

JusGov Research Paper Series

Ricardo Sousa da Cunha

Sara Luís Dias

AVALIAÇÃO DO IMPACTO REGULATÓRIO DAS POLÍTICAS FISCAIS NO PROCESSO LEGISLATIVO DO ORÇAMENTO DE ESTADO - O CASO PORTUGUÊS DO REGIME DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS

About this Research Paper Series

The JusGov Research Paper Series (editor: Andreia Barbosa) provides full articles submitted for publication by our researchers and by visiting researchers as well as speakers at our centre. The content is the responsibility of individual authors. All papers can be accessed from the JusGov Research Paper Series site on Social Science Research Network (SSRN) online platform (<https://www.ssrn.com/index.cfm/en/jusgov-res/>) and from our official site (<https://www.jusgov.uminho.pt/pt-pt/publications/jusgov-research-paper-series/>).

About this paper

This text aims to compare the technical assessment of the impacts generated by tax policies imposed for the adoption of more appropriate tax legislation with the legislative procedures currently in force

AVALIAÇÃO DO IMPACTO REGULATÓRIO DAS POLÍTICAS FISCAIS NO PROCESSO LEGISLATIVO DO ORÇAMENTO DE ESTADO - O CASO PORTUGUÊS DO REGIME DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS¹

Ricardo Sousa da Cunha²

Sara Luís Dias³

NOTA INTRODUTÓRIA

O princípio da legalidade fiscal ao atribuir ao atribuir o poder legislativo das mais relevantes matérias fiscais à Assembleia da República é um dos princípios mais relevantes no âmbito das políticas fiscais instituídas, um reflexo do princípio do Estado de Direito e uma condição para a sua aplicação mais efetiva.

O presente texto pretende confrontar a avaliação técnica dos impactos gerados pelas políticas fiscais impostas para a adoção de legislação em matéria fiscal mais adequada com os procedimentos legislativos atualmente em vigor na Constituição e na legislação ordinária, em particular no Orçamento do Estado.

A relevância deste exercício foi recentemente confirmada pelo facto de o Governo ter concretizado uma aspiração há muito almejada de criação de uma unidade técnica de avaliação da política fiscal e aduaneira (U-TAX), através do Decreto-Lei n.º 19/2024, de 2 de fevereiro. Esta novidade tem por base um trabalho anterior sobre a avaliação do impacto regulatório dos Benefícios Fiscais realizado por um grupo de trabalho criado pelo Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros da Autoridade Tributária e Aduaneira do Ministério das Finanças⁴.

Este relatório já tinha proposto um conjunto de orientações para a avaliação dos Benefícios Fiscais e realiza um estudo particular sobre um determinado Benefício Fiscal para as empresas (o SIFIDE⁵). Estas sugestões, maioritariamente qualitativas, integram a Avaliação de Impacto Regulamentar⁶ como fase do processo legislativo relativo aos Benefícios Fiscais, a que, neste estudo, complementamos com a análise quantitativa permitida pelo confronto da informação produzida durante o processo legislativo conducente à aprovação do Orçamento do Estado com a do Tribunal de Contas⁷ no seu controlo.

Esta análise será efetuada relativamente a uma das matérias mais relevantes, ainda em discussão, no sistema fiscal português - a dos benefícios fiscais relativos à adoção do regime dos residentes não habituais.

¹ O presente texto resulta de uma tradução e adaptação do capítulo «Regulatory Impact Assessment of Tax Policies in the Legislative Procedure of the State Budget: The Case of the Tax Benefit Granted to “Non-Habitual Residents” in Portugal» publicado na obra *Assessing Policy Landscapes in Taxation Dynamics*, IGI GLOBAL, 2024.

² Professor ESG-IPCA. Investigador integrado JUSGOV.

³ Professora ESG-IPCA. Advogada YBOM Advogados. Investigadora Integrada JUSGOV.

⁴ Doravante, também, Grupo de Trabalho.

⁵ Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial.

⁶ Doravante AIR.

⁷ Doravante TdC.

I. QUALIDADE DA LEGISLAÇÃO

Os desafios levantados pela qualidade da legislação são perseguidos pela *Legisprudência* (WINTGENS, 2007) e têm dado origem à exigência do mesmo nível de “justificação” argumentativa do legislador e do juiz, num movimento que tem encontrado vários exemplos em todo o mundo - desde os trabalhos sobre “Better Regulation” da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico⁸ até ao Relatório *Mandelkern* na União Europeia (UE)⁹, onde se desenvolveram vários instrumentos para melhorar o exercício da função legislativa, quer dos Estados, quer da UE, visando assegurar uma maior transparência e uma melhor instrução probatória do processo legislativo, em ambos os casos com o objetivo de assegurar uma maior coerência do sistema jurídico.

O processo legislativo afigura-se, cada vez mais, como um *círculo de processo legislativo* - em que a aprovação de legislação deve ser sempre precedida de uma AIR *ex ante*, e a sua implementação deve ser acompanhada de uma AIR *ex post*, que deve ser considerada a base para qualquer alteração legislativa posterior. Na avaliação de impacto regulatório *ex ante* é particularmente importante a avaliação dos custos e benefícios dos diferentes cenários regulatórios admitidos na fase de avaliação de impacto regulatório, enquanto na avaliação de impacto *ex post* (que também pode ser o prelúdio de uma intervenção legislativa), as metodologias utilizadas são mais diversas. As metodologias de avaliação de impacto regulatório não estão previstas na lei - a Resolução do Conselho de Ministros n.º 74/2018, de 8 de junho, estabelece o modelo de avaliação prévia de impacto regulatório como definitivo do projeto “Quanto Custa?”, e em particular para a avaliação de impacto regulatório de género no procedimento legislativo da Assembleia da República, na Lei n.º 4/2018, de 9 de fevereiro.

i) A *Legisprudência*

As condições de deliberação do legislador têm vindo a ser desenvolvidas, tanto a nível nacional como supranacional, impondo a consideração “séria” do processo legislativo nestes diferentes espaços.

A *legisprudência* tem procurado, a partir do pensamento de WINTGENS, construir uma “teoria normativa da legislação” destinada a garantir a possibilidade de exercício da liberdade individual com base nas promessas da teoria do contrato social de HOBBS e LOCKE. O ponto de partida para este exercício é a garantia da legitimidade da limitação da liberdade pelo indivíduo, e as limitações do exercício racional da função legislativa do Estado, a partir do qual WINTGENS coloca ao Estado-legislador as mesmas questões formuladas pela ciência do direito do ponto de vista do juiz: “Em que sentido o legislador tem de considerar a sistemática da ordem jurídica? O que é uma norma válida? Que significados podem ser criados e como?” (WINTGENS, 2012: 307). O contributo da *legisprudência* sublinha a importância de garantir uma adequada articulação metodológica entre a função legislativa do Estado e o Direito, construindo as condições que permitam um mais perfeito cumprimento das obrigações que lhe são constitucionalmente atribuídas e, sistematicamente, na realização do direito como ordem normativa de segurança e liberdade. A melhoria da qualidade da intervenção legislativa é o instrumento de construção de uma teoria prática do direito posta ao serviço de um maior reconhecimento popular da bondade do exercício do poder legislativo. Estes desafios são necessariamente interdisciplinares e colocam o sistema jurídico para além do estrito legalismo positivista, impondo um conjunto de medidas prévias à adoção da legislação (*ex ante*) e posteriores à sua entrada em vigor (*ex post*) para avaliar o impacto da legislação, que se estende à avaliação da sua aplicação jurisprudencial e mesmo administrativa, visando a melhoria da sua qualidade.

ii) Uma argumentação legislativa prática renovada

A renovada atenção dada à necessidade de melhorar os procedimentos legislativos para aumentar a sua qualidade e o reconhecimento popular da pertinência e eficácia desta intervenção desenvolveram um conjunto de instrumentos ao serviço do legislador em diferentes espaços de regulação.

⁸ Doravante OCDE.

⁹ Doravante UE.

a) Recomendações supranacionais

Desde meados da última década do século passado, a OCDE tem estabelecido recomendações e princípios para os Estados membros com vista à melhoria do ambiente regulatório e tem produzido relatórios de acompanhamento da sua implementação pelos Estados membros. Destacam-se as Recomendações do Conselho sobre a Melhoria da Qualidade da Regulamentação Governamental (1995), os Princípios Orientadores da OCDE para a Qualidade e o Desempenho da Regulamentação (2005) e as Recomendações do Conselho sobre Política e Governança Regulamentar (2012), nas quais se recomenda a adoção de medidas adequadas para cumprir este objetivo, nomeadamente através da promoção de AIR.

A UE tem também assumido a necessidade de defender a melhoria da qualidade do processo legislativo. No Conselho Europeu de Lisboa de 2000, foi definida a prioridade de estabelecer uma legislação de qualidade para uma economia competitiva e foi criado um Grupo de Trabalho de Alto Nível, conhecido como Grupo *Mandelkern*, que apresentou um relatório em 2001, no qual são definidos os princípios fundamentais para melhorar a qualidade legislativa na União Europeia e nos Estados-Membros. O relatório anuncia a importância da adoção de uma legislação de qualidade para uma economia competitiva, como um fim em si mesmo destinado a aumentar a credibilidade do exercício do poder, e enuncia os sete princípios básicos da intervenção legislativa: necessidade, proporcionalidade, subsidiariedade, transparência, responsabilidade, acessibilidade e simplicidade. Para desenvolver estes princípios, são definidos os seguintes instrumentos fundamentais: consulta/participação; avaliação de impacto; programas de simplificação e acesso à legislação - revisões periódicas da legislação, consolidação da legislação. Na sequência deste relatório, a Comissão aprovou a Decisão de junho de 2005 (SEC(2005)790) com as orientações relativas à avaliação de impacto, revistas em 15 de janeiro de 2009 pela SEC(2009)92. Este regime foi mais recentemente revisto pelo documento de trabalho “Orientações para legislar melhor” (SWD(2017)350), na sequência do Acordo Interinstitucional “Legislar Melhor”, celebrado entre o Parlamento, a Comissão e o Conselho em 2016, com o objetivo de assegurar a maior eficiência possível da regulamentação no quadro da UE. Para o efeito, desde 2012, a UE estabeleceu um programa específico - REFIT - que inclui um conjunto de iniciativas como um painel de avaliação e uma plataforma de peritos.

Os Estados-Membros aplicaram as recomendações da OCDE e da UE de formas muito diferentes, seguindo modelos institucionalizados ou não institucionalizados.

b) Regulação em Portugal

Em Portugal, a Comissão para a Simplificação Legislativa foi criada em 2001 pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 29/2001, de 9 de março, com o objetivo de promover a simplificação e a melhoria da qualidade da legislação e da regulamentação. Esta comissão terminou o seu mandato com o fim do respetivo governo, tendo os mesmos objetivos sido prosseguidos de acordo com o *Programa Estratégico para a Qualidade e Eficiência dos Atos Normativos* do Governo, aprovado pelo Despacho n.º 12017/2003 do Ministro da Presidência do Conselho de Ministros, de 25 de junho, em consonância com as recomendações internacionais e europeias já então em vigor. Com a nova mudança de governo, o *Programa Legislar Melhor* foi aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 63/2006, de 18 de maio, complementada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 64/2006, de 18 de maio, também no âmbito dos objetivos do *Programa SIMPLEX 2006*. Este quadro normativo teve como objetivo melhorar a qualidade da legislação produzida através da simplificação de procedimentos, sendo o mais importante a desmaterialização de procedimentos com recurso às novas tecnologias para facilitar o processo legislativo e aproximar os cidadãos. Algumas das medidas mais emblemáticas foram a desmaterialização do acesso ao Diário da República, bem como a exigência de uma maior fundamentação do procedimento legislativo, através da obrigatoriedade de preenchimento de listas de verificação, segundo modelos internacionais e comparativos, entretanto abandonados. Este procedimento conduziu ainda a um processo mais aberto a consultas públicas e privadas prévias ao procedimento legislativo do Governo, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 274/2009, de 2 de outubro. Um novo impulso de reforma nesta área foi sentido em 2010, com a entrada em vigor do *programa SIMPLEGIS* através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 77/2010, de 11 de outubro, que aprovou o Regimento do Conselho de Ministros do XVIII Governo Constitucional e implementou várias medidas do programa de simplificação legislativa (SIMPLEX), visando os mesmos objetivos de simplificação e melhoria da qualidade legislativa. Entre outras medidas emblemáticas deste programa, destaca-se o Decreto-Lei n.º 70/2011, de 16 de junho, que revogou 233 diplomas. A Lei Orgânica

do XXII Governo Constitucional (Decreto-Lei n.º 169-B/2019, de 3 de dezembro) veio recentemente estabelecer o regime jurídico do Anexo, com consequências que importa avaliar.

Relevar o movimento da Legislatura e o papel que desempenha no processo legislativo implica garantir o controlo judicial do seu cumprimento. A doutrina constitucional nacional tem tratado esta questão como um dos requisitos procedimentais da Constituição para o processo legislativo, que pode assim ser fonte de inconstitucionalidade formal, reduzindo o processo legislativo a uma questão de procedimento regimental interno dos órgãos de soberania competentes, não suscetível de controlo reforçado de legalidade ou de inconstitucionalidade. A relevância desta questão tem, no entanto, vindo a ser cada vez mais abordada pela doutrina e jurisprudência comparadas, e em Portugal foi recentemente despoletada, uma vez que a previsão das regras de legística num anexo à Lei Orgânica do Governo (Decreto-Lei n.º 169-B/2019, de 3 de dezembro) pode dar origem à ilegalidade da sua violação.

II. GARANTIA JUDICIAL DO DUE PROCESS LEGISLATIVO

A possibilidade de controlo judicial do *processo legislativo devido* tem sido discutida em diferentes ordenamentos jurídicos com distintos resultados no desenvolvimento dos princípios constitucionais e posições jurisprudenciais. Na perspetiva nacional, a ponderação destas diferentes experiências comparativas (externas) é decisiva na formulação de um “argumento de direito comparado” na sua reconstrução (interna) nacional.

A União Europeia tem sido espaço privilegiado deste debate, com o Tribunal de Justiça da União Europeia¹⁰ a controlar o cumprimento das disposições dos Tratados relativas ao processo legislativo de proteção da proporcionalidade (e da subsidiariedade) nos processos *Vodafone* e *Luxemburgo contra União Europeia*. O controlo da proporcionalidade abre a porta a novas formas de revisão das decisões normativas, especialmente as legislativas, que VAN GESTEL E DE POOTER colocam “entre Cila e Caríbdis” - se os juízes se submeterem demasiado aos legisladores, correm o risco de afetar os direitos fundamentais em favor de leis e formulações políticas eficazes, ao passo que se os tribunais forem demasiado restritivos e recusarem a discricionariedade política, os juízes serão provavelmente acusados de anular os processos democráticos de tomada de decisão, que devem ser deixados ao poder legislativo (VAN GESTEL & DE POOTER, 2016: 155).

O princípio da separação de poderes obriga-nos a reconhecer que o legislador goza de uma ampla margem de discricionariedade, mas que esta deve assentar em critérios objetivos. No processo *Vodafone*, o TJUE considerou que o estudo de impacto regulamentar necessário tinha sido efetuado antes de a Comissão propor o regulamento. Nestas circunstâncias, segundo o TJUE, uma intervenção limitada no tempo num mercado sujeito à concorrência, que permite proteger os consumidores contra os preços excessivos, é proporcional ao objetivo prosseguido, mesmo que possa ter consequências económicas negativas para certos operadores. Como observou LENAERTS, neste caso, o TJUE aporta uma dimensão processual no princípio da proporcionalidade, uma vez que não procede a um controlo substantivo da medida, bastando ao legislador demonstrar que realizou o necessário estudo do impacto regulamentar social, económico e ambiental (LENAERTS, 2012: 3 e ss).

III. O PROCESSO LEGISLATIVO ORÇAMENTAL

O processo orçamental em Portugal revela-se o mais relevante instrumento de intervenção económica do Estado. Dada a sua relevância, encontra-se consagrado em diferentes níveis legislativos, desde a Constituição da República Portuguesa¹¹ a diferentes diplomas - orgânicos e ordinários. A CRP estabelece os princípios orientadores gerais relativos ao âmbito e conteúdo do orçamento e à estrutura da respetiva lei anual, à organização do orçamento e à apresentação das receitas e despesas e à definição das competências da Assembleia da República e do Governo em cada uma das fases do ciclo orçamental. Por sua vez, a Lei de Enquadramento Orçamental¹², na versão da Lei n.º 15/2015, de 11 de setembro, promoveu uma relevante reforma orçamental que, entre outras alterações, iniciou o processo orçamental por programas, centrado na obtenção de resultados avaliáveis por indicadores.

¹⁰ Doravante TJUE.

¹¹ Doravante CRP.

¹² Lei orgânica, com valor hierárquico superior ao da legislação ordinária.

A Lei de Enquadramento Orçamental¹³, aprovada em 2015, apenas foi integralmente implementada para o exercício orçamental de 2021, tendo por base o novo sistema de normalização contabilística para as administrações públicas (SNC-AP), aplicável desde 1 de janeiro de 2018. O SNC-AP é o novo quadro contabilístico aplicável às entidades não empresariais das administrações central, regional e local, bem como às organizações de segurança social, assim como às entidades públicas regionais, abrangendo os subsistemas de contabilidade orçamental, financeira e de gestão, permitindo a produção harmonizada desta informação por toda a administração pública. Ao nível da conta das administrações públicas, a alteração prevista é profunda, uma vez que a informação até agora reportada - apenas numa ótica de caixa para a administração central - será complementada com informação sobre os ativos e passivos do Estado (Balanço e Demonstração de Resultados) (TdC - PCCE 2017). Esta informação enriquece a condução da política orçamental a três níveis: (i) revela a natureza e a totalidade dos ativos e passivos do Estado, (ii) melhora a identificação e gestão dos riscos para as finanças públicas e (iii) reforça a gestão da política orçamental (FMI, 2018).

O processo orçamental inicia-se com a proposta de lei de enquadramento plurianual da despesa pública, apresentada pelo Governo à Assembleia da República no início da legislatura, nos termos da Lei das Grandes Opções do Plano, aprovada nos termos do artigo 34.º da LEO, que deve ser apresentada e debatida em simultâneo com a primeira proposta de Lei do Orçamento do Estado, nos termos do artigo 39.º da LEO, e, nos anos subsequentes, apresentada pelo Governo à Assembleia da República até 15 de abril e à Comissão Europeia até 30 de abril, no âmbito da revisão anual do Programa de Estabilidade. A proposta de Lei do Orçamento do Estado, apresentada anualmente à Assembleia da República até 10 de outubro, pode incluir, em linha com os objetivos definidos no Programa de Estabilidade, uma atualização do QDMP para os quatro anos seguintes.

Na fase de trabalhos preparatórios, a Direção-Geral do Orçamento¹⁴ define as regras que orientam a elaboração da proposta de orçamento por cada uma das entidades constantes da Circular para a Preparação do Orçamento do Estado. A DGO, em conjunto com a “eSPap - Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, I.P.”, prepara o sistema de informação que suporta o carregamento dos projetos de orçamento pelas entidades da Administração Central, construindo a estrutura base (classificadores) que suporta o carregamento das rubricas orçamentais. De acordo com o calendário aprovado, as entidades da administração central dispõem de um prazo (normalmente de duas a três semanas) para submeter a sua proposta de orçamento, bem como todos os elementos que a devem acompanhar (conforme previamente estipulado na Circular sobre a Elaboração do Orçamento do Estado), no Sistema do Orçamento do Estado ou através do sítio da DGO. No final deste período, a DGO elabora relatórios preliminares, por programa orçamental, sobre as propostas orçamentais das entidades, e elabora a estimativa da conta das administrações públicas para o ano em curso e uma previsão para o ano a que se refere o OE, quer em Contabilidade Pública (i.e. numa ótica de caixa, de recebimentos e pagamentos), quer em Contabilidade Nacional¹⁵.

Ainda nesta fase, são tomadas decisões sobre a utilização das dotações orçamentais, que podem ser utilizadas durante a execução orçamental com a autorização do Ministro das Finanças.

Uma vez aprovada em Conselho de Ministros, é enviada à Assembleia da República (e à Comissão Europeia) a Proposta de Lei do Orçamento do Estado, constituída pelo articulado da Proposta de Lei, pelos mapas que a integram, pela informação e desenvolvimentos orçamentais produzidos pela DGO com base nos registos do sistema de informação de suporte à elaboração do Orçamento do Estado e em contributos específicos de outras entidades e, ainda, pelo Relatório que acompanha a Proposta de Lei do Orçamento do Estado, elaborado com base nos contributos de diversas entidades do Ministério das Finanças, das entidades coordenadoras dos programas orçamentais e de outras entidades.

A discussão da proposta de Lei do Orçamento do Estado tem a duração máxima de 50 dias, na generalidade e na especialidade, nos termos do artigo 38.º da LEO. Na discussão na especialidade, são votados individualmente os mapas contabilísticos que integram a Lei do Orçamento do Estado, bem como cada um dos artigos da proposta de lei, podendo os grupos parlamentares propor alterações, que podem incluir novas dotações de despesa ou previsões de receita ou alterações às mesmas - estas propostas são também objeto de votação individualizada. A discussão é

¹³ Doravante LEO.

¹⁴ Doravante DGO.

¹⁵ Contabilidade patrimonial, de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais 2010 - SEC 2010.

acompanhada na Assembleia da República pela Unidade Técnica de Avaliação Orçamental e é supervisionada pelo Conselho de Finanças Públicas, órgão técnico independente, prévia, concomitante e *ex post*.

As entidades envolvidas na elaboração da proposta de lei acompanham o processo de discussão e votação, incluindo a DGO e os responsáveis pela área fiscal e aduaneira, de forma a avaliar o impacto das propostas elaboradas pelos deputados e a manter o Governo informado. Após a aprovação final, as alterações aprovadas são incorporadas na proposta de OE, e a DGO atualiza o sistema de informação de suporte à elaboração do OE, de forma a produzir os elementos quantitativos inerentes, dos quais se destacam os mapas contabilísticos (“Mapas da Lei”), que são entregues na Assembleia da República para a elaboração da versão final da Lei do OE.

Finalmente, a Lei da Assembleia da República que aprova o Orçamento do Estado é enviado ao Presidente da República para (eventual) promulgação como Lei do Orçamento do Estado, o que constitui também uma instância de controlo político e constitucional sobre as funções legislativas do Orçamento do Estado. O veto político do Presidente, nos termos do n.º 1 do artigo 136.º da CRP, exprime a não oposição às medidas adotadas, enquanto o veto político exprime a sua desaprovação. O veto presidencial é obrigatório após prévia pronúncia do Tribunal Constitucional sobre a inconstitucionalidade da lei que aprova o Orçamento do Estado, ao abrigo do mesmo regime constitucional. Tanto o veto presidencial como o constitucional podem ser ultrapassados pela AR, nos termos do n.º 2 do artigo 136.º da CRP, mas, neste último caso, uma posterior decisão do Tribunal Constitucional no mesmo sentido pela inconstitucionalidade do OE torná-lo-ia juridicamente inaplicável.

O controlo judicial sobre o Orçamento do Estado é assegurado pelo Tribunal de Contas, órgão independente e constitucionalmente integrado no poder judicial, e produz efeitos durante a sua execução, bem como na emissão do Parecer à Conta Geral do Estado, que é finalmente aprovado pela Assembleia da República.

A recente criação do U-TAX é um passo relevante na avaliação técnica do impacto das políticas fiscais no âmbito do processo legislativo. Apesar de não fazer parte do processo legislativo conducente à aprovação do Orçamento do Estado, a sua intervenção *ex ante*, bem como *ex post*, gerará informação importante para a avaliação das decisões de expressão legislativa em matéria de políticas fiscais. No entanto, esta unidade administrativa foi integrada na Administração Tributária e Aduaneira, sob a tutela do Governo e do Ministério das Finanças, o que, por um lado, facilita o seu controlo político e administrativo, o que também se traduz no acesso à informação, mas, por outro lado, pode comprometer a independência do seu trabalho.

IV. O CASO DA TRIBUTAÇÃO DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS

Um exercício de avaliação do impacto regulatório de uma importante política fiscal contemporânea em Portugal, como é a tributação dos residentes não habituais, revela as virtudes e limitações deste procedimento.

O regime jurídico-tributário dos “residentes não habituais” foi criado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, e opera através da aplicação de taxas preferenciais àqueles que optem por transferir a sua residência fiscal para Portugal.

Foi criado com o objetivo de atrair para Portugal profissionais não residentes qualificados em atividades de elevado valor acrescentado e beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro. Estes beneficiários pagavam menos impostos, mas utilizariam os seus rendimentos em Portugal, gerando maior receita e estimulando a economia e o investimento. Nas palavras de CASALTA NABAIS (2021: 520), a atração destes não residentes «trará benefícios significativos para a economia nacional e, consequentemente, importantes receitas fiscais que de outra forma seriam impossíveis de obter».

Este regime foi consagrado nos n.ºs 8 a 12 do artigo 16.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares¹⁶, que considera residentes não habituais os contribuintes que, tendo passado a ser residentes em Portugal para efeitos fiscais num determinado ano, não tenham sido residentes em território português em nenhum dos cinco anos anteriores. Nos termos do n.º 9 do artigo 16.º do CIRS, o residente não habitual adquiriu o direito a ser tributado como tal durante um período de 10 anos consecutivos a contar do ano da sua inscrição como residente em território português, inclusive. Para beneficiar deste regime, o residente não habitual deve exercer uma atividade

¹⁶ Doravante CIRS.

profissional considerada de “elevado valor acrescentado” (de acordo com a Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho) ou ser pensionista.

O regime previa a tributação dos rendimentos das categorias A e B a uma taxa de 20% (n.º 10 do artigo 72.º do CIRS) e uma isenção para os rendimentos de proveniência externa. Inicialmente, foi estabelecida a isenção total de tributação de certas pensões, mas esta foi substituída por uma tributação mínima de 10%, conforme previsto no n.º 12 do artigo 72.º do CIRS - alteração introduzida pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprovou o Orçamento do Estado para 2020. Esta alteração surgiu na sequência das críticas efetuadas pelas autoridades de países como a Suécia e a Finlândia, que já denunciaram unilateralmente os acordos para evitar a dupla tributação - aviso n.º 146/2018, de 20 de dezembro e aviso n.º 2/2022, de 01 de fevereiro, e a França.

Em 2022, este benefício foi calculado com base em 29426 declarações, de um total de 33010 declarações apresentadas. Neste ano, mais de 70.000,00 cidadãos beneficiaram deste regime especial.

i) O parecer do Tribunal de Contas

O parecer do Tribunal de Contas sobre a execução do Orçamento do Estado de 2022 identificou como “despesa fiscal” a perda de receita fiscal cobrada aos “residentes não habituais”. Em 2022, esta “despesa fiscal” ascendeu a 1.360 M€, um aumento de 41,8% face à previsão de 949 M€ constante do Mapa 10 do OE/2022, constituindo 67,2% da despesa fiscal em sede de IRS e a segunda mais elevada em 2022 (apenas superada pelo IVA). Face ao ano fiscal de 2021, esta despesa fiscal registou um aumento de 401 M€ (41,8%), refletindo o aumento do número de residentes não habituais. A despesa fiscal deste benefício tem aumentado significativamente desde 2017: em 2017 aumentou 257 M€ (145,8%), em 2018, 115 M€ (26,6%), em 2019, 72 M€ (13,1%), em 2020, 273 M€ (44,0%) e em 2021 registou-se um aumento de 67 M€ (7,5%) (TdC, PCGE, 2022: 191).

O Tribunal de Contas remete as receitas fiscais provenientes do regime especial dos “residentes não habituais” para o conceito de “despesa fiscal”, mediante a utilização do qual é calculada através do método da “reinstalação” (cf. ponto 5.3.1 do TdC, PCGE 2018), considerando a diferença entre o montante de impostos pagos e o montante que seria pago se estes contribuintes fossem residentes sem benefício do regime - o que resulta na aplicação da metodologia de cálculo da despesa fiscal aplicada aos residentes.

Os elevados montantes destes rendimentos implicam valores significativos de “despesa fiscal”, que, no entanto, não correspondem a uma perda efetiva de receita para o Estado. Assim, seguindo a metodologia do Tribunal de Contas, a qualificação das receitas fiscais dos “residentes não habituais” como “despesa fiscal” é naturalmente duvidosa, considerando que muitas delas são receitas que, se não fosse este regime jurídico especial, não seriam de todo adquiridas. Não é fácil avaliar quantos dos “residentes não habituais” se estabeleceriam em Portugal, não fosse este regime jurídico especial de tributação, mas a conclusão é óbvia.

Uma vez que este regime implica uma redução da taxa de imposto para estes contribuintes, a qualificação jurídica correta desta redução de receita é a de um benefício fiscal. De acordo com o artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais¹⁷, a criação destes benefícios justifica-se quando o objetivo é proteger interesses “extrafiscais” mais relevantes do que os da própria tributação. Neste caso, podemos considerar que a atração de investimento estrangeiro se enquadra nesta situação. De acordo com o n.º 3 do artigo 2.º do EBF «os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, que podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo».

O Relatório do OE para o ano de 2024, de 16 de outubro de 2023, destaca o peso das “questões económicas” nas despesas globais do IRS, justificando esta elevada percentagem e o aumento da mesma com a aplicação do regime dos residentes não habituais (aqui inserido). Representa cerca de 75% das despesas globais em sede de IRS e registou um aumento entre 2022 e 2024 (DGO, 2023: 136). Este facto evidencia as “taxas preferenciais” na despesa fiscal global em IRS, justificando também este valor com os rendimentos líquidos auferidos em atividades de elevado valor acrescentado por residentes não habituais em território português (DGO, 2023: 136).

¹⁷ Doravante EBF.

ii) As propostas do Grupo de Trabalho sobre Benefícios Fiscais

A metodologia proposta pelo *Relatório do Grupo de Trabalho para o estudo dos Benefícios Fiscais* (GRUPO DE TRABALHO, 2019: 33 e ss)¹⁸ para a avaliação de impacto regulatório dos benefícios fiscais inclui também dois momentos: *ex ante*, antes da sua adoção, e *ex post*, após a sua implementação, num ciclo de avaliação, como referido, uma vez que esta última avaliação é a condição para quaisquer alterações políticas ou legais. Esta avaliação *ex post* pode, portanto, incluir também dois momentos: a monitorização como avaliação permanente e sistemática de determinados indicadores-chave de desempenho (KPIs) e a mais tradicional avaliação *ex post* pontual. A metodologia proposta para a avaliação *ex ante* segue o modelo de listas de verificação baseadas em perguntas guiadas para garantir que a medida é SMART (*Specific, Measurable, Achievable, Relevant e Time-bound*) (WORKING GROUP, 2019: 37). A mesma metodologia é proposta para as fases *ex post* de avaliação, monitorização e avaliação.

Por fim, a informação recolhida deve ser mais relevante para os Benefícios Fiscais fiscalmente mais relevantes, onde devem ser definidos KPIs mais rigorosos, e medidos em anos diferentes - o período medido é determinante e, dependendo do objetivo da avaliação, pode incluir períodos anteriores e posteriores à introdução ou a alterações importantes nos benefícios fiscais para medir o seu impacto (GRUPO DE TRABALHO, 2019: 39).

A relevância da adequada instrução dos processos legislativos conducentes à aprovação do Orçamento do Estado foi também objeto de discussão (GRUPO DE TRABALHO, 2019: 55 e ss), em particular no que se refere à necessidade de atender adequadamente ao princípio da especificação (artigo 17.º da LEO). A referida consideração crítica do Benefício Fiscal como uma redução de receita tem o efeito enviesado, mesmo político, quando alguns, como os insuscetíveis de reembolso, são tratados como despesas. Além disso, o facto de os Benefícios Fiscais serem tratados em termos de “cash based accounting” enquanto os mapas de receita utilizam critérios globais económicos que não permitem uma adequada ponderação - a utilização de critérios de “cash based” e de contabilidade económica para os mapas referentes aos Benefícios Fiscais teria um efeito importante na transparência da informação utilizada na instrução probatória do processo legislativo conducente à aprovação do Orçamento do Estado.

O desenvolvimento das melhores soluções possíveis para a adequada fundamentação do regime jurídico dos Benefícios Fiscais é uma das questões relevantes dos estudos multidisciplinares contemporâneos sobre Finanças Públicas, que envolve estudos jurídicos, económicos e contabilísticos, entre outros.

iii) Algumas propostas metodológicas

As limitações com que se depara o exercício de avaliação de impacto regulatório dos Benefícios Fiscais fazem-se sentir, sobretudo, na falta de dados adequados ao cumprimento das propostas metodológicas aqui apresentadas.

Se os dados económico-financeiros estão mais facilmente disponíveis, nomeadamente nos relatórios do Tribunal de Contas sobre o Orçamento do Estado, as previsões feitas no Orçamento do Estado podem ser sempre enviesadas e a sua correta utilização é sempre obrigatória (GRUPO DE TRABALHO, 2019: 60). Crítica semelhante quanto à falta de independência da informação gerada pode ser estendida à estrutura orgânica adotada para a nova U-TAX em termos que já tinham sido anunciados (GRUPO DE TRABALHO, 2019:47).

A utilização dos dados quantitativos do processo legislativo de aprovação do Orçamento do Estado, bem como dos Relatórios Finais, é uma ferramenta mais fiável do que as metodologias qualitativas propostas pelo Grupo de Trabalho, mas estas também nunca dão conta do todo. Por um lado, as metodologias seguidas pelo Tribunal de Contas são também discutíveis, como foi o caso do tratamento do Benefício Fiscal como despesa fiscal. Por outro lado, a análise do regime dos residentes não habituais revela as dificuldades na avaliação dos impactos socioeconómicos, que são sempre mais difíceis de medir.

A análise da Unidade Técnica de Avaliação Orçamental é sobretudo direcionada para as consequências na sustentabilidade financeira global do Orçamento do Estado, em cada ano.

Além disso, a utilização destes instrumentos qualitativos pode também dificultar a avaliação de outras consequências socioeconómicas da criação e aplicação deste regime, como é facilmente admitido pelo mesmo relatório (CdA, PCGE2023). O sistema proposto pelo Grupo de Trabalho sobre Benefícios Fiscais é metodologicamente interessante, mas parece limitado na informação recolhida e desatualizado na escolha de *checklists* a preencher durante

¹⁸ Available at <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/comunicacao/documento?i=estudo-dos-beneficios-fiscais-em-portugal>

o processo legislativo - técnica já abandonada em Portugal. É de notar que as metodologias propostas pelo Grupo de Trabalho ao Governo não foram seguidas no presente caso em que um Benefício Fiscal foi, precisamente, revogado.

O facto é que, em ambos os casos, a informação disponível é escassa, pelo que tem de ser procurada em várias fontes, sendo fácil perceber o custo social provocado, por exemplo, no mercado da habitação, uma das razões apontadas publicamente para a proposta de alteração do regime fiscal aplicável aos residentes não habituais. Em particular, importa detetar e controlar casos de utilização abusiva deste regime, como sejam as situações em que os contribuintes se inscrevem no regime, declarando ter residência fiscal em Portugal (i.e. do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, tenham permanecido por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou termo no ano em causa e as pessoas que, tendo permanecido por menos tempo, aqui disponham de uma habitação em qualquer dia do período referido no número anterior, em condições que façam supor uma intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual) mas não se encontrem efetivamente aqui, indicando apenas uma morada para o efeito. Esta constatação abre perspetivas, nomeadamente, para a investigação académica.

Todas estas dificuldades são agravadas por vários fatores.

A desatualização da classificação dos benefícios fiscais, que considera valores cada vez mais elevados numa rubrica residual de “outros assuntos económicos” (que, segundo o mesmo relatório, corresponde a 82,5% do total da despesa fiscal), reduzindo a utilidade desta classificação.

Por fim, o mesmo relatório do Tribunal de Contas aponta organicamente para a necessidade de criação da Unidade Técnica que estava prevista desde 2020 para realizar esta avaliação, entre outros objetivos, mas que só foi implementada em 2024 e, portanto, ainda não tem dados disponíveis.

A avaliação efetiva dos impactos nem sempre é possível. Os dados podem simplesmente não estar disponíveis, como é o caso do presente exemplo. De qualquer modo, o objetivo da AIR é dar ao legislador mais informação no momento da decisão e a identificação dos impactos é, em qualquer caso, uma ferramenta útil para um melhor processo de tomada de decisão do legislador.

CONCLUSÕES

A relevância de avaliar o impacto regulatório da alteração legislativa sobre os Benefícios Fiscais concedidos aos residentes não habituais, em Portugal, revela a importância crescente de levar ao processo legislativo o máximo de informação possível, de forma a garantir a melhor decisão possível no momento de alterar a lei. As possibilidades deste procedimento têm sido exploradas por académicos e governos – em Portugal, um Grupo de Trabalho criado pelo Ministério das Finanças para estudar o impacto dos Benefícios Fiscais, mais recentemente, levou à criação de uma unidade técnica governamental para a avaliação de todas as políticas fiscais (U-TAX).

Esta seria tradicionalmente considerada uma questão política, mas como a qualidade da produção normativa é cada vez mais considerada como condição para o reconhecimento popular da legitimidade da ação legislativa de qualquer Estado e também como condição para uma aplicação mais efetiva da legislação aprovada, essas obrigações encontram lugar legal e constitucional, a nível nacional, mas também supranacional. Em termos de metodologia jurídica, é cada vez mais aceite a exigência de um nível mais elevado de “justificação” argumentativa por parte do legislador - pelo menos o mesmo que é feito aos juízes - são estes os desafios prosseguidos pela *Legisprudência*. Este movimento foi encontrado em vários exemplos em todo o mundo, desde o trabalho da OCDE sobre “Legislar melhor” até ao Relatório *Mandelkern* na União Europeia, onde foram desenvolvidos vários instrumentos para melhorar o exercício da função legislativa, tanto para os Estados como para a UE, destinados a garantir uma maior transparência e melhores provas.

O exemplo do regime fiscal especial dos “residentes não habituais” mostra as dificuldades enfrentadas no exercício da avaliação do impacto regulatório das políticas e da legislação fiscal. No entanto, dada a relevância desta matéria, é fundamental avaliar adequadamente os impactos (económicos, sociais e outros) desse regime jurídico (e as opções políticas subjacentes). O Tribunal de Contas, especificamente, salientou que “é essencial que a despesa fiscal seja integralmente calculada para que a atualidade e a eficácia dos benefícios possam ser avaliadas, comparando o seu custo com os objetivos extrafiscais que visam alcançar” (CoA, PGCE, 2022: VI). Neste exercício, a utilização combinada de metodologias qualitativas e quantitativas pode revelar-se necessária, tanto para os estudos académicos

como para os da U-TAX. Estas são as conclusões das limitações apresentadas pela utilização única de cada uma das metodologias, como revela o Relatório do Grupo de Trabalho sobre a Avaliação de Benefícios Fiscais e a comparação das previsões feitas no processo legislativo do Orçamento do Estado e dos seus Relatórios, nomeadamente os do Tribunal de Contas. A falta de informação para “alimentar” a discussão sobre o impacto das políticas e da legislação fiscal é outra das limitações encontradas e, por essa razão, por um lado, surge a necessidade do desenvolvimento de mais informação, nomeadamente por parte das autoridades competentes, que apresentam limitações, por outro, mostram que, em alguns casos, a simples identificação de possíveis impactos socioeconómicos e financeiros pode revelar-se uma melhoria na qualidade da argumentação necessária para a fundamentação adequada das decisões legislativas e políticas tomadas.

Considerando que muitas das obrigações impostas ao raciocínio argumentativo do legislador se encontram hoje em normas legais e constitucionais, este exercício abre a argumentação jurídica (nomeadamente a que está envolvida nos processos legislativos), às sugestões interdisciplinares de diferentes disciplinas – aqui a relevância dos dados socioeconómicos foi considerada decisiva para as decisões políticas que integram o processo legislativo do Orçamento do Estado. Entre as sugestões para novas pesquisas, duas questões permanecem claramente à mão para serem discutidas – o aperfeiçoamento das metodologias propostas, que na maioria das vezes são aplicadas por profissionais com pouca formação sobre o assunto, assim como as consequências jurídicas plenas desse exercício, que podem determinar a invalidade de determinados atos jurídicos. As oportunidades para esta investigação são muitas, uma vez que os novos regimes jurídicos estão todos os dias abertos à avaliação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEMANNO, A. (2011), ‘A Meeting of Minds on Impact Assessment: When Ex Ante Evaluation Meets Ex Post Judicial Control’, 17 *European Public Law*.

CUNHA, Ricardo Sousa da (2018), “A Legisprudência na construção de uma teoria normativa da legislação em Timor-Leste”, *e-BLJ*, Ano 1, n.º 2, pages 122 a 144.

HAMILTON, MARCI A. (1994), “Discussion and Decisions: A Proposal to Replace the Myth of Self-Rule with an Attorneyship Model of Representation”, 69 *N.Y.U. L. REV.* 477, pages 493 a 545.

HOULE, France (2006), “Regulatory History Material as an Extrinsic Aid to Interpretation: An Empirical Study on the use of RIAS by Federal Court of Canada” in *Canadian Journal of Administrative Law & Practice*. July 2006, 19 *C.J.A.L.P.*, p. 151 – 189.

LENAERTS, K. (2012), ‘The European Court of Justice and Process-Oriented Review’, *Yearbook of European Law*, pages 3–16.

MÁRQUEZ, Piedad García-Escudero (2010). *Técnica legislativa y seguridad jurídica: hacia el control constitucional de la calidad de las leyes?* Madrid: Civitas, 2010.

NABAIS, J. C. (2021). *Direito Fiscal*. Coimbra. Almedina;

PINHEIRO, Alexandre Sousa; LOURENÇO, Paula Meira (2006) *Manual de Feitura das Leis*, CPLP, Lisboa.

PEREIRA, E. (2024), “Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação”. In *Vida Económica*, pages 21 et ff., available at <https://www.occ.pt/sites/default/files/public/2024-02/109744423.pdf>;

VAN GESTEL, ROB & DE POORTER, JURGEN, (2016) Putting evidence-based law making to the test: judicial review of legislative rationality, *The Theory and Practice of Legislation*, 4:2, pages 155 to 185.

WALDRON, Jeremy (2003). *A dignidade da legislação*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

WINTGENS, JEAN LUC (2007), “Legitimacy and Legitimation from Legisprudential Perspective”, in WINTGENS, Luc J. (ed.). *Legislation in context: essays in legisprudence*, Ashgate, 2007, pages 3 - 42;

RELATÓRIOS

DGO, 2023 – Relatório sobre a proposta de orçamento para 2024 de 16 de outubro de 2023, disponível em: https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2024/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/OE2024_doc16_Relatorio.pdf

IMF (2018), ‘Managing Public Wealth’ Fiscal Monitor, Outubro 2018.

Grupo de Trabalho, 2019 - Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, os Benefícios Fiscais em Portugal, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 217, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros da Autoridade Tributária e Aduaneira do Ministério das Finanças, junho 2019, ISBN: 978-972-653-187-6, disponível em https://ciencia.ucp.pt/ws/portalfiles/portal/39949249/Cad_CTF_217_Os_Beneficios_Fiscais_em_Portugal.pdf (27/06/2024)

Relatório Mandelkern sobre melhoria da qualidade legislativa – publicado em Lisboa, Ministério da Reforma do Estado e da Administração Pública, volume 1, March 2002 [also *in* Legislação. Cadernos de Ciência de Legislação, 29, Oct.-Dez. 2000],

Relatório OCDE 1997 on Regulatory Reform [C/MIN (97) 10 (resumed) e C/MIN(97)10/ADD]

*Avaliação do Impacto Regulatório das Políticas Fiscais no Processo Legislativo do Orçamento de Estado - o Caso Português do
Regime dos Residentes não Habituais*

Ricardo Sousa da Cunha

Sara Luís Dias

*Avaliação do Impacto Regulatório das Políticas Fiscais no Processo Legislativo do Orçamento de Estado - o Caso Português do
Regime dos Residentes não Habituais*

Ricardo Sousa da Cunha

Sara Luís Dias

*Avaliação do Impacto Regulatório das Políticas Fiscais no Processo Legislativo do Orçamento de Estado - o Caso Português do
Regime dos Residentes não Habituais*

Ricardo Sousa da Cunha

Sara Luís Dias

*Avaliação do Impacto Regulatório das Políticas Fiscais no Processo Legislativo do Orçamento de Estado - o Caso Português do
Regime dos Residentes não Habituais*

Ricardo Sousa da Cunha

Sara Luís Dias

*Avaliação do Impacto Regulatório das Políticas Fiscais no Processo Legislativo do Orçamento de Estado - o Caso Português do
Regime dos Residentes não Habituais*

Ricardo Sousa da Cunha

Sara Luís Dias