabalho, 2005, p.69)¹²⁹

3.7. Limitações a nível nacional

Os benefícios fiscais têm a eles inerente um conjunto de problemas de natureza jurídica, económica, financeira e sociológica, que se colocam independentemente do país em questão.

Como analisado anteriormente um dos elementos característico do conceito de benefício fiscal é a extrafiscalidade. Na medida em que, os benefícios fiscais são criados com a finalidade de contribuir para o alcance de determinados objetivos económicos e sociais, objetivos esses que, tal como estipula o n.º 1, do artigo 2.º do EBF¹³⁰, se consideram *«superiores aos de própria tributação que impedem»*.

O que o Grupo de Trabalho (2005, p. 21)¹³¹ pretende demonstrar é que *«aos benefícios fiscais está associada uma “querela existencial”, isto é, há quem ponha em causa, a partir de critérios de eficácia e de eficiência, a própria razão de ser – em geral – da existência de benefícios fiscais»*. Todavia o Grupo de Trabalho (2005, p. 21)¹³² acrescenta que mesmo quem considera que os benefícios fiscais, desde que sujeitos a determinados pressupostos e condições, possam ser um instrumento eficaz para atingir fins económicos e socialmente relevantes, tende a achar também que se trata de um instrumento que necessita de ser usado com muita moderação, rigor, seletividade e transparência.

¹²⁹ Cfr. Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹³⁰ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

¹³¹ Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹³² Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

Porém importa realçar que, tal como refere o Grupo de Trabalho (2005, p. 23)¹³³, as dificuldades próprias de cada situação económica são propícias para o aparecimento de benefícios fiscais. Nos últimos anos, tem-se detetado, através de determinados estudos, algumas tendências comuns na evolução dos benefícios fiscais em diversos e importantes países europeus. Tendências essas das quais o Grupo de Trabalho (2005, p. 23)¹³⁴ destaca:

- a) Criação de benefícios visando apoiar o investimento em investigação e desenvolvimento tecnológico (I&D);
- b) Criação de benefícios centrados em pequenas e médias empresas;
- c) Criação de incentivos ao capital de risco;
- d) Definição dos incentivos às empresas de acordo com uma orientação centrada na seletividade.

De acordo com o Grupo de Trabalho (2005, p. 24)¹³⁵ a origem destas tendências está relacionada, como é evidente, com as preocupações relacionados com a promoção da competitividade internacional e do crescimento económico. Às tendências supramencionadas acresce outra grande tendência, que se tem verificado a nível internacional, que é a da utilização dos benefícios fiscais com o fim de prosseguir os mais variados objetivos no domínio da política ambiental. Também ao nível do investimento direto estrangeiro a importância dos benefícios têm vindo a aumentar, existindo uma panóplia de benefícios fiscais em muitos países, nomeadamente benefícios «à poupança, à constituição de seguros de saúde, à criação de emprego, à prática do mecenato e à educação» (Grupo de Trabalho (2005, p. 24))¹³⁶.

3.7.1. Limitações a nível internacional e comunitário

Importa agora analisar as limitações que existem a nível internacional no que se refere aos benefícios fiscais. Sendo assim é necessário ter em consideração o ponto de vista do Grupo

¹³³ Cfr. Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹³⁴ Cfr. Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹³⁵ Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹³⁶ Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

de Trabalho (2005, p. 27)¹³⁷, segundo o qual é do nosso interesse perceber que, a nível internacional e comunitário, os benefícios fiscais podem facilmente ser considerados como uma forma de Auxílio de Estado (de ora em diante denominado de AE) e neste sentido, os mesmos, encontram-se sujeitos ao regime de controlo de AE que subsiste na União Europeia (UE) para defesa da lealdade da concorrência do mercado interno (cfr. artigos 107.º a 109.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia ¹³⁸– de ora em diante denominado de TFUE).

Martins (2006, p. 48)¹³⁹ realça que atentando ao regime comunitário dos AE, que se encontra previsto nos artigos 107.º e seguintes do TFUE, é de notar que a concessão de benefícios fiscais poderá ser incompatível com o regime de AE, casos os benefícios concedidos configurem:

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

Martins (2006, pp. 48 e 49)¹⁴⁰ complementa a sua defesa realçando que da experiência «ressaltada pelos órgãos comunitários competentes para apreciação desta matéria», decorre que a concessão de benefícios fiscais tem de ser ponderada, tendo em conta, alternativa e cumulativamente:

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

¹³⁷ Vide Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹³⁸ Disponível em https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_3&format=PDF

¹³⁹ Cfr. Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹⁴⁰ Cfr. Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

Ainda no que respeita à UE o Grupo de Trabalho (2005, pp. 27 e 28)¹⁴¹ acrescenta que importa ter em atenção o Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas¹⁴² aprovado pelo Conselho em 1 de dezembro de 1997 (de ora em diante designado de Código de Conduta), cujo fim consiste no combate à concorrência fiscal prejudicial. Constando no referido Código de Conduta os critérios identificativos das medidas passíveis de serem consideradas como concorrência fiscal prejudicial por delas «*resultar um nível de tributação significativamente inferior ao normalmente praticado no Estado-membro em causa*». Ressaltam também que a criação de benefícios fiscais por parte de um Estado-Membro da UE está sujeito a um duplo crivo, isto é, está sujeito às regras de AE e ao do Código de Conduta, sendo que, só as regras de AE são dotadas de valor jurídico, uma vez que o Código de Conduta foi adotado sob a forma de uma resolução e não tem por isso carácter vinculativo, exercendo somente uma função conformadora de natureza política.

Para além do acima referido, Portugal, enquanto membro da Organização Mundial do Comércio (OMC), está vinculado ao Acordo sobre as Subvenções e as Medidas de Compensação, celebrado no âmbito da Ronda do Uruguai. O objetivo fulcral deste Acordo é, de acordo com o Grupo de Trabalho (2005, p. 28)¹⁴³, promover uma concorrência leal no comércio internacional e «*aplica-se a contribuições financeiras ou outras formas de apoio de rendimentos ou preços que visam aumentar as exportações ou reduzir as importações*».

3.8. Síntese final

No que concerne a este capítulo o que importa reter é que de um ponto vista jurídico, o benefício fiscal consiste numa medida excecional da tributação regra que terá como consequência o impedimento do nascimento da obrigação tributária, por forma a prosseguir fins superiores ao da tributação que impede, e por isso encontra-se sujeito a um controlo rigoroso não podendo ser concedido de forma arbitrária.

Já de um ponto de vista económico, o benefício fiscal é considerado uma despesa fiscal, isto porque em termos quantitativos os mesmos representam uma situação sujeita a tributação onde não há arrecadação de receita fiscal, ou seja, representam montantes que inicialmente

¹⁴¹ Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹⁴² Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:41998X0106&from=PT>

¹⁴³ Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

pertenceriam ao Estado, mas que o mesmo abdicou por forma a percorrer os objetivos extrafiscais que se encontram definidos no ordenamento jurídico-financeiro, passando o referido montante a ser retido pelos contribuintes.

Relativamente à “relação” do mesmo com os princípios constitucionais, é de concluir que a sua criação se encontra prevista na CRP, não violando em momento algum o princípio da legalidade tributária, princípio esse que funciona como uma garantia de estabilidade e previsibilidade, para que os sujeitos passivos não tenham as suas expectativas frustradas. O princípio em causa determina ainda, na alínea i), do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 165.º da CRP¹⁴⁴, que a AR, ou o Governo quando autorizado, detém a competência legislativa em matéria fiscal, tendo os elementos dos tributos estar devidamente definidos e não podendo os cidadãos ser obrigados a pagar impostos que não tenham sido criados, liquidados e cobrados nos termos da CRP e da lei. Ou seja, daqui se depreende que a AR, e o Governo quando autorizado, têm o poder de tributar e de isentar o sujeito passivo, poder esse que se encontra previsto constitucionalmente e que não viola o princípio da legalidade tributária.

Já no que concerne ao princípio da igualdade tributária e, o seu princípio concretizador, o princípio da capacidade contributiva, concluí que os mesmos se encontram diretamente relacionados a valores como a dignidade humana, a primazia dos direitos fundamentais e outros valores estruturantes do Estado de Direito democrático, social, cultural e ambiental. Por forma a que estes valores não sejam violados, em matéria fiscal, estes princípios defendem que um imposto é justo quando os contribuintes que têm a mesma capacidade contributiva pagam o mesmo imposto (igualdade horizontal) e quando os contribuintes que têm capacidades contributivas diferentes pagam impostos diferentes (igualdade vertical). Nunca esquecendo que existe um mínimo de existência que deve ser respeitado, e abaixo deste mínimo de existência não existe capacidade contributiva. Daqui se depreende que, os benefícios fiscais não violam o princípio da igualdade tributária e o princípio da capacidade contributiva, na medida em que estes constituem uma exceção à tributação regra, que se justifica pela prossecução de interesses extrafiscais relevantes superiores ao da tributação que impedem.

Face ao exposto, e na minha opinião, os benefícios fiscais não são inconstitucionais. Isto porque, os mesmos prosseguem interesses extrafiscais superiores ao da própria tributação que impedem, como sejam os direitos fundamentais constitucionais de terceira geração,

¹⁴⁴ Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

encontrando-se constitucionalmente previstos e respeitando o princípio constitucional da legalidade tributária.

4. Direito do Património Cultural

A preservação, a defesa e a valorização do património cultural é, atualmente, um dever de todos os cidadãos, tendo o Estado, neste sentido, um papel preponderante, uma vez que compete ao mesmo, entre outras coisas, promover e assegurar o acesso de todos os cidadãos ao património cultural, incentivar a salvaguarda e a valorização do património cultural, e articular a política cultural com as restantes políticas setoriais.

Destarte, tendo o Direito do Património Cultural a sua base no Direito Constitucional, importa salientar que a CRP promove não só a proteção do Património Cultural como também, na alínea e), do artigo 9.^o¹⁴⁵, estabelece como tarefa fundamental do Estado a valorização do património cultural português. A este preceito, Canotilho e Moreira (2007, p. 279)¹⁴⁶ consideram que isto não é somente uma obrigação do Estado, mas também são direitos e deveres dos cidadãos que, nos termos do artigo 78.^o da CRP¹⁴⁷, têm o direito de «*fruição do património e dever de o defender*».

De notar que, tal como refere Domingos (2017, p. 90 e 91)¹⁴⁸, não é somente o Estado o destinatário desta tarefa fundamental, também «*as Regiões autónomas e municípios são igualmente destinatários, visto que a Nação portuguesa também integra o nível regional e local*». De notar que este é um dever que se encontra previsto no n.^o 3, do artigo 3.^o da Lei n.^o 107/2001, de 8 de setembro¹⁴⁹.

Contudo, antes de entender em que consiste a preservação, a defesa e a valorização do património cultural, importa perceber “O que é o Património Cultural?”. Por forma a responder de forma clara a esta pergunta é relevante analisar a Lei n.^o 107/2001, de 8 de setembro¹⁵⁰, que institui as bases da política e do regime de proteção e valorização do património cultural, que delimita no seu artigo 2.^o o conceito de património cultural:

¹⁴⁵ Vide Lei Constitucional n.^o 1/2005. D.R. Série I-A. 155/2005. (12-08-2005). – Vem complementar o estipulada neste artigo o n.^o 3, do artigo 73.^o da CRP.

¹⁴⁶ Canotilho, J. J. G. & Moreira, V. (2007). *Constituição da República Portuguesa Anotada Volume I*. Coimbra: Coimbra Editora.

¹⁴⁷ Lei Constitucional n.^o 1/2005. D.R. Série I-A. 155/2005. (12-08-2005).

¹⁴⁸ Domingos, F. N. (2017). (Alguns) Incentivos Fiscais no Património Cultural Português. In M. D. C. García (Coord.). *Haciendas Locales Y Patrimonio Histórico Y Cultural*. (pp. 89-90). Madrid: Dykinson.

¹⁴⁹ Lei n.^o 107/2001. D.R. Série I-A. 209/2001 (08-09-2001). – «*O conhecimento, estudo, protecção, valorização e divulgação do património cultural constituem um dever do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais.*»

¹⁵⁰ Lei n.^o 107/2001. D.R. Série I-A. 209/2001 (08-09-2001).

[a]rtigo 2.º

Conceito e âmbito do património cultural

1 - Para os efeitos da presente lei integram o património cultural todos os bens que, sendo testemunhos com valor de civilização ou de cultura portadores de interesse cultural relevante, devam ser objecto de especial protecção e valorização.

2 - A língua portuguesa, enquanto fundamento da soberania nacional, é um elemento essencial do património cultural português.

3 - O interesse cultural relevante, designadamente histórico, paleontológico, arqueológico, arquitectónico, linguístico, documental, artístico, etnográfico, científico, social, industrial ou técnico, dos bens que integram o património cultural reflectirá valores de memória, antiguidade, autenticidade, originalidade, raridade, singularidade ou exemplaridade.

4 - Integram, igualmente, o património cultural aqueles bens imateriais que constituam parcelas estruturantes da identidade e da memória colectiva portuguesas.

5 - Constituem, ainda, património cultural quaisquer outros bens que como tal sejam considerados por força de convenções internacionais que vinculem o Estado Português, pelo menos para os efeitos nelas previstos.

6 - Integram o património cultural não só o conjunto de bens materiais e imateriais de interesse cultural relevante, mas também, quando for caso disso, os respectivos contextos que, pelo seu valor de testemunho, possuam com aqueles uma relação interpretativa e informativa.

7 - O ensino, a valorização e a defesa da língua portuguesa e das suas variedades regionais no território nacional, bem como a sua difusão internacional, constituem objecto de legislação e políticas próprias.

8 - A cultura tradicional popular ocupa uma posição de relevo na política do Estado e das Regiões Autónomas sobre a protecção e valorização do património cultural e constitui objecto de legislação própria.

Os bens culturais a que se refere o n.º 1 do artigo *sub judice* podem, nos termos do n.º 1, do artigo 14.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro¹⁵¹, ser classificados como bens móveis ou imóveis. Importa para o objeto da investigação, segmentar os bens imóveis. Destarte, importa analisar o artigo 15.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro¹⁵², que no seu n.º 1 estabelece que os bens imóveis «*podem pertencer às categorias de monumento, conjunto ou sítio*»¹⁵³, sendo que dentro destas categorias eles podem ser classificados conforme sejam de «*interesse nacional, interesse público ou interesse municipal*»¹⁵⁴.

Nos termos do n.º 3 e do n.º 4, do artigo 15.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro¹⁵⁵ os bens imóveis que sejam classificados como de interesse nacional, independentemente de serem monumentos, conjuntos ou sítios, são denominados de «monumento nacional», sendo que se considera que um bem imóvel apresenta interesse nacional quando a sua proteção e valorização tenha um valor cultural de significado para a Nação.

Nos termos do n.º 5¹⁵⁶ um bem imóvel tem interesse público quando, embora a sua proteção e valorização tenham um valor cultural de importância nacional, se mostre desproporcional aplicar-lhe o regime que é aplicado aos bens imóveis de interesse nacional. E, por último, um bem tem interesse municipal, quando a sua valorização e proteção tenha um elevado valor cultural para um determinado município.¹⁵⁷

¹⁵¹ Lei n.º 107/2001. *D.R. Série I-A*. 209/2001 (08-09-2001).

¹⁵² Lei n.º 107/2001. *D.R. Série I-A*. 209/2001 (08-09-2001).

¹⁵³ A Convenção para a Proteção do Património Mundial, Cultural e Natural da Unesco, adotada no dia 16 de novembro de 1972, em Paris, faz a distinção entre estes três conceitos no seu artigo 1.º, que passo a citar:

“Artigo 1.º

Para fins da presente Convenção serão considerados como património cultural:

Os monumentos. - Obras arquitectónicas, de escultura ou de pintura monumentais, elementos ou estruturas de carácter arqueológico, inscrições, grutas e grupos de elementos com valor universal excepcional do ponto de vista da história, da arte ou da ciência;

Os conjuntos. - Grupos de construções isolados ou reunidos que, em virtude da sua arquitectura, unidade ou integração na paisagem, têm valor universal excepcional do ponto de vista da história, da arte ou da ciência;

Os locais de interesse. - Obras do homem, ou obras conjugadas do homem e da natureza, e as zonas, incluindo os locais de interesse arqueológico, com um valor universal excepcional do ponto de vista histórico, estético, etnológico ou antropológico.”

¹⁵⁴ Vide n.º 2, do artigo 15.º da Lei n.º 107/2001. *D.R. Série I-A*. 209/2001 (08-09-2001).

¹⁵⁵ Vide Lei n.º 107/2001. *D.R. Série I-A*. 209/2001 (08-09-2001).

¹⁵⁶ Lei n.º 107/2001. *D.R. Série I-A*. 209/2001 (08-09-2001).

¹⁵⁷ Lei n.º 107/2001. *D.R. Série I-A*. 209/2001 (08-09-2001).

De notar que, tal como refere Domingos (2017, p. 95)¹⁵⁸

o juízo que a Administração tem de efectuar acerca da natureza cultural de um bem é realizado com base em critérios técnicos e científicos, sendo a decisão jurídica apoiada em conhecimento de outras áreas do saber, como são disso exemplo, a História, o Urbanismo, a Arqueologia e a Paleontologia.

Os critérios técnicos e científicos referidos por Domingos encontram-se previstos no artigo 17.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro¹⁵⁹.

De ressaltar que os bens imóveis que constem na lista de património mundial integram a lista de bens imóveis classificados como de interesse nacional – n.º 7, do artigo 15.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro¹⁶⁰.

Em suma, a classificação que se dá aos bens imóveis, é feita de acordo o grau de “importância” que os mesmos apresentam para Portugal, por outras palavras existe uma graduação de interesse cultural.

Entendido o conceito de património cultural e as suas classificações, é necessário perceber em que consiste o artigo 78.º da CRP¹⁶¹, que estipula o «*dever de preservar, defender e valorizar o património cultural*». Neste sentido, Canotilho e Moreira (2007, p. 927)¹⁶² consideram que a defesa e valorização do património cultural é feita não só através da classificação do mesmo em monumentos, conjuntos ou sítios, mas também através de por exemplo: medidas que regulamentem e fiscalizem a compra, venda e comércio de bens culturais; medidas cautelares de conservação desses mesmos bens; integração de bens do património cultural em «*planos de ordenamento do território e planos urbanísticos*».

De notar que, de acordo com a alínea g), do n.º 1, do artigo 165.º da CRP¹⁶³, a AR tem competência legislativa exclusiva relativamente às «*bases do sistema de protecção de natureza, do equilíbrio ecológico e do património cultural*», esta competência reservada à AR é uma competência de reserva relativa, na medida em que a mesma pode autorizar o

¹⁵⁸ Cfr. Domingos, F. N. (2017). (Alguns) Incentivos Fiscais no Património Cultural Português. In M. D. C. García (Coord.). *Haciendas Locales Y Patrimonio Histórico Y Cultural*. (pp. 89-90). Madrid: Dykinson.

¹⁵⁹ Lei n.º 107/2001. *D.R. Série I-A*. 209/2001 (08-09-2001).

¹⁶⁰ Lei n.º 107/2001. *D.R. Série I-A*. 209/2001 (08-09-2001).

¹⁶¹ Vide Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

¹⁶² Cfr. Canotilho, J. J. G. & Moreira, V. (2007). *Constituição da República Portuguesa Anotada Volume I*. Coimbra: Coimbra Editora.

¹⁶³ Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

Governo a legislar. Segundo Canotilho e Moreira (2007, pp. 324 e 325)¹⁶⁴, esta competência legislativa diz respeito a matéria de direitos fundamentais, contudo a mesma respeita apenas ao regime geral, isto é, a AR vai definir o «*regime comum ou normal da matéria, sem prejuízo, todavia, de regimes especiais que podem ser definidos pelo Governo (ou, se for caso disso, pelas Assembleias Legislativas regionais)*».

Em resumo, é fundamental que o Estado, as Regiões Autónomas e os Municípios cumpram as atribuições que lhes são incumbidas no âmbito da preservação, proteção e valorização do património cultural.

4.1. Síntese final

Em suma, o Direito do Património Cultural encontra a sua base no Direito Constitucional, e surge, nos termos do artigo 78.º da CRP¹⁶⁵, com o objetivo de preservar, defender e valorizar o património cultural.

Importa entender que o património cultural representa um conjunto de todos os bens com importância histórica e cultural de uma dada região, que ao longo dos anos adquiriram um valor único e simbólico. A proteção de todos esses bens é feita de forma a garantir a continuidade e preservação da expressão cultural de um povo, e surge com o objetivo de assegurar que as gerações futuras conheçam o passado, tradição, história, costume, cultura e identidade do seu povo.

Em suma, é imperativo defender e a valorizar o património cultural, para que seja possível transmitir e deixar toda esta herança histórica às gerações futuras, sendo esta uma tarefa fundamental do Estado e um dever de todos os cidadãos preservar.

¹⁶⁴ Canotilho, J. J. G. & Moreira, V. (2007). *Constituição da República Portuguesa Anotada Volume II*. Coimbra: Coimbra Editora.

¹⁶⁵ Vide Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

5. Benefícios Fiscais no Património Cultural

Feito um breve estudo e enquadramento legislativo, relativamente aos conceitos bases de património cultural importa agora passar para a análise dos benefícios fiscais existentes em sede do Direito do Património Cultural.

Note-se que na esfera do Direito Fiscal é possível, de algum modo, observar a existência de uma proteção atribuída a temáticas relacionadas com o Património Cultural. Isto é perceptível desde logo, pela concessão de benefícios fiscais que é dada para a proteção e salvaguarda do património cultural, que se encontra prevista no Título X da Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro¹⁶⁶, e da qual se depreende que existem exceções à tributação regra em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), exceções essas que apresentam uma finalidade superior à da própria tributação, que é a proteção e salvaguarda do património cultural.

Dois exemplos destas exceções à tributação regra, são os benefícios fiscais atribuídos ao património cultural presentes na alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF¹⁶⁷, em sede de IMI, o qual estipula que estão isentos de IMI os prédios que são «*classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal*».¹⁶⁸; e os benefícios fiscais atribuídos em sede de IMT, que se encontram previstos na alínea g), do artigo 6.º do CIMT¹⁶⁹, que isentam de IMT «*as aquisições de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal*».

Este artigo vem, deste modo, estabelecer um benefício fiscal deveras importante em sede de tributação do património dado que constitui um incentivo à conservação e manutenção dos imóveis por parte dos seus proprietários. Devido ao mau estado de conservação em que se encontram muitos imóveis, sendo alguns deles bens integrantes do nosso património cultural, esta medida nasce como um incentivo à prossecução, tanto pelos particulares como pelas

¹⁶⁶ Lei n.º 107/2001. *D.R. Série I-A*. 209/2001 (08-09-2001).

¹⁶⁷ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

¹⁶⁸ De notar que o n.º 12, do artigo 112.º do CIMI, prevê que os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem determinar uma redução da taxa até 50 %, no que concerne ao importo a aplicar «aos prédios classificados como de interesse público, de valor municipal ou património cultural», desde que os mesmos não se encontrem abrangidos pela alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF.

¹⁶⁹ Decreto-Lei n.º 287/2003. *D.R. Série I-A*. 262/2003 (12-11-2003).

próprias entidades públicas, dos objetivos traçados na Lei de Base do Património Cultural. (Teixeira, 2015, p. 346).¹⁷⁰

Estas duas isenções suprarreferidas isentam, em ambos os casos, os prédios classificados, contudo essa isenção não é aplicada de forma igual em ambos os impostos, nem entre os próprios prédios classificados. Vejamos então quais são as diferenças:

- i. Em sede de IMI, encontram-se isentos os prédios classificados como monumento nacional e os prédios classificados individualmente como de interesse público e de interesse municipal. Quer isto dizer que o legislador excluiu desta isenção os prédios que se encontrem em conjuntos que estejam classificados como de interesse público e de interesse municipal, mas que não se encontrem individualmente classificados como de interesse público e de interesse municipal. Contudo, os prédios que sejam classificados como de interesse nacional, independentemente de serem monumentos, conjuntos ou sítios, beneficiam desta isenção.
- ii. Já no que respeita ao IMT, o mesmo é taxativo quando impõe que, para que o sujeito passivo beneficie da respetiva isenção, os prédios têm que estar individualmente classificados, independentemente de serem de interesse nacional, interesse público ou interesse municipal. Ou seja, o IMT não cria uma “discriminação” entre as classificações dos prédios, da mesma forma que um prédio de interesse municipal tem que se encontrar individualmente classificado, um prédio de interesse público ou de interesse nacional também tem que estar individualmente classificado, independentemente de fazerem parte de um conjunto ou de um sítio que seja classificado como de interesse nacional, interesse público ou interesse municipal.

Em ambas as isenções, é notória a vontade do legislador de promover a conservação e preservação dos bens imóveis classificados como de interesse nacional, de interesse público ou interesse municipal.

De notar, que a isenção na alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF¹⁷¹, tal como estabelece o n.º 5¹⁷² do referido artigo, é uma isenção de carácter automática, necessitando apenas da

¹⁷⁰ Cfr. Teixeira, G. (2015). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

¹⁷¹ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

¹⁷² “Artigo 44.º

comunicação da entidade competente, seja ela a Direção-Geral do Património Cultural ou pelas câmaras municipais, conforme o caso, aquando da classificação ou reconhecimento e integração dos mesmos. Sendo que esta isenção vigora, independentemente da transmissão dos prédios, enquanto os mesmos estiverem classificados ou reconhecidos e integrados.

Ainda nos termos do artigo em causa, a isenção inicia-se no ano em que se verifique a classificação do prédio, cessando igualmente no ano em que o prédio seja desclassificado ou sejam considerados prédios devolutos ou em ruínas.¹⁷³

Já no que concerne à isenção respeitante à alínea g), do artigo 6.º CIMT¹⁷⁴, a mesma é dependente de reconhecimento. Deste modo, nos termos do n.º 1 e da alínea c), do n.º 2, do artigo 10.º do CIMT¹⁷⁵, esta isenção é reconhecida a requerimento dos interessados a apresentar nos serviços competentes, antes do ato ou contrato que deu origem à transmissão, e sempre antes da liquidação que deveria ter sido efetuada. Sendo que, o pedido de reconhecimento tem de ser acompanhado da identificação e descrição dos bens, e do documento emitido pelo serviço competente, que comprove a classificação do prédio.¹⁷⁶

Tal como acontece na isenção da alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF¹⁷⁷, também a isenção prevista na alínea g), do artigo 6.º CIMT¹⁷⁸, caduca com a desclassificação do prédio.¹⁷⁹

(...)

5 - As isenções a que se referem as alíneas n) e q) do n.º 1 são de carácter automático, operando mediante comunicação da classificação como monumentos nacionais ou da classificação individualizada como imóveis de interesse público ou de interesse municipal, do reconhecimento pelo município como estabelecimentos de interesse histórico e cultural ou social local e de que integram o inventário nacional dos estabelecimentos e entidades de interesse histórico e cultural ou social local, respetivamente, a efetuar pela Direção-Geral do Património Cultural ou pelas câmaras municipais, conforme o caso, vigorando enquanto os prédios estiverem classificados ou reconhecidos e integrados, mesmo que estes venham a ser transmitidos.

(...)"

¹⁷³ Vide alínea c), do n.º 2 e n.º 10, do artigo 44.º do EBF – Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

¹⁷⁴ Decreto-Lei n.º 287/2003. *D.R. Série I-A*. 262/2003 (12-11-2003).

¹⁷⁵ Decreto-Lei n.º 287/2003. *D.R. Série I-A*. 262/2003 (12-11-2003).

¹⁷⁶ De notar que a isenção que consta na alínea g), do artigo 6.º do CIMT, é de carácter automático caso o valor que sirva de base à liquidação de IMT seja igual ou inferior a 300 000 euros. – n.º 8, do artigo 10.º do CIMT, Vide Decreto-Lei n.º 287/2003. *D.R. Série I-A*. 262/2003 (12-11-2003).

¹⁷⁷ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

¹⁷⁸ Decreto-Lei n.º 287/2003. *D.R. Série I-A*. 262/2003 (12-11-2003).

¹⁷⁹ Vide n.º 4, do artigo 11.º do CIMT – Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

5.1. Alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF VS. Alínea g), do artigo 6.º do CIMT

Na presente análise jurídica irei estudar a jurisprudência relativa à alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF¹⁸⁰ e à alínea g), do artigo 6.º do CIMT¹⁸¹, que têm gerado uma grande controvérsia na doutrina fiscal.

5.1.1. A Jurisprudência

Relativamente à matéria supra analisada a isenção que mais controvérsia tem causado é a isenção de IMI prevista na alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF¹⁸², referente aos prédios que fazem parte de conjuntos classificados como de interesse nacional, os designados Centros Históricos, mas que não se encontram individualmente classificados como de interesse nacional.

Analisemos deste modo a Decisão Arbitral correspondente ao Processo n.º 76/2015-T¹⁸³. Neste processo os requerentes, que são proprietárias de imóveis que se situam no Centro Histórico X, que faz parte da lista do património Mundial da Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO), solicitaram a constituição de tribunal arbitral, por considerarem que houve um ato de liquidação ilegal, realizado em sede de IMI. Estes consideram que houve uma violação da alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF¹⁸⁴, pois entendem que na situação em causa se verificam os pressupostos para a isenção automática de IMI.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), doravante requerida, defende-se, alegando que o pedido de declaração de ilegalidade deveria ser julgado improcedente, uma vez que os imóveis que deram lugar às liquidações, e que se situam no Centro Histórico X, não podem beneficiar da referida isenção de IMI, dado que os mesmos não estão individualmente classificados.

¹⁸⁰ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I.* 149/1989 (01-07-1989).

¹⁸¹ Decreto-Lei n.º 287/2003. *D.R. Série I-A.* 262/2003 (12-11-2003).

¹⁸² Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I.* 149/1989 (01-07-1989).

¹⁸³ Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_processo&listDir=DESC&listPage=13&id=1396

¹⁸⁴ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I.* 149/1989 (01-07-1989).

Face a isto, o tribunal considerou como provado que Centro Histórico X realmente faz parte da lista do património Mundial da UNESCO, e que se encontra classificado como monumento nacional. Acresce que, no caso em concreto o património protegido é visto como um todo, ou seja, é visto como um conjunto.

O tribunal ressaltou ainda que o artigo do EBF em causa apresenta duas realidades que trata de forma distinta. Por um lado, estão isentos de IMI os prédios classificados como monumentos nacionais, por outro lado, estão igualmente isentos de IMI os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal. Assim, o tribunal entendeu que o legislador teve como objetivo fazer uma distinção entre imóveis classificados como monumento nacional e imóveis classificados como de interesse público ou municipal, «*exigindo a estes últimos uma classificação individual*» e dispensando a classificação individual, para efeitos de isenção de IMI, aos monumentos nacionais.

Em suma, o tribunal concluiu que, uma vez que, os prédios que se encontram situados no Centro Histórico X, e este está legalmente classificado como monumento nacional, então «*é manifesto que beneficiam da referida isenção, sendo assim ilegais as liquidações de IMI aqui impugnadas, e devendo ser restituído aos Requerentes o imposto que foi pago*».

Do processo aqui analisado depreende-se a decisão do tribunal foi no sentido de os prédios que são parte integrante de conjuntos classificados como monumentos nacionais beneficiam da isenção de IMI prevista na alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF¹⁸⁵. Semelhante a este caso temos muitos outros, como é o caso da Decisão Arbitral do Processo n.º 77/2019-T¹⁸⁶ e do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo do Processo 0134/14.4BEPRT 0501/17¹⁸⁷. No que a estes dois processos diz respeito não irei analisar a alegada violação ou não da alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF¹⁸⁸, uma vez que a questão suscitada pelas partes e a decisão dos tribunais é em tudo semelhante com o processo anteriormente analisado, contudo considero importante analisar uma questão suscitada em ambos que foi a

¹⁸⁵ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I.* 149/1989 (01-07-1989).

¹⁸⁶ Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=5&id=4340

¹⁸⁷ Disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/87d4250151ae979a802583bb0058ca4e?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

¹⁸⁸ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I.* 149/1989 (01-07-1989).

alegada violação de princípios constitucionais em que incorre a adoção da primeira parte da alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF¹⁸⁹.

Tanto num caso como no outro as partes consideraram que a conjugação da alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF¹⁹⁰, com o n.º 3 e o n.º 7, do artigo 15.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro¹⁹¹, e com o n.º 3, do artigo 3.º¹⁹² do DL n.º 309/2009, de 23 de outubro¹⁹³, violavam os seguintes princípios constitucionais: o princípio da igualdade tributária; o princípio da capacidade contributiva; e, o princípio da autonomia local. Vejamos então em ambos os casos quais as alegações apresentadas em ambas as partes e qual a resposta dada pelo tribunal.

Relativamente ao princípio da igualdade tributária,

- i. A Fazenda Pública¹⁹⁴ alegou que: o sujeito passivo de IMI pretende ser privilegiado, uma vez que beneficiará de uma isenção de IMI simplesmente porque é proprietário de prédios integrados num determinado Centro Histórico, sendo que os mesmos não têm de valor cultural individual.
- ii. O tribunal decidiu que: é necessário ter em atenção que os proprietários de prédios classificados, sejam prédios individualmente classificados como de interesse nacional ou sejam prédios integrados num conjunto que seja considerado monumento nacional, se encontram sujeitos a especiais obrigações, nos termos do

¹⁸⁹ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I.* 149/1989 (01-07-1989).

¹⁹⁰ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I.* 149/1989 (01-07-1989).

¹⁹¹ Lei n.º 107/2001. *D.R. Série I-A.* 209/2001 (08-09-2001).

¹⁹² “Artigo 3.º (Graduação do interesse cultural e classificação)

(...)

3 - A designação de «monumento nacional» é atribuída aos bens imóveis classificados como de interesse nacional, sejam eles monumentos, conjuntos ou sítios.”

¹⁹³ Decreto-Lei n.º 309/2009. *D.R. Série I.* 206/2009 (23-10-2009).

¹⁹⁴ Não ignoramos que no processo arbitral os juristas representam a Diretora Geral da AT.

artigo 21.^{o195} da Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro¹⁹⁶. Concluindo que existe, deste modo, uma razão objetiva para o tratamento diferenciado entre proprietários de prédios classificados – sujeitos a deveres especiais – e proprietários de prédios não classificados – não sujeitos a tais deveres –, o que justifica o benefício fiscal previsto na alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF¹⁹⁷.

Relativamente ao princípio da capacidade contributiva,

- i. A Fazenda Pública alegou que: o proprietário de prédios destituídos de valor cultural individual, pretende usufruir de uma isenção fiscal destinada a beneficiar proprietários de imóveis com valor cultural e que estão sujeitos a encargos financeiros e a procedimentos burocráticos mais gravosos do que os proprietários de imóveis sem valor cultural.
- ii. O tribunal decidiu que: subscrevendo o proferido no Decisão Arbitral do Processo n.º 362/2018-T¹⁹⁸, o tribunal decidiu que a questão da violação do princípio da capacidade contributiva não se coloca em sede de benefícios fiscais, uma vez que os mesmos constituem uma exceção a esse princípio, que se justifica por razões especiais; no caso em concreto justifica-se para que seja assegurado que o objetivo extrafiscal, que consiste no incentivo aos titulares de imóveis de adotarem comportamentos que permitam a preservação do património, é cumprido.

¹⁹⁵ “Artigo 21.º (Deveres especiais dos detentores)

1 - Os proprietários, possuidores e demais titulares de direitos reais sobre bens que tenham sido classificados ou inventariados estão especificamente adstritos aos seguintes deveres:

- a) Facilitar à administração do património cultural a informação que resulte necessária para execução da presente lei;
- b) Conservar, cuidar e proteger devidamente o bem, de forma a assegurar a sua integridade e a evitar a sua perda, destruição ou deterioração;
- c) Adequar o destino, o aproveitamento e a utilização do bem à garantia da respectiva conservação.

2 - Sobre os proprietários, possuidores e demais titulares de direitos reais sobre bens que tenham sido classificados incidem ainda os seguintes deveres:

- a) Observar o regime legal instituído sobre acesso e visita pública, à qual podem, todavia, eximir-se mediante a comprovação da respectiva incompatibilidade, no caso concreto, com direitos, liberdades e garantias pessoais ou outros valores constitucionais;
- b) Executar os trabalhos ou as obras que o serviço competente, após o devido procedimento, considerar necessários para assegurar a salvaguarda do bem.”

¹⁹⁶ Lei n.º 107/2001. *D.R. Série I-A*. 209/2001 (08-09-2001).

¹⁹⁷ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

¹⁹⁸

Disponível

em

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=37&id=3825>

No que concerne ao princípio da autonomia local,

- i. A Fazenda Pública alegou que: a atribuição de um benefício fiscal sem qualquer critério, apresenta prejuízo para as receitas municipais, uma vez que o IMI é um imposto municipal e reverte a favor dos municípios onde os imóveis se localizam. Ao defenderem que um determinado prédio está classificado como de interesse nacional, só porque integra um Centro Histórico que integra a “Lista do Património Mundial” da UNESCO, é de concluir que o Município onde o mesmo se localiza vê ofendida a sua autonomia local, já que não teve palavra no que respeita à questão da perda da receita do IMI subjacente à área daquele centro, sendo que parte da sua receita local foi decidida indiretamente por um organismo¹⁹⁹. Daqui decorre que a interpretação feita viola o princípio da participação, já que o Município não se pronuncia quanto à questão da perda da receita do IMI subjacente à área do Centro Histórico.
- ii. O tribunal decidiu que: mais uma vez, subscrevendo o proferido no Decisão Arbitral do Processo n.º 362/2018-T, a questão da violação do princípio da autonomia local trata-se de um equívoco da AT, uma vez que as isenções fiscais são matéria da reserva relativa de competência legislativa da AR – n.º 2, do artigo 103.º e alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º da CRP²⁰⁰ –, logo são criadas para satisfazer interesses nacionais e não autárquicos.

Por último, passarei à análise do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul do Processo 277/14.4BELRS²⁰¹, onde a recorrente apresentou ação administrativa especial contra o Ministérios das Finanças e da Administração Pública, por lhe ter sido revogado a isenção de IMI prevista na alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF²⁰² relativamente a um prédio do qual é proprietária.

¹⁹⁹ De acordo com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 0134/14.4BEPRT 0501/17, o Comité do Património Mundial: “(a) não integra os órgãos do Estado Português; (b) não dispõe de qualquer competência legal em matéria tributária no território português; (c) não lhe foi delegada qualquer competência legal em matéria tributária pelo Estado Português no âmbito da candidatura à “Lista do Património Mundial” da UNESCO de 1996; (d) não lhe foi delegada qualquer competência legal em matéria tributária pelo Município do Porto no âmbito da candidatura à “Lista do Património Mundial” da UNESCO de 1996”

²⁰⁰ Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

²⁰¹ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/CEEB80BCCC9B0C2680258116003F3E43>

²⁰² Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

A questão em causa neste processo é o facto de o referido imóvel ser parte integrante de um conjunto denominado de “Baixa Pombalina”, que se encontra classificado como sendo de interesse público. Considerando assim a recorrida que o referido imóvel não se encontra individualmente classificado como sendo de interesse público, sendo necessário nos termos da lei que o mesmo se verifique, pois se o legislador assim não o pretendesse teria alargado a isenção ao conjunto de prédios, e isso não se verifica. Face ao exposto a recorrida entende que não se encontram verificados os pressupostos necessários para a recorrente beneficiar da isenção.

A recorrente alega então que adquiriu o referido prédio em 2000, sendo que em 2006 foi publicada a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro²⁰³, que a alínea a), do artigo 88.º diz que *«são mantidos, nos termos em que foram concedidos, os benefícios fiscais constantes das partes II e III cujo direito tenha sido adquirido até 31 de Dezembro 2006»*. Considerando assim que a isenção da qual beneficiava deve ser mantida sob pena de violar o referido artigo.

Tendo em atenção ao supra referido, o Tribunal entendeu que a alínea a), do artigo 88.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro²⁰⁴, era uma lei transitória e que a alínea c)²⁰⁵ do referido artigo derroga o regime transitório previsto na alínea a). Isto significa que os contribuintes que usufruíam do benefício fiscal na alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF²⁰⁶, deixariam de reunir os pressupostos legais para o efeito, por o imóvel não se encontrar individualmente classificado como de interesse público. O Tribunal concluiu deste modo, que o edifício não reúne os pressupostos legais para que lhe seja atribuída a isenção de IMI em causa.

Desta breve análise, depreende-se que os tribunais concluem que nenhuma das inconstitucionalidades invocadas se verificam.

²⁰³ Lei n.º 53-A/2006. *D.R. Série I. 249/2006 (29-12-2006)*.

²⁰⁴ Lei n.º 53-A/2006. *D.R. Série I. 249/2006 (29-12-2006)*.

²⁰⁵ “Artigo 88.º (Disposições transitórias no âmbito dos benefícios fiscais)

(...)

c) A administração fiscal notifica, no prazo de 180 dias após a entrada em vigor da presente lei, todos os sujeitos passivos, que se encontrem a beneficiar da isenção referida na alínea n) do n.º 1 do artigo 40.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, da cessação deste benefício por alteração dos seus pressupostos;”

²⁰⁶ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I. 149/1989 (01-07-1989)*.

5.2. Síntese final

A alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF²⁰⁷ não exige que o prédio que se encontre localizado num conjunto que seja considerado de interesse nacional esteja individualmente classificado como de interesse nacional, para que o mesmo beneficie da isenção de IMI; já a alínea g), do artigo 6.º do CIMT²⁰⁸ exige a classificação individual do prédio como de interesse nacional, mesmo que este esteja localizado dentro de um conjunto classificado como de interesse nacional, para que o mesmo possa beneficiar da isenção de IMT.

Na minha opinião este tratamento que se dá aos prédios de interesse nacional, consoante o mesmo seja tributado em sede IMI ou em sede de IMT, constitui uma “discriminação” que deve ser sanada pelo legislador, isto porque eu considero que aos estarmos em sede de tributação do património não faz sentido que o “mesmo prédio” tenha uma classificação diferente consoante seja tributado em sede de IMI ou tributado em sede IMT.

²⁰⁷ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

²⁰⁸ Decreto-Lei n.º 287/2003. *D.R. Série I-A*. 262/2003 (12-11-2003).

6. Conclusão

O tributo tem uma dupla funcionalidade a ele inerente, a fiscal e a extrafiscal, sendo que, no que aos tributos extrafiscais diz respeito, importa reter que na origem da criação dos mesmos teve um fim superior à da mera arrecadação de receita. A finalidade dos mesmos é percorrer determinados objetivos previstos constitucionalmente, intervindo, para isso, na conduta humana dos cidadãos, estimulando ou desestimulando determinados comportamentos consoante os fins constitucionais que pretende prosseguir

Este entendimento do conceito de tributo extrafiscal demonstrou-se importante para um melhor entendimento das duas questões extremamente importantes que se levantaram ao longo do estudo do capítulo três, que são: “O que é um benefício fiscal?” e “A concessão de benefícios fiscais viola algum princípio constitucional?”.

No que concerne à primeira questão que se coloca, o benefício fiscal constitui uma exceção à tributação regra, que não permite o nascimento da obrigação tributária, e cujo objetivo é prosseguir fins superiores ao da tributação que impede e que se encontram definidos no ordenamento jurídico-financeiro. Por forma a prosseguir estes objetivos o Estado abdica de montantes que inicialmente lhe pertenceriam.

Relativamente à segunda questão, são três os princípios constitucionais a ter em atenção: o princípio da legalidade e o princípio da igualdade tributária, e o seu princípio concretizador, o princípio da capacidade contributiva. No que respeita ao princípio da legalidade tributária, o mesmo tem como objetivo garantir a segurança jurídica dos cidadãos e a proteção da confiança. Desta forma, a criação de determinado imposto tem que ter o consentimento do povo, sendo que o povo dá o seu consentimento através da AR. De notar que, ainda no que respeita a este princípio, todas as Leis, DL e DL regionais têm de permitir aos cidadãos identificar e compreender as obrigações a que estão adstritos, neste caso as suas obrigações tributárias, não podendo os mesmos ser obrigados a pagar impostos que não tenham sido criados, liquidados e cobrados nos termos da CRP e da lei.

Já o princípio da igualdade tributária e, o seu princípio concretizador, o princípio da capacidade contributiva, são princípios constitucionais materiais que defendem uma justiça equitativa e redistributiva, e que encontram a sua base legal no artigo 13.º da CRP²⁰⁹ e no n.º

²⁰⁹ Lei Constitucional n.º 1/2005. D.R. Série I-A. 155/2005. (12-08-2005).

1, do artigo 103.º da CRP²¹⁰. Os referidos artigos determinam que seja feita uma repartição justa dos rendimentos, tendo em conta a capacidade contributiva dos contribuintes, defendendo um tratamento igual do que é igual e desigual do que é desigual. Acresce que ninguém deve ser excluído do dever de pagar impostos e que o pagamento de impostos deve obedecer a um tratamento de igualdade de todos os contribuintes.

Deste modo, e tendo em conta que o sistema fiscal tem como base princípios constitucionais fundamentais, e os benefícios fiscais constituem exceções à tributação regra, na minha opinião, os benefícios fiscais derrogam sim os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, na medida em que não têm em consideração a capacidade contributiva dos contribuintes. Contudo, importa ter presente que estes têm como objetivo a tutela de interesses extrafiscais de maior relevância, isto é, o objetivo primordial deles não é arrecadação de receita mas sim a proteção de interesses públicos constitucionalmente relevantes que se mostram superiores ao da tributação a que obstam, sendo a derrogação do princípio da igualdade justificada e os benefícios fiscais legítimos aos olhos da lei.

Importa realçar que o n.º 1, do artigo 3.º do EBF²¹¹, prevê uma cláusula de caducidade dos benefícios fiscais, segundo a qual os benefícios fiscais vigoram durante cinco anos salvo disposição em contrário. Na minha opinião, esta cláusula surge com o objetivo de verificar se as motivações que serviram de base para a criação deste benefício fiscal se mantêm, e se a manutenção do mesmo no sistema tributário é necessária, fazendo esta avaliação com base na relevância, eficácia e eficiência do mesmo.

No que respeita à questão: “Existe ou não uma incongruência legislativa no que respeita à alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF²¹² e à alínea g), do artigo 6.º do CIMT²¹³?”.

Na minha opinião, se é verdade que em ambas as isenções, o legislador pretende promover a conservação e preservação dos bens imóveis classificados como de interesse nacional, de interesse público ou interesse municipal, também é verdade que existe uma “discriminação” relativamente aos prédios de interesse nacional. Isto porque, enquanto a isenção prevista em sede de IMI, estipulada na alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º do EBF²¹⁴, não exige a

²¹⁰ Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

²¹¹ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

²¹² Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

²¹³ Decreto-Lei n.º 287/2003. *D.R. Série I-A*. 262/2003 (12-11-2003).

²¹⁴ Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

classificação individual de um prédio como de interesse nacional, quando o mesmo se encontre localizado num conjunto denominado de interesse nacional, a isenção prevista em sede de IMT, estipulada na alínea g), do artigo 6.º do CIMT²¹⁵, exige a classificação individual do prédio como de interesse nacional, mesmo que esse prédio se encontre localizado num conjunto denominado de interesse nacional.

Esta incongruência legislativa tem suscitado litigância entre a AT e os contribuintes, isto porque, regra geral, a AT entende que para os prédios beneficiarem da isenção de IMI têm que se encontrar individualmente classificados, já os contribuintes não interpretam a lei dessa forma, eles entendem que desde que o prédio se localize dentro de um conjunto classificado como de interesse nacional, o mesmo já pode beneficiar da referida isenção.

Foram várias as questões levantadas pela AT, desde a interpretação do artigo à violação de princípios constitucionais quando adotada a interpretação dos contribuintes. Contudo, os tribunais cingem-se à letra da lei e defendem que se a vontade do legislador fosse que os prédios se encontrassem individualmente classificados o mesmo teria definido isso de forma explícita, o que não se verifica.

Por conseguinte, considero que esta incongruência deve ser sanada, uma vez que, não faz qualquer sentido que, em sede de tributação do património, o “mesmo prédio” tenha classificações diferentes consoante seja tributado em sede de IMI ou tributado em sede de IMT. Contudo, não compete aos tribunais sanar esta incongruência, compete sim ao legislador, na medida em que os tribunais se limitam a interpretar a lei e fazer cumprir a vontade legislativa.

²¹⁵ Decreto-Lei n.º 287/2003. *D.R. Série I-A*. 262/2003 (12-11-2003).

Referências Bibliográficas

- Canotilho, J. J. G. & Moreira, V. (2007). *Constituição da República Portuguesa Anotada Volume I*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Canotilho, J. J. G. & Moreira, V. (2007). *Constituição da República Portuguesa Anotada Volume II*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Diogo, F. L. T. *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos* (Tese de doutoramento, Universidad de Barcelona, Barcelona, Espanha). Disponível em https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/368196/DFLT_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Domingos, F. N. (2017). (Alguns) Incentivos Fiscais no Património Cultural Português. In M. D. C. García (Coord.). *Haciendas Locales Y Patrimonio Histórico Y Cultural*. Madrid: Dykinson.
- Dourado, A. P. (2015). *Direito Fiscal – Lições*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Gomes, N. S. (1991). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165)*. Lisboa.
- Gomes, N. S. (1993). *Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (168)*. Lisboa.
- Grupo de Trabalho Criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. (2005). *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Machado, J. E. M. & Costa, P. N. (2017). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Martins, G. O. & Pacheco, A. S. A. (2011). Aspectos Económicos e Sociais da Extrafiscalidade. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora.
- Martins, G. W. O. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Pacheco, A. S. A. (2011). Dos Impostos Fiscais aos Impostos Extrafiscais. Do Estado Liberal ao Estado Social. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora.
- Rocha, J. F. (2011). O Procedimento e o Processo Tributário no Domínio da Extrafiscalidade. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora.
- Santos, J. C. (1993). *Bem-estar social e decisão financeira*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Teixeira, G. (2015). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Teles, S. G. (2011). A Extrafiscalidade na Constituição da República Portuguesa de 1976. In M. Pires (Coord.). *Da Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

Legislação:

Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas: Disponível em https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_3&format=PDF

Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. Série I*. 149/1989 (01-07-1989).

Decreto-Lei n.º 287/2003. *D.R. Série I-A*. 262/2003 (12-11-2003).

Decreto-Lei n.º 309/2009. *D.R. Série I*. 206/2009 (23-10-2009).

Lei Constitucional n.º 1/2005. *D.R. Série I-A*. 155/2005. (12-08-2005).

Lei n.º 53-A/2006. *D.R. Série I*. 249/2006 (29-12-2006).

Lei n.º 107/2001. *D.R. Série I-A*. 209/2001 (08-09-2001).

Ley n.º 58/2003. *BOE*. 302 (18-12-2003). Disponível em <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia: Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:41998X0106&from=PT>

Jurisprudência:

Acórdão de 1983-10-12 (Processo n.º 83-0094). Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/76091175/details/normal?perPage=100&sort=whenSearchable&q=Constitui%C3%A7%C3%A3o+da+Rep%C3%BAblica+Portuguesa&sortOrder=ASC>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo do Processo 0134/14.4BEPRT 0501/17 – Disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/87d4250151ae979a802583bb0058ca4e?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul do Processo 277/14.4BELRS – Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/CEEB80BCCC9B0C2680258116003F3E43>

Decisão Arbitral do Processo n.º 76/2015-T – Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_processo&listDir=DESC&listPage=13&id=1396

Decisão Arbitral do Processo n.º 77/2019-T – Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=5&id=4340

Decisão Arbitral do Processo n.º 362/2018-T – Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=37&id=3825>