

## DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO E DESPESA FISCAL (\*)

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA

---

1. Foi com muito gosto que aceitei este convite para a apresentação do relatório nacional do Tema I – *Medidas Fiscais de Apoio ao Desenvolvimento Económico* –, elaborado para as XXI *Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributário* que decorreram em Génova, no passado mês de Setembro de 2002, elaborado com base nas directrizes estabelecidas pelo relator geral, Professor Doutor Eusébio Gonzalez.

Subjacente a essas directrizes encontrava-se uma primeira reflexão relativa à *validade* das medidas fiscais destinadas a favorecer o desenvolvimento económico, a qual passava pela análise da conformidade dessa medidas com os princípios constitucionais da tributação de cada país participante: se compete ao Estado promover o desenvolvimento económico ou – talvez mais precisamente, num contexto de economia de mercado – criar condições propícias a esse desenvolvimento, a acção do Estado devia, necessariamente, realizar-se dentro do travejamento constitucional. Sendo a legislação fiscal ordinária condicionada pela disciplina constitucional, tais “medidas fiscais” destinadas a favorecer o desenvolvimento económico suscitariam questões de harmonização, ou, pelo menos, de não conflituação, com as Constituições fiscais dos diversos países participantes.

Segunda questão também indicada nas referidas directrizes era ainda a da *eficiência* económica das medidas fiscais adoptadas: se se poderia esperar das

---

(\*) Conferência na Associação Fiscal Portuguesa, em 23 de Janeiro de 2003, de apresentação do relatório nacional (elaborado, em co-autoria, pelo signatário e pelo Dr. João Lopes Alves, em Agosto de 2002), do Tema I – *Medidas Fiscais de Apoio ao Desenvolvimento Económico* das XXI *Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributário* Génova (Setembro, 2002).

normas fiscais de estímulo, ou de desestímulo, uma efectiva promoção do desenvolvimento económico.

A terceira e última questão referida era a de indagar se essas medidas fiscais de apoio ao desenvolvimento económico, independentemente da sua compatibilidade constitucional, da sua legalidade formal ou da sua eficiência económica real, não colidiriam com critérios de *justiça*, na repartição social das vantagens e dos sacrifícios que naturalmente implicam.

Perante o curto espaço disponibilizado para cada um dos relatórios nacionais indicado pelos relatores gerais dos (dois) Temas das Jornadas, tivemos oportunidade, no que respeita ao referido Tema I, de assinalar alguns dos principais benefícios e incentivos fiscais ao desenvolvimento económico vigentes em Portugal.

2. A validade dos incentivos e benefícios fiscais, incluindo os destinados a favorecer o desenvolvimento económico, depende, obviamente, da sua conformidade com os princípios constitucionais de tributação vigentes em cada Estado; também em Portugal as normas que os prevêem são condicionadas pela disciplina constitucional.

A Constituição da República Portuguesa (1976, revista em 1982, 1989, 1992, 1997 e 2001) consagra, mais ou menos explicitamente, além do princípio da igualdade — em geral e em matéria fiscal, em particular — e da capacidade contributiva, o da legalidade e da proibição do excesso e do arbítrio e o princípio da proporcionalidade, estes últimos especialmente relevantes em sede de criação e de atribuição de benefícios fiscais. E também exige uma actuação da Administração tributária subordinada à Constituição e à lei, com respeito pelos princípios da imparcialidade e da boa-fé.

A Constituição Portuguesa vai, mesmo, mais longe: atribui ao Estado tarefas fundamentais: promover o bem-estar e a qualidade de vida e a igualdade real dos portugueses e, bem assim, efectivar os direitos económicos, sociais, culturais e ambientais e o desenvolvimento harmonioso de todo o território nacional.

Em sentido convergente, a Constituição da República Portuguesa impõe ao Estado, como incumbência prioritária no domínio económico e social, operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal.

O enquadramento constitucional do “sistema fiscal” português não contrastaria esse programa: a Constituição estabelece as finalidades do sistema fiscal, referindo-se à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outros entes públicos e à repartição justa dos rendimentos e da riqueza; e, a propósito

da tributação do consumo, impõe que se adapte a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social. Para além disso, condiciona o legislador aos referidos princípios da legalidade, da igualdade e da capacidade contributiva e, desde 1997, a um expreso princípio de proibição da retroactividade da lei fiscal.

Estão pois removidas, neste domínio, as dificuldades que um tratamento puramente omissivo — ou mesmo neutral — do papel do Estado poderia acarretar para a *validade* dos incentivos fiscais ao desenvolvimento económico. O que, porém, já não sucede no domínio do direito comunitário, que considera os benefícios fiscais a certas empresas ou produções como auxílios de Estado, em princípio não permitidos, salvo se autorizados pela Comissão.

3. Mais recentemente, a Lei Geral Tributária (1999) — que não chegou, como deveria, a assumir valor jurídico reforçado — introduziu alguns conceitos e definições com relevância.

Após referir, tal como a Constituição, que a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, insiste também que essa finalidade deve respeitar os princípios (constitucionais) da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material. Paralelamente, dispõe que a tributação não discrimina qualquer profissão ou actividade, nem prejudica a prática de actos legítimos, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais e outras e, ainda, que a tributação favorece o emprego, a formação do aforro e o investimento socialmente relevante, devendo ter em consideração a competitividade e a internacionalização da economia portuguesa, no quadro de uma sã concorrência.

Podem assim dizer-se que se logrou harmonizar satisfatoriamente, em Portugal, ao nível dos princípios, os fins financeiros dos impostos e os princípios constitucionais com a *excepcionalidade* das medidas fiscais incentivadoras do desenvolvimento económico, seja no sentido do estímulo, seja desestimulando determinadas actividades. Não se detectam dificuldades insuperáveis na compatibilização das finalidades arrecadatórias dos impostos com as finalidades (extra-fiscais) dos incentivos ao desenvolvimento económico, ainda que se detecte, como adiante se indicará, uma intenção mais recente de limitar a atribuição de benefícios fiscais, prevendo-se na Lei Geral Tributária, nomeadamente, a sua publicitação em Diário da República quando ultrapassem três vezes o montante da anualização do salário mínimo nacional mais elevado.

formais da Constituição fiscal e, até, dotados de eficiência económica, não obstante incompatíveis com os valores de justiça prevalecentes.

A *justiça fiscal* ganhou recentemente, expressão política muito viva no nosso País – foi mesmo um dos temas fortes das últimas eleições parlamentares. Apesar de não podermos elidir a carga ideológica que inevitavelmente conta-mina as controvérsias ético-políticas, concordámos com o nosso relator geral quando afirmou que o eventual contributo das Jornadas do ILADT para uma *teoria geral da justiça na não-tributação* traria uma mais-valia inestimável à Ciência Fiscal, à melhoria da qualidade do debate político e às soluções legislativas dele inseparáveis.

6. Em Portugal há reconhecidamente um número excessivo, e demasiadamente disperso, de benefícios fiscais, com tendência, aliás, uma vez previstos e atribuídos, para a rigidez. Sem pretensões, obviamente, de elaborar um elenco, muito menos exaustivo, dos incentivos fiscais existentes – tarefa mesmo impossível, sem uma prévia definição de critérios exigentes, deixou-se informação sucinta dos mesmos (então com referência a 2002), de acordo com as directrizes prévias do relator geral das Jornadas:

a) exclusão de tributação, em sede de IRS, dos proveitos ou das receitas que não excedam cinco vezes o valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, quanto a rendimentos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, sendo os restantes considerados apenas por 70%, 80% e 90% do seu valor, respectivamente, em 2002, 2003 e 2004; as sociedades de agricultura de grupo ficam sujeitas à taxa de IRC de 20%, até 31 de Dezembro de 2005, salvo se beneficiarem de taxa inferior;

b) incentivos fiscais ao investimento em unidades produtivas, de montante igual ou superior a 4.987.978,97 euros, realizado até final de 2010, em regime contratual e com período de vigência até 10 anos, desde que sejam relevantes para o desenvolvimento de sectores estratégicos da economia nacional e para a redução de assimetrias regionais, induzam a criação de postos de trabalho e contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional; tais incentivos podem consistir num crédito de imposto a deduzir à colecta do IRC (entre 5 e 20%), em isenção ou redução da contribuição (previdencial) autárquica e na isenção ou redução de imposto municipal de sisa e de imposto do selo;

c) os projectos de investimento directo efectuados por empresas portuguesas no estrangeiro, de montante igual ou superior a 249.398,95 euros de aplicações relevantes, que contribuam positivamente para os resultados da empresa e que demonstrem interesse estratégico para a internacionalização da economia portuguesa, podem beneficiar de incentivos fiscais, em regime contratual, até um

4. O legislador preocupou-se, no Estatuto dos Benefícios Fiscais (1989), com a própria noção de benefício fiscal (considerando-o como medida de carácter excepcional instituídos para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, superiores aos da própria tributação que impede), nela incluindo as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável, as amortizações aceleradas e outras medidas fiscais, avançando com critérios gerais de legitimação da sua atribuição. Na tentativa de traçar com mais rigor as suas fronteiras, esclareceu ainda que as situações de *não sujeição tributária* – que qualificou como desagravamentos fiscais, enquanto medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabelecem delimitações negativas expressas de incidência – não são benefícios fiscais.

A doutrina tem distinguido, o incentivo fiscal do benefício fiscal em sentido estrito, associando a este uma natureza estática; mas o conceito de benefício, em sentido *mais amplo*, abrange também os desagravamentos que visam, em sentido *dinâmico*, estimular determinados comportamentos nos contribuintes, ou actividades, ou seja, os incentivos ou estímulos fiscais, que, por natureza, devem assumir carácter temporário.

5. Menos pacífica é a discussão acerca da *efectividade* dos efeitos imputáveis às medidas fiscais de apoio ao desenvolvimento económico. Acolhem-se, aqui, dúvidas antigas do pensamento económico-fiscal sobre a real relevância do factor tributário nas decisões empresariais, bem como as controvérsias ideológicas em torno do papel interventor ou neutro do Estado na relação com a actividade económica. A ascendência do pensamento neo-liberal nos seus diversos matizes tende a desvalorizar, quando não a negar, o papel positivo dos incentivos fiscais ao desenvolvimento económico e a sobrevalorizar os seus efeitos perversos: distorção da concorrência, facilitação de aproveitamentos ilícitos dos dispositivos fiscais de apoio, aparecimento de grupos de interesses especiais, promiscuidade entre a esfera política e a económica privada, convite a engenharias astuciosas de concorrência fiscal dos Estados no âmbito internacional. Acresce no caso de Portugal, como País membro da União Europeia (EU), que a preocupação das instâncias da UE em defender as condições de concorrência transparente e imparcial num quadro de mercado único leva a que a atribuição de benefícios fiscais pelos Estados membros tenda a ser objecto de controlos comunitários, o que condiciona o recurso a medidas fiscais de apoio ao desenvolvimento económico.

Não sendo vertente privilegiada de análise no contexto das Jornadas de Génova, limitamo-nos a uma simples chamada de atenção para a importância dos riscos da *patologia* fiscal, que aliás não configura, aliás, um problema apenas português. A questão cruza-se com a da “justiça na não tributação”, sublinhada pelo Professor Eusebio Gonzalez: concebe-se um conjunto de benefícios fiscais irrepreensíveis do ponto de vista do respeito pelos princípios

g) os juros de depósitos a prazo efectuados em estabelecimentos autorizados a recebê-los por instituições de crédito não residentes (agora, e desde 2003, independentemente de estarem ou não domiciliadas em territórios com regime claramente mais favorável) estão isentos de IRC;

h) o regime fiscal das mais-valias, nomeadamente mobiliárias e em sede de IRS, tem sido objecto de sucessivas alterações, o que não facilita a sua compreensão imediata, cumprindo salientar, à data: (a) em sede de IRS e de IRC, que os ganhos de mais-valias respeitantes à alienação de acções cuja aquisição tenha ocorrido antes de 1 de Janeiro de 1989, estão excluídas de tributação, como também o estão, (b) em sede de IRC, as realizadas por entidades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal, não detidas, directa ou indirectamente, em mais de 25% por entidades residentes e quando não se trate entidades residentes em território sujeito a regime claramente mais favorável; (c) e que as mais-valias resultantes da alienação de obrigações e outros títulos da dívida pública e, bem assim, de acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses, estão igualmente excluídas de tributação, sendo, quando detidas por período inferior, tributadas autonomamente à taxa de 10%, em sede de IRS;

i) são dedutíveis à colecta do IRS 30% das despesas com a aquisição de equipamentos novos para utilização de energias renováveis e de equipamentos para a produção de energia eléctrica ou térmica (co-geração) por microturbinas, com potência até 100 kW, que consumam gás natural, incluindo equipamentos complementares indispensáveis ao seu funcionamento, com o limite de 700 euros;

j) prevêem-se incentivos fiscais à «interioridade», que se traduzem, nomeadamente, na redução para 15% e 25% (consoante as entidades beneficiárias estejam ou não abrangidas pelo regime simplificado de tributação) da taxa de IRC aplicável, para as empresas que prossigam a sua actividade principal em zonas, legalmente definidas, do interior do país, e numa majoração das amortizações em relação a despesas de investimento;

k) prevêem-se, também, isenções e reduções da taxas, nomeadamente em sede de IRS e de IRC e até 2011, nas zonas franca da Madeira e da Ilha de Santa Maria, que assumem a natureza de auxílios de estado, em matéria fiscal, autorizados pela Comissão europeia;

l) igualmente se prevêem benefícios fiscais, em sede de isenção de imposto municipal de sisa e de imposto dos selo, ligados ao instituto da «utilidade turística»;

m) mantidos há mais de uma década, e sucessivamente renovados, agora até final de 2004, prevêem-se ainda importantes incentivos fiscais à concentração e cooperação de empresas;

período de cinco anos; estes últimos incentivos traduzem-se num crédito de imposto em IRC e na eliminação da dupla tributação económica (quando o investimento seja efectuado sob a forma de constituição ou aquisição de sociedades estrangeiras); estes benefícios não são aplicáveis aos investimentos efectuados em zonas francas nem em países, territórios e regiões sujeitos a regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, e aplicam-se exclusivamente a pequenas e médias empresas, definidas nos termos comunitários no caso de os projectos de investimento se realizarem em Estado membro da EU;

d) as mais-valias, quando reinvestidas em activo corpóreo (afecto à exploração), realizadas mediante a transmissão de elementos do activo imobilizado corpóreo detido por período não inferior a um ano, são consideradas em metade do seu valor, para efeitos de IRC; prevêem-se também amortizações dos elementos do activo imobilizado corpóreo de acordo com os métodos das quotas constantes ou degressivas e, ainda outros métodos, quando se justifique, após reconhecimento prévio da Direcção-geral dos Impostos;

e) prevêem-se benefícios fiscais importantes em sede de: (a) conta poupança-habituação (dedução à colecta do IRS de 25% das entregas feitas em cada ano para depósito em conta poupança-habituação, com o limite de 575,77 euros, e isenção de imposto sobre as sucessões e doações, nas transmissões por morte a favor do cônjuge sobrevivente ou dos filhos, dos respectivos saldos, desde que sejam mobilizados, em ambos os casos, para os fins previstos na lei); (b) conta poupança-reforma (isenção de IRS sobre os respectivos juros, na parte cujo saldo não ultrapasse 10.167,78 euros e isenção de imposto sobre as sucessões e doações, nas transmissões por morte a favor do cônjuge e filhos, até ao limite de 8 379,80 euros, na parte correspondente a cada um dos sucessores); (c) conta-emigrante (tributação dos juros a uma taxa de 11,5%, em 2002, isenção de imposto municipal de sisa na aquisição de imóveis, até ao dobro do saldo utilizado na aquisição, de contribuição (predial) autárquica por um período de 10 anos, e de imposto sobre as sucessões e doações, nas transmissões por morte a favor dos legítimos herdeiros até ao limite das contas poupança-reforma); (d) fundos e planos individuais de poupança-reforma, de poupança-educação e de poupança-reforma/educação (isenção de IRC relativamente aos rendimentos desses fundos, dedução à colecta de 25% do valor aplicado, com os limites de 5% do rendimento total englobado ou de 661,41 euros por sujeito passivo, e reembolso em termos favoráveis das importâncias pagas, mesmo no caso de reembolso por morte do participante, além da isenção, nas transmissões por morte a favor do cônjuge sobrevivente e dos filhos dos valores acumulados, de imposto sobre as sucessões e doações);

f) quanto aos fundos e planos de poupança-acções, os primeiros estão isentos de IRC e os segundos são beneficiários de uma dedução à colecta, até 7,5% das entregas efectuadas anualmente, com o limite máximo de 199,95 euros por sujeito passivo não casado ou por cada um dos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens;

n) em sede de despesas incorridas com investigação e desenvolvimento – ou seja, as realizadas, em território português, com vista, respectivamente, à aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos ou através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos, para descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços, ou processos de fabrico – encontram-se previstos benefícios fiscais específicos em IRC; estão ainda isentas de IRC, designadamente, as pessoas colectivas de utilidade pública que prossigam, exclusivamente ou predominantemente, determinados fins;

o) como medidas de combate ao desemprego, salienta-se, designadamente, o incentivo fiscal previsto, em sede de IRC, para a criação líquida de postos de trabalho, por força do qual os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade inferior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%, prevenindo-se, porém, outros incentivos à contratação de jovens e de desempregados de longa duração;

p) após a tomada de posse do actual XV Governo Constitucional, a comunicação social veiculou a criação de um novo incentivo (reserva fiscal), através do qual as empresas, nomeadamente exportadoras, poderiam reservar 20% da sua colecta em IRC para aplicação nos dois anos seguintes em novos investimentos;

7. Questão central destas Jornadas e que, por isso, merece desenvolvimento, é a da discussão sobre os resultados económicos efectivos que resultam das medidas fiscais de apoio ao desenvolvimento económico e que nos lembra essa outra preocupação a que, mais recentemente, o legislador português tem estado atento: a da necessidade da *quantificação* da despesa fiscal (receita cessante) associada à criação de incentivos (e outros benefícios) fiscais, para que se possam confrontar, afinal, as perdas de receita fiscal com os efeitos – económicos, sociais e outros – que se pretendem alcançar com a sua criação.

Na verdade, tem-se assistido, em Portugal, no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) em particular, a um crescimento significativo da despesa fiscal, mesmo após a transformação dos abatimentos ao rendimento colectável em deduções à colecta; em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) tem-se acentuado que a despesa fiscal decorre, essencialmente, do regime de isenção temporária da Zona Franca da Madeira (ainda que se afirme também que esta isenção não corresponde, pelo menos em parte, a despesa fiscal efectiva, pois representa imposto não cobrado relativo a rendimentos que não existiriam na ausência do benefício); a despesa fiscal, no que respeita ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA), já tem apresentado um crescimento mais moderado.

Deve ter-se presente o seguinte:

§ entre 1998 e 2003 a despesa fiscal global, associada ao IRS (imposto sobre o rendimento das pessoas singulares), IRC (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas), IVA (imposto sobre o valor acrescentado), IA (imposto auto-móvel) e ISP (imposto sobre produtos petrolíferos), aumenta de cerca de 808 milhões de euros para mais de 1627 milhões de euros, ou seja, mais do que duplica;

§ entre 2000 e 2003 essa despesa fiscal global aumenta cerca de 41%, ainda que, em 2002, tenha diminuído para 85% do valor apurado em 2001;

§ os benefícios fiscais que, actualmente, mais contribuem para a despesa fiscal global são relativos ao IRC (cerca de 47% do total) e ao IRS (cerca de 31%);

§ a despesa fiscal associada ao IRC é algo instável entre 1999 e 2003, diminuindo em 2002, para 74% do montante de 2001, e aumentando, cerca de 1%, de 2002 para 2003;

§ no total da despesa fiscal do IRC prevista para 2003, 78% é imputado ao regime de isenção temporária da Zona Franca da Madeira (cerca de 600 milhões de euros no total de cerca de 773 milhões de euros, não obstante sempre se ressaltar que parte é receita que não seria gerada sem tal regime).

8. Os incentivos (e outros benefícios) fiscais, do ponto de vista orçamental, resultam em pagamentos implícitos e em “despesa pública”, feita através do sistema fiscal (despesa fiscal). Em 1998, quer o Grupo de Trabalho constituído para a reavaliação dos benefícios fiscais, quer a Comissão para a revisão da lei de enquadramento do orçamento do Estado (1991) – ambas criadas pelo ministro das finanças Professor António Sousa Franco – propunham que tal “despesa fiscal” fosse contabilizada e objecto de controlos semelhantes aos das despesas directas, o que seria, obviamente, muito importante para que se pudesse realizar uma análise “custo-benefício”, confrontando a despesa fiscal inerente aos benefícios criados com os resultados (económicos, sociais e outros) alcançados.

Nesta matéria, a Constituição impõe, apenas, que a proposta de lei de orçamento do Estado fosse acompanhada de um relatório sobre “os benefícios fiscais e a estimativa da receita cessante”, preceito que define, simultaneamente, o método de estimativa da despesa fiscal. A anterior lei de enquadramento do orçamento de Estado, por seu turno e relativamente aos anexos informativos que devem acompanhar a proposta de lei orçamental, exigia, além desse relatório a que se refere a Constituição, um outro, sobre “a justificação económica e social dos benefícios fiscais”.

O que temos encontrado nos relatórios que antecedem as diversas propostas de lei de orçamento do Estado, até 2002, é, porém, uma ainda insipiente tentativa de quantificação da despesa fiscal, inerente a apenas alguns benefícios e incentivos fiscais e tão-só relativamente a alguns (os principais, é certo) impostos, onde são estimadas as receitas fiscais que, em virtude da sua existência durante o ano em causa, deixam de ser cobradas (receita cessante, como exige a Constituição). Tal quantificação abrange o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), o Imposto Automóvel (IA) e o Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP), sendo acompanhada, as mais das vezes, de um único parágrafo explicativo, obviamente muito insuficiente.

A este respeito, premonitoriamente, a Lei Geral Tributária dispõe que “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”. Ainda na tentativa de travar a avalanche de benefícios fiscais que vão proliferando, prevê, também, que, “sem prejuízo dos direitos adquiridos, as normas que prevêm benefícios fiscais são temporárias, isto é, *vigoram durante um período de cinco anos*, se não tiverem previsto outro, salvo quando, por natureza, os benefícios fiscais tiverem carácter estrutural”.

9. A actual lei de enquadramento orçamental (2001) veio inovar nesta matéria. Não tanto quanto aos anexos informativos à proposta de lei orçamental — uma vez que mantem (ainda que unificadamente) a necessidade de a “indicação dos benefícios tributários e da estimativa das receitas cessantes e sua justificação económica e social” acompanhar a proposta de lei orçamental, mas, principalmente, quando impõe um mapa específico (o MAPA XXI) para as “receitas tributárias cessantes dos serviços integrados, dos serviços e fundos autónomos e da segurança social”, em relação ao orçamento do Estado e aos das regiões autónomas e autarquias locais.

Esta ideia da criação de um mapa orçamental específico respeitante às “despesas fiscais inerentes aos benefícios fiscais” tem por base o estudo a que, em 1998, procedeu a Comissão, nomeada pelo Professor Doutor António Sousa Franco, de reforma da lei de enquadramento orçamental, mas não é nova entre nós, pois encontramos-a num projecto apresentado na Assembleia da República em 1980.

Na lei do orçamento do Estado para 2003, o mapa em causa (aí, aliás, são formalmente dois: um para os serviços integrados e outro para a segurança social) não discrimina a “receita cessante” por benefício e por imposto, mas apenas por imposto, e uma vez mais não abrange senão os principais impostos já constantes dos anexos informativos anteriores (o IRS, o IRC, o IVA, o IA e o ISP).

Sucedeu, porém, que a actual lei de enquadramento orçamental impõe, como vimos, não apenas um (mero) anexo informativo à proposta de lei orçamental, mas uma previsão, mais discriminada e quantificada, da “receita cessante”, um Mapa específico agrupando-as em função dos benefícios fiscais existentes em relação a cada um dos impostos e a cada um dos outros tributos previstos nos MAPAS I, VI e X (mapas de receitas, por classificação económica, dos serviços integrados, dos serviços e fundos autónomos e da segurança social), mapas estes que seguem, tal como o MAPA XXI (agora previsto e relativo à “receita cessante”) os códigos de classificação económica das receitas.

Tal forma de especificação da “despesa fiscal” — enquanto “receita cessante” — exigiria, assim, que se quantificasse, por tributo, incluindo contribuições para a segurança social e outras taxas (de justiça e de registo, sobre operações de bolsa, propinas, etc.), tal como sucede no MAPA I (receitas dos serviços integrados), MAPA VI (receitas dos serviços e fundos autónomos) e MAPA X (receitas da segurança social), a receita cessante associada à globalidade dos benefícios existentes nesses diversos tributos.

Trata-se, como aliás decorre da nova lei de enquadramento orçamental — para já — de um mapa de valor meramente *indicativo*. Um dia, porém, talvez esse MAPA XXI possa assumir um (certo) carácter vinculativo, assumindo as verbas relativas a cada “despesa fiscal” os efeitos de uma normal dotação orçamental de despesa, isto é, que não pode ser ultrapassada sem condições pré-estabelecidas. Mas mesmo com o valor “indicativo” que hoje assume, a mera existência de um Mapa XXI, contendo a “despesa fiscal”, aprovado pela Assembleia da República, tem consequências imediatas.

Em primeiro lugar, torna mais fácil a aplicação do “dispositivo-travão”, previsto na Constituição da República e que impede, durante a execução orçamental, iniciativas dos deputados e dos grupos parlamentares que impliquem aumento de despesa ou diminuição de receita.

Em segundo lugar, a existência desse Mapa implica um acrescido dever de prestar informações periódicas, nomeadamente à Assembleia da República, acerca da evolução da execução orçamental nesta matéria e, *a posteriori*, a espelhar-lha adequadamente na conta do Estado, apreciada pelo Tribunal de Contas e submetida à Assembleia da República.

Em terceiro lugar, tratando-se de uma mapa de receita (cessante), parece exigir um certo grau de tipicidade qualitativa (legalidade orçamental), como condição para a concessão, durante a execução orçamental, dos benefícios fiscais legalmente previstos.

Convém, por último, assinalar que este novo enquadramento orçamental, decorrente da criação de um Mapa específico para a “despesa fiscal” anual,

Em conformidade, a letra do pertinente preceito da Lei Geral Tributária, permite a interpretação de acordo com a qual também “as normas que prevêm benefícios fiscais, que não sejam os benefícios fiscais com carácter estrutural, (s6) vigoram durante um período de 5 anos”. Por outras palavras – e sem prejuízo de direitos adquiridos –, essas normas, que prevêm benefícios fiscais, caducam no termo dos 5 anos posteriores ao da sua entrada em vigor, desde 1 de Janeiro de 1999. Esta interpretação (que, aliás, segundo parece, é a feita por um dos membros do grupo redactor do projecto final da Lei Geral Tributária), tem por consequência que, no próximo dia 31 de Dezembro de 2003, caducarão os benefícios fiscais vigentes aquando da entrada em vigor da Lei Geral Tributária (1 de Janeiro de 1999) *que não tenham carácter estrutural*, assim se repondo, automaticamente, a tributação-regra. Tais benefícios fiscais *estruturais*, segundo o Tribunal de Contas, correspondem aos “que se encontram integrados nos códigos dos vários impostos, que são os de carácter mais permanente” e, hoje, pelo menos, aqueles que não constam da Parte II do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que se refere aos “benefícios fiscais com carácter estrutural”.

Mas, se assim é, impõe-se, desde já, a cíclica tarefa de ressuscitar os resultados do Grupo de Trabalho de 1998 e proceder à reavaliação da grande maioria dos benefícios fiscais ainda hoje vigentes (como em 1988 já sucedeu) – mantendo-os ou alterando-os, expressamente, ou deixando-os caducar, com o objectivo de os reduzir à sua dimensão óptima, assim se justificando, na actual conjuntura orçamental, o prometido “choque fiscal”, com a diminuição concomitante, a partir de 2004, da taxa geral do IRC para 20% prematurationamente anunciada durante a última campanha eleitoral.

inerente à atribuição de incentivos tributários pressupõe, naturalmente, quanto aos impostos cobrados pela Direcção-Geral dos Impostos, a execução e a gestão do Mapa em causa, o que implica, naturalmente, serviços na Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), devidamente apetrechados, que tratem, concretamente, deste problema. Só depois se poderá passar à magna questão da “efectividade” e da “comprovação” dos resultados económicos (sociais e outros) pretendidos com a criação dos benefícios e incentivos tributários.

Ora, a este propósito e em 1998, o Grupo de Trabalho constituído para a reavaliação dos benefícios fiscais chamava a atenção para que, na reestruturação da DGCI de 1993 – ainda, parcialmente, em vigor – se suprimiu a competência da Direcção de Serviços de Benefícios Fiscais para “quantificar o custo – benefício dos incentivos fiscais por confronto das perdas de receita fiscal que lhe sejam inerentes, com os efeitos económico-sociais que pretendem alcançar”. E que, ainda assim, se havia mantido a competência desta Direcção de Serviços para “conceber as metodologias e suportes de informação para quantificação e tratamento dos benefícios fiscais”, que urge, naturalmente, promover.

10. Mas urge promover não apenas esta quantificação do “custo” anual inerente aos benefícios e incentivos tributários, mas, também, a do seu “custo-benefício” – e, segundo parece, já durante o ano de 2003. Com efeito, como acima se indica, a Lei Geral Tributária dispõe, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1999, que – salvo quando tenham carácter estrutural, sem prejuízo dos direitos adquiridos e desde que não exista prazo especial – “as normas que prevêm benefícios fiscais vigoram durante um período de 5 anos”.

A intenção primordial dos redactores do anteprojecto da Lei Geral Tributária terá sido, segundo parece, na esteira do disposto na Lei Geral Tributária espanhola, a de garantir alguma estabilidade temporal em matéria de benefícios fiscais, uma vez que o legislador tem sido useiro e vezeiro em os revogar e alterar.

O certo, porém, é que o Grupo de Trabalho constituído para a reavaliação dos benefícios fiscais propunha, já em 1998, a definição desse horizonte temporal para os benefícios fiscais, mas com um duplo propósito: não apenas para salvaguarda de mudanças eventuais de regime durante um determinado prazo, mas, também, para permitir uma avaliação periódica dos benefícios fiscais, assim (também) visando não permitir a sua continuação após a cessação do interesse público relevante que motivou a sua criação. E parece ser esta a interpretação do referido preceito da Lei Geral Tributária mais conforme com a respectiva lei de autorização legislativa, que autorizava o Governo a regular o período de vigência dos benefícios fiscais, em termos, portanto, quer de “assegurar a sua previsibilidade, em obediência ao princípio da segurança jurídica”, quer de permitir a “avaliação periódica dos respectivos resultados”.