

CIDEEFF

WORKING PAPERS

Nº18/2026

IRS JOVEM UM NOVO BENEFÍCIO FISCAL?

Luís Filipe Morais



Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia



CIDEEFF
Centro de Investigação
de Direito Europeu,
Económico, Financeiro e Fiscal



CIDEEFF

CIDEEFF

WORKING PAPERS

ISSN: 2795-4218

Nº 18/2026

IRS JOVEM

UM NOVO BENEFÍCIO FISCAL?

Author

Luís Filipe Morais

WP Coordinators

Ana Paula Dourado

Pedro Infante Mota

Miguel Moura e Silva

Nazaré da Costa Cabral

Publisher

CIDEEFF – Research Centre in European,
Economic, Fiscal and Tax Law

www.cideeff.pt | cideeff@fd.ulisboa.pt



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA



Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia

Design & Production

Libriana
editorial

www.librianaeditorial.com.br

Índice

Resumo	5
Abstract:	5
Abreviaturas, siglas e acrónimos	6
Declaração de Interesses	7
Introdução	8
Benefícios fiscais: pontos de ordem	10
O conceito legal de benefícios fiscais	10
A abordagem conceptualista da primeira fase da doutrina portuguesa	13
O salto qualitativo valorativo para a extrafiscalidade	16
Ainda o problema dos benefícios fiscais e dos desagravamentos estruturais	20
O regime do IRS Jovem	23
IRS Jovem: antecedentes e regime em vigor	23
Aspetos críticos do IRS Jovem	24
O IRS Jovem é um novo benefício fiscal	28
O IRS Jovem e a Constituição	32
Princípio da legalidade	32
Princípio da capacidade contributiva	34
Princípio da progressividade	37
Princípio do Estado Social	39
Apreciação crítica global	41
Conclusão	45
Bibliografia	47

*«E eu era parte de toda a gente que partia.
A minha alma era parte do lenço com que aquela rapariga acenava
Da janela afastando-se de comboio...
O adeus do rapaz de boné claro
É dirigido a alguém dentro de mim
Sem que ele o queira ou o saiba...
E Paris-Fuentes d'Oñoro
Em letras encarnadas em fundo branco
Ao centro da carruagem, e no alto
Em letras que parecem mais vivas e sábias
Cª Internacional dos Wagons [...]
E o comboio avança — eu fico...»*

Álvaro de Campos, 2.ª Ode, s.d.¹

¹ Álvaro de Campos, *Livro de Versos Fernando Pessoa* (Edição crítica. Introdução, transcrição, organização e notas de Teresa Rita Lopes), Estampa, Lisboa, 1993, p. 37.

Resumo

O presente trabalho analisa o regime do IRS Jovem, questionando se se trata de um novo benefício fiscal. Importa, para isso, conhecer a sua definição legal, que se encontra no Estatuto dos Benefícios Fiscais, bem como a definição doutrinária de benefício fiscal. Numa primeira fase, a doutrina portuguesa adotou uma abordagem conceptualista, com o objetivo de sistematizar o recente diploma jurídico, à época, que consagrou a codificação dos benefícios fiscais em Portugal. Entretanto, a extrafiscalidade marcou um ponto de viragem na interpretação do conceito de benefício fiscal, privilegiando a perspetiva que enquadra os benefícios fiscais como um instrumento de política pública. A análise do regime do IRS Jovem, a sua evolução e a comparação com regimes similares, permite considerar o IRS Jovem como um benefício fiscal. Tratando-se de um benefício fiscal, a sua admissibilidade tem de ser interpretada à luz de princípios materiais legitimadores, concretamente: princípio da legalidade, princípio da capacidade contributiva, princípio da progressividade e princípio do Estado Social.

Palavras-chave: IRS Jovem, benefício fiscal, extrafiscalidade, capacidade contributiva

Abstract

This paper analyses the IRS Jovem regime, questioning whether it constitutes a new tax incentive. It is necessary to consider both the legal definition, set out in the Estatuto dos Benefícios Fiscais, and the doctrinal definition of a tax incentive. In an initial phase, Portuguese scholarship adopted a conceptualist approach, aiming to systematise the then recent legislative act that codified tax benefits in Portugal. Meanwhile, the notion of *extrafiscality* marked a turning point in the interpretation of the concept of tax benefit, emphasising the perspective that frames tax benefits as instruments of public policy. The analysis of the IRS Jovem regime, its evolution, and its comparison with similar schemes, supports its qualification as a tax benefit. As such, its admissibility must be assessed in light of substantive constitutional principles, namely: the principle of legality, the principle of ability to pay, the principle of progressivity, and the principle of the Social State.

Keywords: IRS Jovem, tax incentive, extrafiscality, ability to pay principle

Abreviaturas, siglas e acrónimos

AA.VV. – autores vários

cfr. – confrontar

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

CRP – Constituição da República Portuguesa

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IAS – Indexante de Apoios Sociais

IFICI – Incentivo Fiscal à Investigação Científica e à Inovação

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre Valor Acrescentado

n.º – número

p. ou pp. – página ou páginas

QNQ – Quadro Nacional de Qualificações

s.l. – *sine loco* (sem local)

ss. – seguintes

vol. – volume

Declaração de Interesses

Quando concluí a licenciatura em Direito, há menos de dois anos, passei a desempenhar as funções de jurista no Gabinete de Contraordenações da Divisão Jurídica do Município do Seixal, não tendo, até ao momento, exercido quaisquer funções profissionais no âmbito do Direito Fiscal, nem em nenhuma outra área conexas ao tema do IRS Jovem. O meu percurso profissional anterior ao Direito está inteiramente relacionado com a Geografia.

Introdução

O presente trabalho tem como objeto o estudo do IRS Jovem. Trata-se de uma medida que tem suscitado polémica no debate político, particularmente no momento da segunda revisão, com o alargamento irrestrito até aos 35 anos de idade e com o aumento do teto máximo dos rendimentos, que passou a incluir jovens com níveis de rendimento mais elevados.

O tema suscita, porém, problemas de natureza jurídica tão ou mais interessantes do que o debate político puro. Desde logo, coloca-se a questão de saber se o IRS Jovem é um benefício fiscal. Por isso, a presente investigação parte da seguinte questão de partida: o IRS Jovem é um benefício fiscal?

Trata-se de uma questão de partida aparentemente elementar, mas com um enunciado jurídico complexo. Em primeiro lugar, a questão mais simples reside na qualificação do IRS Jovem como benefício fiscal, porquanto há doutrina que propugna a sua classificação como desagravamento estrutural, designadamente Guilherme W. d'Oliveira Martins.

A resposta a esta questão implica abordar o problema em três planos distintos. O primeiro plano trata a evolução do conceito de benefício fiscal na doutrina portuguesa, mais concretamente a forma como essa doutrina estudava este tema. Seguidamente, é feito o cruzamento dessa doutrina com os autores mais recentes e com doutrina estrangeira, porque o conceito de benefício fiscal, apesar da sua consagração legal, é um conceito doutrinário que supera fronteiras.

O segundo plano corresponde ao desenho normativo do IRS Jovem, que hoje consta do artigo 12.º-B do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS). O estudo do seu regime e a sua evolução no capítulo 2 torna-se necessário para se proceder à sua qualificação como benefício fiscal.

O terceiro plano diz respeito ao escrutínio dos princípios constitucionais. Tratando-se de um benefício fiscal, o IRS Jovem derroga o regime-regra da tributação. Essa derrogação apenas é admitida na circunstância de haver fundamento de valor superior ao interesse fiscal sacrificado.

Deste modo, no capítulo 3 analisa-se o regime do IRS Jovem à luz dos princípios constitucionais que convoca em primeira linha: o princípio da legalidade, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da progressividade e o princípio do Estado Social.

A relevância do tema é evidente. O envelhecimento da população não é uma realidade

transitória, assim como a perda de população jovem por via da emigração também não parece ser. Com efeito, o IRS Jovem surge num contexto particularmente desafiante do ponto de vista da estrutura demográfica e da sustentabilidade do Estado Social. Mas é uma opção que tem custos, que são discutidos no capítulo 4, para além das referências que vão sendo feitas nos capítulos anteriores à despesa fiscal.

A compatibilidade com o direito da União Europeia, que os desagravamentos fiscais convocam, não é abordada no âmbito deste trabalho, embora se reconheça, como advertem Klaus Tipke e Joachim Lang, que os benefícios fiscais colocam problemas a esse nível, nomeadamente os «auxílios de Estado», por um lado, e também, por outro lado, as legislações fiscais nacionais que configurem violações das liberdades económicas fundamentais e que se oponham ao regular funcionamento do mercado interno da União Europeia.²

Com efeito, o IRS Jovem não introduz quaisquer discriminações em razão da nacionalidade, nem coloca em causa as liberdades económicas fundamentais ou o regular funcionamento do mercado interno.

Uma nota ainda sobre a forma de citação bibliográfica, que segue as indicações prescritas no manual *Materiais de Apoio – Dissertações e Teses na FDUL*, de Margarida Seixas. Relativamente à bibliografia, a obra de Klaus Tipke e de Joachim Lang consultada em alemão foi traduzida com recurso ao DeepL.

Importa fazer uma última referência sobre o trabalho desenvolvido nesta investigação. Num primeiro momento, a linha adotada seguia de perto uma doutrina clássica, mais conceptualista. As duas apresentações em aula e os contributos críticos colhidos impulsionaram uma mudança de rumo, particularmente na fase final, a partir de meados de junho. Novas leituras e o confronto com a doutrina internacional modificaram o ângulo de abordagem do tema de forma que se julga positiva, mas obrigando a reescrever na quase totalidade, os capítulos 1 e 3 no tempo subsequente.

Eis o resultado que se afigura apresentar.

² Cf. Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerecht* (17.ª Edição), Otto Schmidt, Colónia, 2002, p. 722

Benefícios fiscais: pontos de ordem

A figura dos benefícios fiscais no ordenamento jurídico português não é nova. Compreende-se, por isso, que a delimitação dogmática desta figura não seja estática, tendo evoluído de um enquadramento mais conceptualista, de grande abstração, com um propósito classificatório e ordenatório; para um novo quadro centrado nas finalidades dos benefícios fiscais, ou seja, nas razões extrafiscais e nos objetivos de política que os legitimam.

Neste sentido, importa analisar os principais pontos de ordem em torno do conceito de benefício fiscal. Desde logo, o conceito acolhido no artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF); depois, a primeira fase da doutrina portuguesa, marcadamente conceptualista; o salto qualitativo valorativo que permitiu afirmar a extrafiscalidade como elemento essencial; e o problema que ainda persiste na distinção entre benefícios fiscais e desagravamentos estruturais.

O conceito legal de benefícios fiscais

A concessão de exceções fiscais que, genericamente, podem ser entendidas como benefícios fiscais, ainda que entendidos de forma pouco rigorosa, não é uma realidade nova. A sua história vem de longe, desde a Antiguidade, passando pelos privilégios fiscais do Antigo Regime, concebidos por arbítrio do poder régio, até ao conceito anatomicamente moderno de benefícios fiscais.³ Com efeito, os benefícios fiscais passaram a incorporar uma característica de generalidade, por comparação com os privilégios fiscais precedentes, que tinham uma natureza casuística.⁴

O artigo 2.º, n.º 1 do EBF define benefícios fiscais como «as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem», com uma temporalidade limitada, salvo disposição em contrário, de cinco anos, nos termos do artigo 3.º, n.º 1 do EBF; comportando, entre outras,

³ Guilherme W. d'Oliveira Martins, "Política fiscal e benefícios fiscais: história e atualidade do sistema fiscal", in *Nós e os Impostos*, organização por Clotilde Celorico Palma, Almedina, Coimbra, 2022, pp. 282-283 e 286-288

⁴ Isto é, os benefícios fiscais são exceções ao regime-regra de tributação, mas não são exceções atribuídas de forma indiscriminada. Não dependem de uma decisão arbitrária ou casuística por parte da Administração, mas do preenchimento, pelos potenciais beneficiários, dos requisitos legalmente definidos para a atribuição do benefício fiscal em causa, resultantes de lei prévia. Isto não se confunde, contudo, com o juízo de oportunidade que a Administração possa fazer no domínio dos contratos fiscais. Cf. José Casalta Nabais, *Contratos fiscais (reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1994

técnicas como «as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas» (artigo 2.º, n.º 2 do EBF). Acrescenta o artigo 2.º, n.º 3 do EBF que os benefícios fiscais são despesas fiscais.

Do enunciado normativo legal resultam cinco elementos definitórios:

1. a excecionalidade, na medida em que os benefícios fiscais não integram o regime-regra da tributação, derrogando-a;
2. a finalidade extrafiscal, que consubstancia a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, ou seja, a prossecução de objetivos de política pública, em detrimento do objetivo primário de arrecadação da receita subjacente à fiscalidade;
3. a temporalidade limitada, em virtude da excecionalidade;
4. a pluralidade de técnicas, com recurso a soluções variadas;
5. a despesa fiscal, porquanto os benefícios fiscais correspondem a uma renúncia do Estado à arrecadação de receita, com impacto orçamental.

A definição acolhida no EBF pelo legislador é uma definição consensual na doutrina portuguesa, porque refletiu as elaborações doutrinárias à época da Reforma do IRS de 1988/1989, da qual resultou o regime jurídico do EBF.

O desenho deste regime jurídico foi construído com base nos cinco elementos definitórios referidos, que conformaram o ciclo de criação, modificação e extinção dos benefícios fiscais. Uma nota relevante deste regime é a «reposição automática do regime da tributação-regra», nos termos do artigo 14.º, n.º 1 do EBF, evidenciando o carácter excecional e derogatório dos benefícios fiscais.

Com efeito, pode afirmar-se que os benefícios fiscais correspondem a desagravamentos fiscais derogatórios do princípio da igualdade tributária, destinados a tutelar interesses extrafiscais relevantes, num contexto em que o Estado assume um papel intervencionista e o encargo da promoção do desenvolvimento económico e do bem-estar social.⁵

A renúncia total ou parcial à arrecadação de receitas tributárias configura uma despesa fiscal.⁶ Esta definição introduzida no ordenamento jurídico português em 1989, corresponde ao conceito de *tax expenditures* cunhado por Stanley Surrey nos anos de 1960⁷ e aproximou-se da prática de incluir os benefícios fiscais nos orçamentos que teve lugar nos EUA e na República Federal Alemã, na mesma década, e que se generalizou a outros países da Europa e da América

⁵ Guilherme W. d'Oliveira Martins, "Política fiscal...", *cit.*, p. 281

⁶ José Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 629

⁷ Cf. Stanley S. Surrey e Paul R. Mcdaniel, *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge, 1985

do Norte nas duas décadas seguintes, com a obrigação de apresentação regular de relatórios referentes à despesa fiscal.⁸

A integração dos benefícios fiscais na despesa orçamental traduz o impacto para os recursos públicos, em resultado da sua atribuição, mas, na verdade, os benefícios fiscais são despesas fiscais passivas, não um gasto ativo por parte do Estado, porque se traduzem na atribuição de um tratamento mais favorável aos contribuintes, por comparação com o regime-regra da tributação, derrogando-o.⁹

Outra forma de traduzir esta ideia é recorrendo à formulação de Klaus Tipke e Joachim Lang, que se referem aos benefícios fiscais como subsídios indiretos ou fiscais, distorcendo a estrutura do direito fiscal através da renúncia de obtenção da receita pública por parte do Estado, sem, portanto, operar uma transferência direta de recursos públicos para os seus destinatários, como sucede no caso dos subsídios diretos.¹⁰

No mesmo sentido, Ana Paula Dourado qualifica os benefícios fiscais como despesas do orçamento (*tax expenditure*), alternativas à concessão de subsídios diretos.¹¹ Esta perspetiva de despesa do orçamento resulta diretamente do artigo 106.º, n.º 3, alínea g) da Constituição da República Portuguesa (CRP), que coloca os benefícios fiscais no mesmo plano das «receitas cessantes».

A preocupação patente na CRP com a quantificação da receita perdida para o orçamento, em consequência dos benefícios fiscais, radica no entendimento consensual de que os benefícios fiscais são despesa fiscal ou receita negativa, nas palavras de Eduardo Paz Ferreira¹², representando um custo.¹³

Num quadro em que a CRP atribui como uma das principais funções ao sistema fiscal, a satisfação das necessidades financeiras do Estado (artigo 103.º, n.º 1 da CRP), então os

⁸ Luís Santos (coord.), *Reavaliação dos Benefícios Fiscais: relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e das Finanças*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2005, p. 58

⁹ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal* (11.ª Edição), Almedina, Coimbra, 2023, p. 406

¹⁰ Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerecht...*, cit., p. 712

¹¹ Ana Paula Dourado, “O princípio da legalidade fiscal na constituição portuguesa”, in *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da constituição de 1976*, organização por Jorge Miranda, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, pp. 453-454

¹² Eduardo Paz Ferreira, “O controlo das subvenções financeiras e dos benefícios fiscais”, *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 1, 1989, pp. 31-32

¹³ Eric Zolt, “Tax incentives in developing countries: maximizing the benefits and minimizing the costs”, in *United Nations Handbook on Tax Base Protection in Developing Countries* (2.ª Edição), organização por Alexander Trepelkov, Harry Tonino e Dominika Halka, United Nations, Nova Iorque, 2027, p. 534

benefícios fiscais não podem ser encarados senão sob a vertente da sua excecionalidade¹⁴, assumindo, portanto, um carácter seletivo e temporário.¹⁵

Com efeito, carácter excecional dos benefícios fiscais é reforçado pela posição de Glória Teixeira, da Escola de Direito do Porto, cujo entendimento é de que os princípios da neutralidade, simplicidade e transparência fiscal impõem a redução progressiva dos benefícios fiscais.¹⁶ Por outro lado, a dimensão temporalmente limitada dos benefícios fiscais resultado do facto de os benefícios fiscais poderem deixar de ser necessários ou adequados no decurso do tempo, o que racionaliza a sua atribuição.¹⁷

Por estes motivos, e numa perspetiva de controlo das despesas do Estado, está consagrada uma expressa reserva de lei quanto aos benefícios fiscais.¹⁸ Deste modo, a par de significarem uma despesa fiscal, a duração de um benefício fiscal é igualmente um dos aspetos definitórios que se impõe por razões teóricas e por razões de ordem prática, constituindo um dos elementos que permite reconhecer um benefício fiscal.

A abordagem conceptualista da primeira fase da doutrina portuguesa

Na sequência da aprovação do EBF em 1989, a doutrina portuguesa empenhou-se na interpretação sistemática desse regime, com construções dogmáticas destinadas a formular uma teoria geral explicativa dos benefícios fiscais, à semelhança do que sucedia (e ainda sucede) noutros ramos do Direito.

Esta fase caracteriza-se por ser marcadamente conceptualista e dogmática, assente na formulação de definições e na construção de conceitos abstratos, com o objetivo de proceder à delimitação entre isenções, desagravamentos, subvenções, incentivos e benefícios fiscais.

É um período de forte influência da doutrina italiana clássica¹⁹, onde prevalece a preocupação pela qualificação da natureza jurídica dos benefícios fiscais e de diferentes figuras, afins ou similares, para além da tentativa de desdobramento do conceito de benefício fiscal em diferentes categorias, a cujas figuras jurídicas corresponderiam disciplinas jurídicas

¹⁴ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., p. 399

¹⁵ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., p. 407

¹⁶ Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal – da teoria à prática* (7.ª Edição), Almedina, Coimbra, 2025, p. 237

¹⁷ Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerecht...*, cit., p. 721

¹⁸ Ana Paula Dourado, “O princípio...”, pp. 455-456

¹⁹ Cf. Giannini Achille Donato, *Il Rapporto Giuridico d’Imposta*, Giuffré, Milão, 1937; Salvator Rosa, *Egualianza Tributaria ed Esenzione*, Giuffré, Milão, 1968; Franco Fichera, *Imposizione ed extrafiscality nel sistema costituzionale*, ESI, Nápoles, 1973; D’Amati, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Novissimo Dig. It. Appendice*, Torino, 1980

distintas, em função desse desdobramento.²⁰

Destaca-se o trabalho desenvolvido por Nuno Sá Gomes que se empenhou na construção de uma teoria geral dos benefícios fiscais.²¹ Com efeito, a sua influência marcou, de forma indelével esta primeira fase, incluindo o pensamento de Casalta Nabais, à época, que integrou esta perspetiva de uma teoria geral na sua tese de mestrado sobre contratos fiscais.²²

Com efeito, nas palavras de Nuno Sá Gomes, a passagem da década de 1980 para 1990 contemporizava uma «promiscuidade de conceitos», que tratava indistintamente benefícios fiscais, incentivos ou estímulos fiscais, desagravamentos fiscais, exclusões tributárias, situações de não tributação ou de não sujeição tributária, imunidades fiscais, privilégios, vantagens, favores ou liberalidades fiscais, gastos, despesas ou subvenções fiscais.²³

É neste contexto que surge, dentro do conceito de desagravamento fiscal em sentido amplo, a distinção principal entre desagravamentos-regra ou estruturais e desagravamentos excecionais ou benefícios fiscais que, mais recentemente, originou divergências na interpretação do IRS Jovem.²⁴

Esta distinção foi recebida no trabalho de investigação de muitos académicos, como Paula Vaz Freire, para quem este tipo de abordagem revelava a utilidade de resultar na aplicação de regimes jurídicos diferenciados, consoante a figura jurídica em apreço fosse, por exemplo, um benefício fiscal ou uma isenção, no que diz respeito à aplicação da lei no tempo ou ainda quanto às condições de criação, modificação e extinção.²⁵

Com efeito, os benefícios fiscais são vistos como factos tributários complexos, analisando-se o preenchimento da norma de incidência e, depois, a atuação do impedimento do nascimento da obrigação tributária com conteúdo normal e o concomitante nascimento do direito ao benefício fiscal.²⁶

O desenvolvimento deste tipo de abordagem teve como corolário a conceptualização e um elevado nível de abstração, com a introdução de distinções relativas a benefícios fiscais

²⁰ Cf. Paula Vaz Freire, *Nascimento, modificação e extinção dos benefícios fiscais*, dissertação de mestrado em Ciências Jurídico-Económicas, apresentada Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito, 1995, pp. 65 e ss

²¹ Cf. Nuno Sá Gomes, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991

²² Cf. José Casalta Nabais, *Contratos fiscais...*, cit.

²³ Nuno Sá Gomes, *Teoria...*, cit., pp. 9-10

²⁴ Nuno Sá Gomes, *Teoria...*, cit., p. 10

²⁵ Paula Vaz Freire, *Nascimento...*, cit., pp. 10-11; Nuno Sá Gomes, *Teoria...*, cit., p. 31

²⁶ Nuno Sá Gomes, *Teoria...*, cit., pp. 77 e ss

objetivos, subjetivos e mistos e por uma extensa classificação dos benefícios fiscais, numa lógica compreensiva e explicativa do EBF.²⁷

O labor dogmático chegou ao extremo de distinguir benefícios fiscais e incentivos fiscais, com fundamento nas funções económico-financeiras de cada uma destas categorias.²⁸ A saber, os benefícios fiscais destinar-se-iam a tutelar interesses públicos em termos estáticos, dirigindo-se a factos já decorridos, enquanto os incentivos fiscais tinham uma natureza dinâmica, dirigida a estimular escolhas dos contribuintes.

A própria doutrina acabou por reconhecer as limitações inerentes ao exercício da formulação de uma teoria geral dos benefícios fiscais. Com efeito, Nuno Sá Gomes admitiu expressamente as dificuldades operativas associadas à sua investigação, nomeadamente na dificuldade em distinguir, no plano prático, todas as figuras destas categorias.²⁹ Não obstante essas dificuldades, o autor manteve a sua linha de investigação, continuando a pugnar por uma teoria geral em trabalhos ulteriores.³⁰

O conceito de benefício fiscal de Nuno Sá Gomes, desconsiderando toda a conceptualização e categorização que desenvolve, é, no entanto, muito próximo daquele que se encontra plasmado no EBF e, por esse motivo, de grande utilidade. Nuno Sá Gomes interpreta os benefícios fiscais à luz de três vetores: i) o desagravamento fiscal, ii) a exceção à tributação-regra, iii) o fundamento extrafiscal de interesse público, constitucionalmente relevante e superior ao interesse contido na tributação que o benefício fiscal afasta.³¹

A formulação de uma teoria geral dos benefícios fiscais ainda encontra eco na doutrina atual, sendo nomeadamente acolhida por Rita Calçada Pires, embora se reconheça hoje que esta abordagem corresponde sobretudo a uma primeira fase do debate dogmático.³²

Casalta Nabais continua a aceitar, no plano conceptual, a distinção entre benefícios fiscais estáticos ou benefícios fiscais *stricto sensu* e benefícios fiscais dinâmicos ou incentivos ou estímulos fiscais, mas sem já daí extrair qualquer consequência do ponto de vista da diferenciação da disciplina jurídica aplicável.³³

²⁷ Paula Vaz Freire, *Nascimento...*, cit., pp. 96 e ss

²⁸ Nuno Sá Gomes, *Teoria...*, cit., p. 35 e ss

²⁹ Nuno Sá Gomes, *Teoria...*, cit., p. 12

³⁰ Cf. Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal – volume I* (11.ª Edição), Rei dos Livros, Coimbra, 2000

³¹ Nuno Sá Gomes, *Teoria...*, cit., pp. 72 e ss

³² Cf. Rita Calçada Pires, “Para uma teoria geral dos benefícios fiscais: breves notas de sistematização”, *Estudos Comemorativos dos 20 anos da FDUP*, volume II (2017), pp. 607-630

³³ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., pp. 406-407

Com efeito, a crítica que se pode dirigir a esta primeira fase da doutrina portuguesa relativa aos benefícios fiscais, privilegiando a ordenação de conceitos e categorias, num esforço classificatório, é que se traduziu num excesso de abstração da discussão deste tema.

Ainda assim, importa sublinhar que, já nesta fase, se reconhecia o papel dos benefícios fiscais como instrumentos de política pública para prosseguir finalidades extrafiscais. Por outro lado, reconhecia-se a sua expressão como despesa fiscal, exigindo-se que fossem ponderados não apenas em razão dos interesses constitucionais tutelados *versus* interesses sacrificados, mas também na perspetiva da alocação de recursos públicos.³⁴

O salto qualitativo valorativo para a extrafiscalidade

A abordagem conceptualista que caracterizou a primeira fase da doutrina portuguesa assumiu-se dominante, mas não unânime. Manifestaram-se vozes dissonantes, como Amável Sílvia da Costa, J. H. Paulo Rato Rainha e Manuel Henrique de Freitas Pereira, no sentido de mitigar essa abordagem, não aceitando, por exemplo, categorizações artificiais e colocando a tónica na extrafiscalidade.³⁵

A centralidade da extrafiscalidade para a definição dos benefícios fiscais assinala um salto qualitativo valorativo muito significativo, porquanto a análise do tema sai do campo puramente técnico-jurídico e conceptual, assumindo um plano qualitativamente distinto, onde intervém um juízo valorativo acerca dos objetivos extrafiscais, nomeadamente à luz dos princípios constitucionais e dos interesses públicos relevantes que são convocados.

A extrafiscalidade é também denominada por fiscalidade de intervenção por Sérgio Vasques.³⁶ Klaus Tipke e Joachim Lang associam a extrafiscalidade a normas de orientação económica, justificada pelo princípio do mérito, que é concretizado pelos efeitos económicos positivos de interesse geral que são gerados.³⁷ Estas normas de orientação económica correspondem às normas de direção económica mencionadas por Saldanha Sanches.³⁸

Nas palavras de Casalta Nabais, está aqui em causa o recurso ao não imposto.³⁹ Neste âmbito, Casalta Nabais distingue entre extrafiscalidade em sentido próprio ou estrito (impostos

³⁴ Nuno Sá Gomes, *Teoria...*, cit., pp. 17-18

³⁵ Amável Sílvia da Costa, J. H. Paulo Rato Rainha e Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Benefícios Fiscais em Portugal: Objetivos Económico-sociais. Sistematização por Actividades e Legislação*, Almedina, Coimbra, 1987, p. 15

³⁶ Sérgio Vasques, *Manual Direito Fiscal* (2.ª Edição), Almedina, Coimbra, 2018, p. 335

³⁷ Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerecht...*, cit., p. 11

³⁸ Cf. José Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal* (3.ª Edição), Coimbra Editora, Coimbra, 2007

³⁹ José Casalta Nabais, *O dever...*, cit., p. 632

extrafiscais e benefícios fiscais) da extrafiscalidade que é inerente à generalidade das normas de direito fiscal (falsa extrafiscalidade ou em sentido impróprio, presente em todos os impostos).⁴⁰ Com efeito, os impostos não são neutros e impactam a realidade económica e social que tributam, mesmo que tenham sido concebidos com o único propósito de obter receita fiscal.⁴¹

A extrafiscalidade que singulariza os benefícios fiscais é a extrafiscalidade em sentido próprio ou estrito, que diz respeito aos impostos extrafiscais (agravamentos extrafiscais com o objetivo de dissuadir comportamentos) e aos benefícios fiscais propriamente ditos. Casalta Nabais identifica ainda a extrafiscalidade concorrente, que integra os impostos relativos ao ambiente, destinados a favorecer ou a penalizar comportamentos.⁴²

A componente da extrafiscalidade com relevância para o referido salto qualitativo valorativo é a extrafiscalidade associada aos benefícios fiscais, direcionada para o fomento e para o estímulo de comportamentos alinhados com objetivos gerais de políticas públicas, centradas em incentivos de natureza económica, social e cultural para estimular o comportamento dos sujeitos passivos.⁴³

Os benefícios fiscais introduzem, deste modo, exceções à incidência tributária, prosseguindo finalidades extrafiscais que operam em violação do princípio da igualdade.⁴⁴ A sua justificação é feita por princípios materiais legitimadores, segundo Ana Paula Dourado, que propõe uma dupla ponderação, no quadro do direito económico e no quadro do direito fiscal.⁴⁵

Apesar da derrogação do princípio da igualdade, distorcendo o princípio da capacidade contributiva,⁴⁶ a admissibilidade dos benefícios fiscais prevalece tutelada por outros princípios. A sua justificação coloca em contradição aberta a recusa pelo direito fiscal (subtração de situações ao âmbito de incidência que nele cairiam) e a aceitação pelo ordenamento jurídico no seu conjunto⁴⁷, porque os benefícios fiscais podem constituir um instrumento de realização

⁴⁰ José Casalta Nabais, *O dever...*, cit., pp. 629-630

⁴¹ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., p. 398

⁴² José Casalta Nabais, *O dever...*, cit., pp. 629-630

⁴³ Guilherme W. d'Oliveira Martins, "Política fiscal...", cit., p. 288

⁴⁴ Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal* (7.ª Edição), Almedina, Coimbra, 2022, p. 92

⁴⁵ DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, tese de doutoramento em Direito (Direito Fiscal), apresentada Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2005, pp. 116-117

⁴⁶ MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira, "Os benefícios fiscais em sede de IRS e IRC, a política social e o envelhecimento populacional: será a extrafiscalidade uma prioridade?", in *Tributação e Envelhecimento*, organização por Eduardo Paz Ferreira e Clotilde Celorico Palma, Almedina, Coimbra, 2024, pp. 112-113

⁴⁷ Guilherme W. d'Oliveira Martins, "Política fiscal...", cit., pp. 291-292

das tarefas fundamentais do Estado, designadamente aquelas que estão previstas no artigo 81.º da CRP.⁴⁸ Trata-se da lógica intervencionista do Estado Social contemporâneo⁴⁹, apostado na promoção do desenvolvimento económico através de incentivos tributários.⁵⁰

A justificação geral dos benefícios fiscais faz-se pelo interesse público, que é um conceito jurídico que precisa de ser determinado, cabendo essa determinação aos governos e aos parlamentos, num quadro democrático.⁵¹

Numa tentativa de determinação do conceito de interesse público, Klauss Tipke e Joachim Lang propõem uma delimitação negativa do conceito, sugerindo que as violações arbitrárias dos princípios constitucionais, como a igualdade, não configuram manifestações de interesse público. Com efeito, não está aqui em causa toda e qualquer violação. Os autores admitem que a violação desses princípios possa ocorrer por via dos mecanismos consagrados de restrições dos direitos fundamentais, nomeadamente o princípio da proporcionalidade, consagrado entre nós no artigo 18.º, n.º 3 da CRP.

Com efeito, a extrafiscalidade tem como limite os princípios da proibição da arbitrariedade, da proibição do excesso e da proporcionalidade⁵², na medida em que os benefícios fiscais comportam a erosão das receitas públicas, para além de restringirem a aplicação dos princípios materiais fiscais.⁵³

Casalta Nabais distingue entre direito fiscal *tout court* ou direito fiscal clássico e direito económico fiscal⁵⁴, do mesmo modo que fazem Klaus Tipke e Joachim Lang.⁵⁵ Sob este prisma, o direito económico fiscal pode ser entendido como a utilização dos instrumentos de natureza fiscal, com o objetivo de prosseguir finalidades extrafiscais, que prevalecem sobre o desígnio fiscal de arrecadação de receita pública. Por este motivo, Casalta Nabais, refere que os benefícios fiscais, do ponto de vista técnico e formal integram o direito fiscal, enquanto do ponto de vista material integram o direito económico e social.⁵⁶

⁴⁸ Ana Paula Dourado, “O princípio...”, p. 454

⁴⁹ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., p. 406

⁵⁰ Luís Santos (coord.), *Reavaliação...*, cit., pp. 54-57

⁵¹ Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerecht...*, cit., p. 719

⁵² José Casalta Nabais, *O dever...*, cit., pp. 657-658; Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade...*, cit., p. 117

⁵³ Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade...*, cit., p.114

⁵⁴ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., p. 397-401

⁵⁵ Cf. Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerecht...*, cit.

⁵⁶ José Casalta Nabais, *O dever...*, cit., pp. 361 e ss, 633, 629 e ss

Esta perspetiva da extrafiscalidade é coerente com a posição do economista do Banco Mundial Richard Bird e de Eric Zolt, professor da Faculdade de Direito da Universidade da Califórnia, para quem:

«The tax system can be used to encourage or discourage certain activities. For example, taxes can be used to correct market failures, such as positive or negative externalities.» porque *«Taxation is not simply a means of financing government but one of the most visible parts of the social contract underlying the state.»*⁵⁷

Esta afirmação revela, porém, que a extrafiscalidade não é um tema pacífico como na doutrina nacional, salientando a existência de externalidades negativas e não apenas de externalidades positivas. Numa perspetiva idêntica, Kauls Tipke e Joachim Lang advertem para as externalidades negativas introduzidas no mercado por efeito da intervenção do Estado, porquanto consideram que os agentes económicos devem fazer a alocação dos seus recursos de acordo com as regras do mercado e não sob a direção do Estado.⁵⁸

Entre nós, em consonância com o pensamento de Stanley Surrey, pronunciou-se Fernando Rocha de Andrade, acentuando as consequências financeiras dos benefícios fiscais em termos de orçamento do Estado e ao nível das consequências negativas em termos redistributivos, da eficiência económica, da distorção do mercado ou dos custos de cumprimento e cobrança do imposto.⁵⁹

Com efeito, como sublinha Yvette Lind, na medida em que acarretam a perda de receita pública, os benefícios fiscais podem exigir a compensação através de cortes na despesa, do aumento de outros impostos, do recurso ao endividamento ou de outras medidas de equilíbrio orçamental.⁶⁰

No entanto, apesar das críticas, os benefícios fiscais conferem uma flexibilidade à consecução de objetivos de política económica, social ou outra, com resultados mais céleres por comparação com políticas que impliquem reformas de natureza estrutural, como refere Eric Zolt,⁶¹ o que justifica a opção dos decisores políticos por este tipo de instrumento.

⁵⁷ BIRD, Richard e ZOLT, Eric, *Introduction to Tax Policy and Development*, 2003, *Draft prepared for a course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries*, World Bank, disponível em <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Introduction-to-Tax-Policy-Design-and-Development.pdf> (última consulta em: 15/06/2025), pp. 34 e 35

⁵⁸ Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerecht...*, cit., p. 711

⁵⁹ Fernando Rocha de Andrade, *Benefícios fiscais: a consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento*, tese de doutoramento em Direito (Direito Fiscal), apresentada Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito, 2014, pp. 327-329

⁶⁰ Cf. Yvette Lind, “The Fundamentals of Tax Incentives”, *Skatterett*, vol. 42, 2023, pp. 15-38

⁶¹ Eric Zolt, “Tax incentives...”, cit., pp. 535-536

Ainda o problema dos benefícios fiscais e dos desagravamentos estruturais

A distinção entre benefícios fiscais e desagravamentos estruturais ainda ocupa a atenção de parte da doutrina nacional. Guilherme W. d'Oliveira Martins defende que nem todo o desagravamento de natureza tributária evidencia a existência de um benefício fiscal.⁶² Casalta Nabais também reconhece esta distinção entre benefícios fiscais e desagravamentos estruturais que, de resto, resulta do EBF.⁶³

Esta discussão parece resultar da Reforma do IRS de 1988/1989 que consubstanciou um importante esforço de compilação e codificação dos diversos benefícios fiscais que se encontravam dispersos em legislação avulsa, com o objetivo de eliminar benefícios fiscais desnecessários e conferir uma maior estabilidade ao sistema fiscal, assim como um maior controlo da despesa pública.⁶⁴

Os desagravamentos estruturais passaram a figurar nos códigos tributários, incluindo o EBF, enquanto os benefícios fiscais seriam objeto de uma regulamentação conjuntural. Saldanha Sanches preveniu para as dificuldades inerentes, porque os benefícios fiscais espelham «um complexo sistema de forças, o que lhes confere uma ausência de sistematicidade ainda mais acentuada do que aquela que por vezes afecta o conjunto das leis fiscais».⁶⁵

Com efeito, o conceito de desagravamento estrutural é dado no artigo 4.º, n.º 2 do EBF (artigo 3.º, n.º 2 até 2008) e corresponde a «medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência», equivalendo a situações de não sujeição tributária.

Extraem-se desta definição legal, três elementos. Em primeiro lugar, a dimensão estrutural significa que estes desagravamentos fazem parte da arquitetura fiscal, não sendo derrogações excecionais ou temporárias, mas delimitações permanentes da incidência. Estas delimitações verificam-se por exclusão da tributação, através da não sujeição tributária, sem tradução da capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Por último, concretizam-se através de instrumentos normativos, com a definição de normas gerais e abstratas.

Quer isto dizer que os desagravamentos estruturais têm uma dimensão de estabilidade sistemática que os benefícios fiscais não apresentam. Enquanto os benefícios fiscais configuram

⁶² Guilherme W. d'Oliveira Martins, "Política fiscal...", *cit.*, p. 288

⁶³ José Casalta Nabais, *Direito...*, *cit.*, p. 405

⁶⁴ Luís Santos (coord.), *Reavaliação...*, *cit.*, pp. 34-37

⁶⁵ José Saldanha Sanches, *Princípios estruturantes da reforma fiscal*, Edifisco, Lisboa, 1991, pp. 129-130

uma derrogação excecional da tributação-regra, os desagravamentos estruturais delimitam de forma negativa a base da incidência, de forma perene, e têm de derivar do sistema fiscal consagrado na constituição.

A leitura cruzada dos artigos 2.º e 4.º do EBF parece sugerir, como defende Casalta Nabais, que os benefícios fiscais integram uma noção mais ampla, a de desagravamentos fiscais, que inclui também os desagravamentos fiscais *stricto sensu* (não sujeições tributárias/desagravamentos estruturais do artigo 4.º do EBF).⁶⁶

Daqui resulta que, enquanto os desagravamentos estruturais constituem medidas dotadas de estabilidade, tendencialmente duradouras, os benefícios fiscais revelam-se medidas conjunturais e, portanto, com temporalidade limitada.

Esta distinção feita na doutrina portuguesa não encontra eco na doutrina internacional, porquanto resulta, fundamentalmente, do regime particular do EBF português.

O investigador da Escola de Direito da Universidade da Califórnia Eric Zolt não reflete esta distinção, por considerar a dificuldade prática para distinguir entre normas que integram a estrutura geral do sistema fiscal e aquelas que concedem um tratamento fiscal especial. Os benefícios fiscais são interpretados como sinónimo de desagravamentos fiscais, que podem ser configurados, do ponto de vista técnico, de diversas formas, através de exclusões, créditos, taxas preferenciais ou diferimentos da obrigação tributária.⁶⁷ Nos benefícios fiscais incluem-se as isenções totais de imposto por tempo limitado (*tax holidays*), dedutibilidades diversas e reduções de taxas.

O acento tónico é colocado, pelo contrário, não só no domínio da extrafiscalidade e das políticas extrafiscais, mas também no problema da concorrência fiscal, seja para atrair investimento, seja para atrair o fator trabalho.⁶⁸ Nesta aceção não estão aqui incluídos os benefícios fiscais com natureza redistributiva que, na literatura anglo-saxónica, recebem a designação de *charitable tax subsidies*, o que configura uma diferença de linguagem assinalável em relação à realidade da doutrina portuguesa.⁶⁹

Assim, no âmbito do tema dos benefícios fiscais são ainda contemplados temas de redistribuição da riqueza, destinados a operar a redução das desigualdades de rendimentos,

⁶⁶ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., p. 405

⁶⁷ Eric Zolt, "Tax incentives...", cit., p. 526

⁶⁸ Eric Zolt, "Tax incentives...", cit., p. 527

⁶⁹ Cf. Miranda Fleischer, *Theorizing the Charitable Tax Subsidies: The Role of Distributive Justice*, 2009, disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1348772 (última consulta em: 15/06/2025)

com fundamento redistributivo.⁷⁰ Com efeito, os benefícios fiscais funcionam, a este nível, como instrumentos de promoção da igualdade social, justificados pelo princípio da necessidade.⁷¹

Em bom rigor, como refere Casalta Nabais,⁷² todas as teorias e tentativas de definição dos benefícios fiscais captam apenas uma das suas múltiplas facetas, revelando-se, por isso, sempre parciais. Daí que se justifique acolher o conceito plasmado no artigo 2.º do EBF, que é, em si mesmo, fruto da elaboração doutrinária sólida e que consagra a extrafiscalidade como pedra de toque dos benefícios fiscais, assumindo-a como elemento distintivo essencial face a outras figuras afins do direito fiscal.

⁷⁰ Cf. Yvette Lind, “The Fundamentals...”, *cit.*

⁷¹ Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerecht...*, *cit.*, p. 711

⁷² José Casalta Nabais, *O dever...*, *cit.*, p. 637

O regime do IRS Jovem

Num estudo recente, foi divulgado que Portugal é um dos três Estados-membros da União Europeia, ao lado da Polónia e da Croácia, com um regime especial de tributação em função da idade, nomeadamente dos jovens.⁷³

O princípio da livre disponibilidade económica dos indivíduos torna-os suscetíveis aos estímulos produzidos pela ação económica e social do Estado que tenha expressão no sistema tributário, o que se traduz nos comportamentos de planeamento fiscal (*tax planning*), de evitação de impostos (*tax avoidance*) ou mesmo de evasão fiscal (*tax evasion*).⁷⁴

Isto significa que uma política como a do IRS Jovem tem, evidentemente, impacto na vida dos contribuintes e resultado no exercício que fazem da sua disponibilidade económica.

IRS Jovem: antecedentes e regime em vigor

A primeira iniciativa legislativa conhecida pela denominação IRS Jovem resultou do artigo 327.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprovou o orçamento do Estado para 2020.

Este artigo aditou o artigo 2.º-B ao CIRS, com a epígrafe «Isenção de rendimentos da categoria A», consagrando a opção de isenção parcial de imposto aos sujeitos passivos entre os 18 e os 26 anos, nos três primeiros anos de obtenção de rendimentos do trabalho após o ano da conclusão de ciclo de estudos igual ou superior ao nível 4 do Quadro Nacional de Qualificações (QNQ), correspondente ao ensino secundário.

A isenção era de 30% no primeiro ano, de 20% no segundo ano e de 10% no terceiro ano, com os limites de 7,5 vezes o valor do Indexante de Apoios Sociais (IAS), 5 vezes o valor do IAS e 2,5 vezes o valor do IAS, respetivamente.

A política do IRS Jovem foi reformulada no orçamento de Estado para 2022, nos artigos 279.º e 280.º da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho. O artigo 2.º-B do CIRS foi revogado, tendo sido aditado o artigo 12.º-B ao CIRS, com a epígrafe «Isenção de rendimentos das categorias A e B».

A isenção de rendimentos objeto de desagravamento fiscal em sede de IRS passou a incluir

⁷³ Cf. DILP, *Regime de Tributação em Função da Idade (IRS Jovem): enquadramento internacional*, 2024, Divisão de Informação Legislativa e Parlamentar da Assembleia da República, Síntese Informativa n.º 86, disponível em <https://ficheiros.parlamento.pt/DILP/Publicacoes/Sinteses/86.IRSjovem/86.pdf> (última consulta em: 21/02/2025)

⁷⁴ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., pp. 134-135

os rendimentos da categoria B, para além dos rendimentos da categoria A já considerados. Manteve-se a idade dos sujeitos passivos entre os 18 e os 26 anos.

O período de isenção foi alargado de três para os cinco primeiros anos de obtenção de rendimentos do trabalho após o ano da conclusão de ciclo de estudos igual ou superior ao nível 4 do QNQ.

No entanto, o limite de idade foi alargado até aos 30 anos, para o caso de sujeitos passivos que concluíssem um ciclo de estudos correspondente ao nível 8 do QNQ, equivalente a doutoramento, sendo que o regime poderia ser estendido até aos 35 anos, mediante a verificação de certos requisitos.

A isenção passou a ser de 100% no primeiro ano, 75 % no segundo ano, 50 % no terceiro e quarto anos e 25 % no último ano, com os limites de 40 vezes o valor do IAS, 30 vezes o valor do IAS, 20 vezes o valor do IAS e 10 vezes o valor do IAS, respetivamente.

O regime do IRS Jovem atualmente em vigor não é um regime especialmente complexo e mantém a sua sede normativa no artigo 12.º-B do CIRS. Foi introduzido por força do artigo 89.º da Lei n.º 45-A/2024, de 31 de dezembro, que aprovou o orçamento de Estado para 2025.

Mantém-se a isenção para os rendimentos das categorias A e B, sendo que o limite de idade foi alargado para os 35 anos na sua generalidade e o período de tempo de atribuição da isenção foi estendido para os 10 primeiros anos de obtenção de rendimentos, sendo possível beneficiar desta isenção de forma interpolada, na circunstância de o sujeito passivo não auferir rendimentos num determinado ano.

A isenção passou a ter um limite de 55 vezes o valor do IAS para todos os anos, sendo de 100% no primeiro ano, 75% do segundo ao quarto ano, 50% do quinto ao sétimo ano e 25% do oitavo ao décimo ano.

A referência aos níveis de qualificação deixou de constar do regime do IRS Jovem, pelo que a formação deixou de ser um requisito, não tendo sido substituído esse requisito, por exemplo, pela referência a um catálogo de profissões com elevado nível de qualificação.

Aspetos críticos do IRS Jovem

Do ponto de vista crítico, há quatro questões que surgem de imediato em relação ao regime do IRS Jovem em vigor. Em primeiro lugar, porquê o limite de 10 anos? Em segundo, qual o motivo para ter sido retirado o critério da qualificação? Terceiro, qual é a justificação para abranger apenas as categorias de rendimento A e B? Por último, porquê o limite atual de 35 anos, ao invés dos 26 anteriores ou, eventualmente, outro limiar?

O prolongamento da vigência do IRS Jovem para um período de 10 anos colocaria, numa

primeira apreciação, o problema da conformidade com o EBF, que estabelece o limite de cinco anos para a duração máxima dos benefícios fiscais. No entanto, é preciso referir que este limite é um limite supletivo, pois admite expressamente disposição em contrário (artigo 3.º, n.º 1 do EBF).

É exatamente isso que decorre da redação atual do artigo 12.º-B do CIRS, nos termos do qual o limite de concessão da isenção passou de três para cinco anos, fixando-se atualmente nos dez anos, justamente em virtude de uma disposição em contrário daquilo que consta do EBF.

O facto de o legislador ter estendido o prazo para o dobro torna evidente que foi tomada uma opção excecional, o que exige uma fundamentação específica. No entanto, esta extensão temporal não significa por si só que o regime do IRS Jovem deixe de ser um benefício fiscal. Conforme teve oportunidade de demonstrar Casalta Nabais, também os benefícios fiscais contratuais podem ultrapassar os cinco anos, bastando para isso, uma justificação devidamente fundamentada.⁷⁵

Deste modo, a questão prevalecente não é a duração da atribuição da isenção fiscal em si mesma, mas, sim, a razão de ordem material que justifica a duplicação do seu período de vigência.

Acerca do objetivo de política pública que sustenta esta opção, a resposta parece ser evidente. Trata-se de uma medida de retenção de jovens em Portugal, num contexto demográfico de envelhecimento da população e de duas grandes vagas de emigração de jovens, na sequência da crise económica de 2011, fatores que colocam em crise a sustentabilidade do Estado Social no nosso País.

O IRS Jovem é, portanto, uma medida que se comporta como um instrumento extrafiscal de combate à emigração e um incentivo à fixação de recursos humanos no território nacional, perfeitamente compatível com o direito da União Europeia, porquanto não introduz quaisquer discriminações em razão da nacionalidade, nem coloca em causa as liberdades económicas fundamentais ou o regular funcionamento do mercado interno.

O critério da qualificação deixou de constar do regime do IRS Jovem atualmente em vigor. Contrariamente ao que sucedia nas duas edições anteriores desta medida, aparentemente, deixou de figurar nos objetivos extrafiscais, a retenção de talento jovem, com um nível de formação elevado.

Neste sentido, a comparação com o Regime dos Residentes não Habituais (RNH)⁷⁶, na

⁷⁵ Cf. José Casalta Nabais, *Contratos fiscais...*, cit.

⁷⁶ Aprovado pelo Decreto-lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, que introduziu este regime no CIRS.

medida em que este regime assentou numa lógica de atração seletiva de contribuintes, com profissões consideradas de elevado valor acrescentado, com o objetivo de atrair para a economia portuguesa uma força de trabalho altamente qualificada.

Esta é uma diferença significativa. A opção do legislador, para o IRS Jovem, foi no sentido de acolher um critério amplo e inclusivo, enquanto o RNH e o IRS Jovem anterior assentam num critério restritivo e seletivo, ambos com potencial para atrair profissões específicas, embora de formas distintas.

No entanto, é possível argumentar que o IRS Jovem não deixa de contemplar o objetivo de atrair talento jovem, porque os jovens altamente qualificados continuam abrangidos pela medida. Sucede, porém, que o regime passou a contemplar um universo mais alargado de beneficiários, o que também reflete uma preocupação do legislador para mitigar a derrogação do princípio da igualdade, relativamente aos sujeitos passivos jovens da mesma idade.

O IRS Jovem apresenta também afinidades e diferenças relevantes quando confrontado com outros regimes criados com objetivos análogos. Em primeiro lugar, o Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação (IFICI).⁷⁷ A partir de 2024, aproximadamente pela mesma altura em que o IRS Jovem deixou de contemplar o critério da qualificação, a regulamentação do IFICI consagrou um instrumento de política destinado a atrair investigadores e profissionais altamente qualificados para Portugal.

A isenção é de 20% no caso do IFICI e tem a vigência de 10 anos, nos termos do artigo 58.º-A, n.º 2 do EBF, o que iguala o período de isenção do IRS Jovem, com uma isenção média muito próxima daquela praticada nas primeiras duas versões do IRS Jovem. O IFICI passou a ser o instrumento de política mais seletivo, pois depende da verificação de um critério objetivo, que é o exercício de atividades de investigação e inovação, embora sem limite de idade.

O regime fiscal aplicável a ex-residentes, com sede normativa no artigo 12.º-A do CIRS⁷⁸ visa fomentar o regresso de trabalhadores que tenham emigrado, através da concessão de uma isenção fiscal, pelo período de cinco anos, a sujeitos passivos com rendimentos do trabalho dependente e empresariais e profissionais.

Do ponto de vista funcional o artigo 12.º-A do IRS revela uma grande proximidade com o IRS Jovem. Opera na mesma direção, mas o seu sentido é inverso. Enquanto o IRS Jovem visa reter jovens que ainda não emigraram, o Programa Regressar atua com o objetivo de promover o repatriamento de ex-residentes. No entanto, como estes regimes são opcionais,

⁷⁷ Artigo 58.º-A do EBF, aditado pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro e regulamentado pela Portaria n.º 352/2024.

⁷⁸ Este artigo é a pedra de toque do Programa Regressar, aditado ao CIRS pela aditado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro e alterado pela Lei n.º 12/2022, de 27 de junho e pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro.

embora insuscetíveis de aplicação cumulativa, isso significa que os sujeitos passivos têm a liberdade de escolher o regime que lhes seja mais favorável. Portanto, nada impede um ex-residente de beneficiar do IRS Jovem, caso lhe seja mais favorável.

Ambos os regimes operam com finalidades extrafiscais ligadas à política demográfica e à política de fixação de população ativa no território nacional, ainda que em diferentes momentos do ciclo migratório.

Por último, o *TechVisa* não é, em sentido estrito, um regime fiscal, mas antes um programa de certificação que facilita a concessão de vistos e autorizações de residência para trabalhadores altamente qualificados no setor tecnológico.⁷⁹ Não opera por via da despesa fiscal, como os regimes anteriormente referidos, mas através de um mecanismo administrativo que reduz as barreiras à fixação de talento proveniente do estrangeiro.

A referência a esta medida do *TechVisa* é, no entanto, pertinente, porque em conjunto com todos os regimes anteriormente referidos, identificamos uma política global de fixação de recurso humanos em Portugal, com recurso a técnicas distintas. É, portanto, neste contexto alargado que deve ser interpretado o regime do IRS Jovem, apesar das vicissitudes e alterações que sofreu na sua curta existência.

Com efeito, neste âmbito, o IRS Jovem distingue-se por ser o regime mais abrangente, ao não selecionar profissões, nem setores, nem níveis de qualificação específicas. A sua particularidade reside no objetivo extrafiscal de promover a retenção de jovens em Portugal.

Em termos evolutivos, o IRS Jovem passou de uma isenção parcial, limitada e residual para um regime mais alargado que, do ponto de vista naturalístico e social, acaba por cobrir praticamente toda a primeira década de vida profissional da vida dos jovens até aos 35 anos, que é o limiar comumente fixado, em diferentes campos, para qualificar um indivíduo como jovem. Deste modo, ficam justificadas as opções pelo limite de 10 anos e o limiar de 35 anos.

A opção do legislador no sentido de condicionar o IRS Jovem às categorias A e B do CIRS encontra justificação na finalidade do regime. Com efeito, o IRS Jovem pretende apoiar os jovens na sua entrada no mercado de trabalho. Por esse motivo, a isenção incide apenas sobre os rendimentos do trabalho dependente da categoria A e de trabalho independente ou empresarial da categoria B.

Compreende-se a exclusão dos rendimentos de natureza patrimonial ou os rendimentos passivos, como os rendimentos de capitais, prediais ou as mais-valias, porque não traduzem, à luz da realidade do mercado de trabalho e da economia, a integração dos jovens na vida

⁷⁹ Lei n.º 23/2007, de 4 de julho, regulamentada pela Portaria n.º 328/2018, de 19 de dezembro, alterada pela Portaria n.º 59-A/2022, de 28 de janeiro

ativa. Essa integração é traduzida pelos rendimentos da categoria A e da categoria B. Assim, fica assegurada a articulação com a finalidade extrafiscal do IRS Jovem destinada à retenção de jovens em Portugal.

Embora o regime do IRS Jovem 2025 pareça comportar uma despesa fiscal equivalente a prescindir de cerca de mil milhões de euros de rendimento, este é um regime mais competitivo do que os regimes de tributação em função da idade da Polónia e da Croácia, e concorrencialmente próximo do regime fiscal dos Países Baixos.⁸⁰

Um dos aspetos críticos do regime do IRS Jovem é a transição dos beneficiários para o regime de tributação-regra, porquanto a assimetria da taxa de tributação será relativamente acentuada, apesar de o próprio regime do IRS Jovem prever a diminuição progressiva da isenção ao longo da sua vigência. Essa diminuição procura, por um lado, mitigar a referida assimetria e, por outro lado, tem lugar à medida que, previsivelmente, o rendimento dos jovens vai aumentando.

Não restam, deste modo, dúvidas que o IRS Jovem configura um regime especial orientado por finalidades extrafiscais. A sua lógica assenta na retenção de jovens no mercado de trabalho português, com a opção legislativa de prolongar a sua vigência até dez anos e com um novo limiar fixado nos 35 anos e restrito às categorias A e B do CIRS.

O IRS Jovem insere-se no quadro mais geral de uma estratégia de políticas públicas que privilegiam a retenção de jovens, procurando responder aos desafios demográficos estruturais da população portuguesa e a sustentabilidade da economia e do Estado Social.

O IRS Jovem é um novo benefício fiscal

O desenho dos benefícios fiscais atende a condições de elegibilidade, ao objetivo dos incentivos (*targeting of incentives*) e à forma (técnica usada, isenção ou outra).⁸¹ O IRS Jovem utiliza a técnica das denominadas taxas preferenciais ou reduzidas⁸², que se traduzem numa derrogação do direito fiscal comum consubstanciado no regime da tributação-regra. A consecução das finalidades concretas do IRS Jovem exprime-se pela renúncia feita pelo Estado ao imposto devido, o que constitui uma despesa fiscal.

No modelo tripartido proposto por Yvette Lind, que distingue entre *tax shelters* (isenções fiscais), *tax credits* (créditos fiscais) e *tax rebates* (reembolsos fiscais), o IRS Jovem enquadra-se claramente na categoria de *tax shelter*, uma vez que opera através de uma isenção parcial de

⁸⁰ Cf. DILP, *Regime...*, cit.

⁸¹ Eric Zolt, "Tax incentives...", cit., pp. 542-547

⁸² Luís Santos (coord.), *Reavaliação...*, cit., pp. 109-110

rendimentos das categorias A e B, reduzindo a matéria coletável sujeita a tributação.⁸³

O IRS Jovem foi, em todas as suas versões, aprovado e revisto pela lei do orçamento do Estado. O elemento teleológico do IRS Jovem é revelado claramente na Proposta de Lei 5/XVI/1, que visava autorizar o Governo a alterar o IRS Jovem para uma taxa máxima de 15%, para jovens até aos 35 anos, através da alteração do CIRS.

Com efeito, a justificação teleológica encontra-se na exposição de motivos da referida proposta de lei, que esclarece os motivos subjacentes à adoção da redução significativa da carga fiscal para os jovens até aos 35 anos. É referido que se trata de uma medida destinada a combater a emigração jovem e a promover a integração de jovens qualificados no mercado de trabalho.

O IRS Jovem é, assim, prefigurado pelo legislador como um instrumento de política extrafiscal, para combater o envelhecimento demográfico, o êxodo de jovens, justificando-se, por esse motivo, o carácter excecional da medida.

O mesmo enquadramento resulta da lei que aprovou o orçamento de Estado para 2025, denotando a necessidade de retenção de jovens no mercado em Portugal, com o objetivo de inverter as tendências de emigração e de envelhecimento da população.

Deste modo, o regime do IRS Jovem sacrifica o propósito de arrecadação de receita fiscal, em favor de um objetivo de política pública, considerado estratégico pelo governo, com finalidades extrafiscais claras, de natureza socioeconómica, superando largamente o enquadramento estritamente fiscal.

Com efeito, a identificação do IRS Jovem como um benefício fiscal é consequência da constatação de que os jovens até aos 35 anos de idade, nos termos, critérios e requisitos da lei, não são sujeitos ao regime de tributação-regra, que é o elemento de referência utilizado para observar a derrogação do princípio da igualdade.⁸⁴

Por conseguinte, o IRS Jovem inscreve-se na extrafiscalidade em sentido próprio ou estrito, configurando um benefício dinâmico, utilizando duas qualificações propostas por Casalta Nabais. Daqui resulta que o IRS Jovem não é um desagravamento estrutural. Se assim fosse, não poderia ser uma medida extrafiscal e teria que encontrar a sua justificação no sistema fiscal e à luz do artigo 104.º, n.º 1 da CRP.

Um dos argumentos no sentido de considerar que IRS Jovem é um desagravamento estrutural pode residir na sua codificação, porquanto se encontra incluído no CIRS e não no

⁸³ Cf. Yvette Lind, “The Fundamentals..., *cit.*

⁸⁴ Luís Santos (coord.), *Reavaliação..., cit.*, pp. 93-94

EBF ou em legislação avulsa. Este argumento, no entanto, não colhe. A Reforma Fiscal de 1988/1989 tinha nos seus objetivos a codificação dos benefícios fiscais, mas esse objetivo foi largamente incumprido. Não é a sede normativa que define um benefício fiscal ou um desagravamento estrutural. Trata-se de um argumento meramente formal, que ignora que o CIRS é um código cuja disciplina jurídica regista alterações recorrentes.

O que mais se destaca no regime do IRS Jovem são precisamente as finalidades extrafiscais prosseguidas. Tais finalidades apoiam-se em diversos estudos que apontam no sentido de considerar a eficiência da tributação dos jovens, com claras vantagens dos resultados obtidos. Quer isto dizer que os decisores políticos dispõem de bases empíricas no sentido de concluir que o ajustamento do resultado fiscal às características dos contribuintes, do ponto de vista pessoa, pode melhorar a eficiência da tributação redistributiva.⁸⁵

Neste sentido, pronuncia-se Miguel Correia, da Universidade Católica de Lisboa, que se manifesta favorável à tributação privilegiada dos jovens. O autor recorda, no entanto, que o IRS é apenas um dos instrumentos de política disponíveis para a intervenção do Estado, havendo outras políticas públicas de que o Estado pode lançar mão.⁸⁶

O autor considera que o problema é, com efeito, mais profundo do que meramente uma questão de tributação do rendimento e do rendimento disponível, porquanto, em 2024, 33,9% dos jovens com idade até 25 anos e 25,8% com idade entre 25 e 29 anos auferia apenas o salário mínimo, não beneficiando da medida do IRS Jovem. Não obstante, o IRS, em virtude das suas características técnicas, é um instrumento fiscal capaz de responder às necessidades e circunstâncias de setores específicos da população, através de uma abordagem fiscal diferenciada.⁸⁷

Num estudo realizado por Peter Diamond, vencedor do prémio Nobel da Economia em 2010, e James Banks⁸⁸, os autores concluíram no sentido da eficácia da tributação com base na idade. O seu argumento recorre a duas ordens de razão. Em primeiro lugar, a idade é um critério que permite ter em conta o facto de as circunstâncias da vida das pessoas ser diferente ao longo do tempo. Por outro lado, permite que a política fiscal aborde os indivíduos tomando em consideração as suas diferentes expectativas em relação ao futuro. Concluíram que faz sentido tributar menos os jovens.

⁸⁵ Miguel Correia, “Impostos e justiça intergeracional: como tributar os jovens num país envelhecido?”, in *Tributação e Envelhecimento*, organização por Eduardo Paz Ferreira e Clotilde Celorico Palma, Almedina, Coimbra, 2024, pp. 208-212

⁸⁶ Miguel Correia, “Impostos..., cit., pp. 221-222

⁸⁷ Miguel Correia, “Impostos..., cit., pp. 193-194

⁸⁸ James Banks e Peter Diamond, “The Base for Direct Taxation”, in *Dimensions of Tax Design – The Mirrlees Review*, coordenação por Stuart Adam et alii, Oxford University Press, Oxford, 2010, p. 500

As aparentes virtudes fazem suscitar um outro problema já mencionado. Um benefício fiscal é uma despesa fiscal. Este aspeto convoca o tema dos métodos de avaliação dos benefícios fiscais, que é uma vertente não raras vezes negligenciada.

Com efeito, essa avaliação, num determinado lapso temporal, apoia-se em três critérios de análise cumulativos: a relevância, a eficácia e a eficiência.⁸⁹ O critério da relevância mede se a medida fiscal é coerente com as prioridades que visa obter e se é realista quanto aos resultados a obter. A eficácia afere se a medida fiscal consegue ter resultados efetivos na orçamentação da despesa pública. Já a eficiência é o critério que analisa se a medida fiscal é a mais apropriada para atingir os objetivos, tendo em conta outros instrumentos alternativos disponíveis.

Do ponto de vista económico, a quantificação das despesas fiscais faz-se com recurso a diferentes métodos, designadamente o método da receita cessante, o método da receita ganha e o método da despesa equivalente.⁹⁰

Concretizando, o método da receita cessante opera *ex post* e avalia o montante efetivo de receita fiscal que o Estado deixou de arrecadar em virtude da concessão de uma determinada vantagem tributária. Já o método da receita ganha opera em termos *ex ante*, procurando estimar a receita adicional que resultaria da eliminação de uma preferência fiscal ou de um benefício vigente. Por sua vez, o método da despesa equivalente calcula o custo que teria para o Estado conceder, através de despesa pública direta, o mesmo benefício monetário proporcionado pela despesa fiscal.

Por conseguinte, a avaliação económica dos regimes fiscais, incluindo o IRS Jovem, exige não apenas a quantificação do respetivo custo em termos de despesa fiscal, mas também a apreciação da sua relevância, eficácia e eficiência, de modo a aferir se este instrumento é, de facto, o mais adequado para prosseguir os objetivos de política pública e as suas finalidades extrafiscais. O mesmo é dizer, os interesses públicos tutelados que legitimam os benefícios fiscais.

⁸⁹ Luís Santos (coord.), *Reavaliação...*, cit., pp. 68-70

⁹⁰ Luís Santos (coord.), *Reavaliação...*, cit., p. 70

O IRS Jovem e a Constituição

A configuração do desenho do IRS Jovem (facto tributário, objeto, sujeito, matéria tributável, período tributável, *etc.*) determinada pelas finalidades extrafiscais do imposto que permitem afirmar que se trata de um benefício fiscal, exige a análise da sua admissibilidade constitucional.

Com efeito, os regimes especiais de tributação, constituindo uma derrogação da regra geral de tributação, têm impacto nos princípios constitucionais do sistema fiscal, designadamente no princípio da legalidade, da capacidade contributiva, da progressividade e, em última instância, do Estado Social.

A constituição consagra um conjunto de princípios que disciplinam os limites formais e materiais da tributação que se aplicam ao IRS Jovem. O Estado fiscal, como afirma Casalta Nabais, não se opõe ao Estado de direito, pelo contrário, concretiza-o.⁹¹

Princípio da legalidade

O princípio da legalidade fiscal determina que as leis fiscais emanem do parlamento democraticamente eleito, em virtude da função de orientação política do parlamento⁹², consubstanciada na expressão *no taxation without representation* relativa ao consentimento dos administrados em matéria fiscal.⁹³

Este aspeto é concretizado no artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, através do princípio da reserva de lei formal. As leis do parlamento, para Sérgio Vasques, devem fixar os elementos essenciais dos impostos «com a densidade bastante para garantir a segurança dos contribuintes», cumprindo a «exigência material de tipicidade ou determinabilidade das leis de imposto».⁹⁴ Quer isto dizer, na perspetiva do autor, que vale uma «reserva de lei integral» no domínio fiscal, o que inclui a criação e a extinção dos impostos, assim como a totalidade dos seus elementos essenciais.⁹⁵

⁹¹ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., pp. 133-134

⁹² Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, cit., p. 153

⁹³ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., p. 141

⁹⁴ Sérgio Vasques, *Manual...*, cit., pp. 326 e 335-337

⁹⁵ Sérgio Vasques, *Manual...*, cit., p. 330

Em sentido idêntico, Casalta Nabais defende que o princípio da reserva material de lei seja entendido de forma abrangente, de modo a conter nos termos do artigo 103.º, n.º 2 da CRP, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, disciplinando o conteúdo do imposto de forma tão completa quanto possível.⁹⁶

Embora o elemento literal do artigo 103.º, n.º 2 da CRP determine que «Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes», Ana Paula Dourado sufraga a posição segundo a qual os benefícios fiscais não fazem parte da incidência.⁹⁷ O fundamento desta posição assenta no facto de os benefícios fiscais serem normas extrafiscais e, portanto, de orientação económica e com finalidade social.

Com efeito, Ana Paula Dourado considera que os benefícios fiscais não constituem elementos do tipo de imposto relativos à determinação do *an* e do *quantum*, assim como não o são os subsídios diretos (subvenções estaduais).⁹⁸

No Estado fiscal, tal como caracterizado por Casalta Nabais⁹⁹, os benefícios fiscais são medidas com finalidade extrafiscal que expressam a «recusa de aplicação da constituição fiscal», porquanto estão igualmente sujeitos à constituição económica fiscal.¹⁰⁰ No mesmo sentido, pronuncia-se Ana Paula Dourado.¹⁰¹

Deste modo, a integração da extrafiscalidade no direito económico fiscal tem como resultado o seu posicionamento na interseção entre a constituição económica e a constituição fiscal.¹⁰² Assim, independentemente daquilo que se discuta acerca do artigo 103.º, n.º 2 da CRP, a extrafiscalidade fica colocada numa posição de relativa moderação na aplicação dos limites constitucionais de natureza fiscal.

Esta posição é partilhada por Ana Paula Dourado, que afirma que, neste domínio, «não se justificam as exigências da legalidade substancial que são preconizadas para as normas fiscais de repartição».¹⁰³ Conclui-se, assim, que a função extrafiscal dos benefícios fiscais é frequentemente invocada como fundamento para flexibilizar o princípio da legalidade e admitir

⁹⁶ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., p. 143

⁹⁷ Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, cit., p. 167

⁹⁸ Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade...*, cit., p. 114

⁹⁹ José Casalta Nabais, *O dever...*, cit., pp. 191-192

¹⁰⁰ José Casalta Nabais, *O dever...*, cit., pp. 363-364

¹⁰¹ Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade...*, cit., p. 114

¹⁰² José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., p. 399-400

¹⁰³ Ana Paula Dourado, “O princípio...”, p. 455

normas legais de maior abertura.

Quanto ao imposto sobre o rendimento pessoal, a constituição exige um imposto único, progressivo e que contenha as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, visando a redução das desigualdades, nos termos do artigo 104.º, n.º 1 da CRP. Com efeito, o objetivo da função redistributiva dos impostos é, por um lado, atenuado no regime do IRS Jovem, com apelo à inserção na constituição económica, que lhe confere a extrafiscalidade.

Mas, por outro lado, não deixa de ser uma concretização da redução das desigualdades, ainda que parcialmente. Os estudos de Miguel Correia, já referidos, demonstram que os jovens até aos 35 anos se encontram numa situação de fragilidade económica e de precariedade face ao emprego, que justifica o IRS Jovem como uma medida redistributiva. Note-se que o IRS Jovem atualmente em vigor tem como limite 55 vezes o IAS, o que não parece ser um limite exageradamente elevado e que exclui os jovens com rendimentos mais elevados.

O IRS Jovem cumpre, desde modo, na interseção entre a constituição económica e a constituição fiscal, o princípio da legalidade, porque este princípio é aqui considerado de forma especialmente atenuada.

O que se pode questionar é o reiterado recurso à lei do orçamento do Estado, numa lógica de «cavaleiros orçamentais», expressão de Nazaré da Costa Cabral a propósito da inclusão de matérias não estritamente orçamentais na lei do orçamento de Estado.¹⁰⁴ Ou seja, a utilização de uma lei de valor reforçado para a introdução deste regime, quando nem a Lei Geral Tributária, nem o EBF são leis de valor reforçado.

Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é uma concretização no direito fiscal do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, proibindo as discriminações e os privilégios fiscais.¹⁰⁵ Com efeito, o princípio da capacidade contributiva não é sustentado num preceito constitucional fiscal específico, estando enquadrado desta forma implícita.¹⁰⁶

Do ponto de vista prático, esta concretização significa que os encargos fiscais são distribuídos pelos contribuintes, levando em consideração a tributação de acordo com a sua capacidade contributiva, através de um critério idêntico para todos¹⁰⁷, como parâmetro de

¹⁰⁴ Nazaré da Costa Cabral e Guilherme W. d'Oliveira Martins, *Finanças Públicas e Direito Financeiro: noções fundamentais*, Almedina, Coimbra, 2014, pp. 345 e ss

¹⁰⁵ Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, cit., p. 227

¹⁰⁶ Sérgio Vasques, *Manual...*, cit., p. 289

¹⁰⁷ Paula Rosado Pereira, *Manual de IRS* (4.ª Edição), Almedina, Coimbra, 2022, pp. 19-20

tributação.¹⁰⁸

É este critério idêntico para todos que dá expressão a uma ideia de generalidade ou de universalidade, que ultrapassa a conceção limitada puramente negativa que já foi sufragada pela jurisprudência portuguesa, quando considerava que este princípio se concretizava apenas na proibição do arbítrio.¹⁰⁹

Quer isto dizer que, para além da finalidade estrita de obtenção de receitas tributárias, as normas fiscais orientam-se por critérios de justiça que o princípio da capacidade contributiva realiza.¹¹⁰ A igualdade tributária é, assim, efetivada na tributação segundo a capacidade económica de cada contribuinte, o que resulta num contributo diferenciado de cada um, de acordo com essa capacidade económica.¹¹¹

Os benefícios fiscais, porque, à partida, não consideram a capacidade económica dos contribuintes, derrogam o princípio da capacidade contributiva.¹¹² Neste âmbito, para Klaus Tipke e Joachim Lang, o cumprimento do princípio da igualdade é assegurado através da verificação de dois fatores, que têm a ver com a delimitação adequada do universo dos beneficiários (pessoas elegíveis para um determinado benefício fiscal) e uma adequada base de avaliação para concessão dos benefícios fiscais, dada pelo princípio da necessidade.¹¹³

Esta perspetiva é partilhada por Casalta Nabais que identifica a proibição do excesso e a proibição do arbítrio como limites da extrafiscalidade¹¹⁴, o que se conjuga com o recurso aos princípios materiais legitimadores dos benefícios fiscais defendido por Ana Paula Dourado (princípio do bem-estar social, princípio da proporcionalidade e princípio do ganho ou do mérito).¹¹⁵

Sérgio Vasques, na mesma linha de entendimento, advoga o controlo através do crivo da proporcionalidade em sentido amplo (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito), para preservar a justiça material na concessão dos benefícios fiscais.¹¹⁶ Considera,

¹⁰⁸ Paula Rosado Pereira, *Manual...*, cit. pp. 22-21; Sérgio Vasques, *Manual...*, cit., pp. 294-296

¹⁰⁹ Sérgio Vasques, *Manual...*, cit., pp. 291

¹¹⁰ Ana Paula Dourado, "O princípio...", p. 453

¹¹¹ Guilherme W. d'Oliveira Martins, "Política fiscal...", cit., pp. 290-291

¹¹² Guilherme W. d'Oliveira Martins, "Política fiscal...", cit., p. 285

¹¹³ Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerecht...*, cit., p. 721

¹¹⁴ Ana Paula Dourado, "O princípio...", p. 456

¹¹⁵ Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, cit., p. 92

¹¹⁶ Sérgio Vasques, *Manual...*, cit., pp. 293-294

portanto, que é indispensável que o ganho obtido supere o benefício atribuído.

Embora esteja em causa a já aludida interseção entre a constituição económica e a constituição fiscal, Guilherme W. d'Oliveira Martins considera não ser suficiente a justificação da derrogação do princípio da igualdade apenas com fundamento nas finalidades extrafiscais dos benefícios sociais, afirmando que os benefícios fiscais constituem «disposições restritivas que diminuem a extensão e o alcance do conteúdo essencial do direito à igualdade».¹¹⁷

A consequência deste raciocínio é mais teórica do que prática, na medida em que o resultado prático consiste na convocação do artigo 18.º da CRP e na aplicação do teste da proporcionalidade em sentido amplo, embora com a diferença de transportar este problema para o bloco temático das restrições dos direitos fundamentais. Reconhece-se, no entanto, que o legislador dispõe de uma grande margem de atuação para conformar o conteúdo da capacidade contributiva¹¹⁸, que opera por via da sua graduação sistemática.¹¹⁹

Com efeito, como observa Miguel Correia, há muitas formas de medir a capacidade contributiva.¹²⁰ O autor analisou a capacidade contributiva dos jovens, considerando o rendimento disponível do trabalho, a taxa de desemprego, a qualidade do emprego, os custos da habitação, a necessidade de poupança para a reforça e a resiliência às crises.¹²¹

Este estudo concluiu no sentido de demonstrar que a capacidade contributiva dos jovens portugueses se encontra bastante fragilizada. Não só os jovens sofrem mais o desemprego por comparação com a restante população (historicamente duas a três vezes superior), como a taxa de desemprego jovem em Portugal (23%), em 2024, foi muito superior à da União Europeia (15%). A este panorama acresce a precariedade no emprego e salários mais baixos do que nos outros Estados-membros da União Europeia.

Estes dados, por um lado, evidenciam problemas ao nível da eficácia da medida, porquanto muitos jovens integrarão o mínimo existencial, que o princípio da capacidade contributiva protege.¹²² Mas, por outro lado, a dimensão da precarização da capacidade contributiva da generalidade dos jovens traça o cenário social e económico que justifica a derrogação do princípio da capacidade contributiva.

¹¹⁷ Guilherme W. d'Oliveira Martins, "Os benefícios fiscais... *cit.*", p. 118

¹¹⁸ Guilherme W. d'Oliveira Martins, "Os benefícios fiscais... *cit.*", pp. 119-122

¹¹⁹ José Casalta Nabais, *Direito...*, *cit.*, p. 155

¹²⁰ Miguel Correia, "Impostos...", *cit.*, p. 202

¹²¹ Miguel Correia, "Impostos...", *cit.*, pp. 191-227

¹²² Klaus Tipke e Douglas Yamaashita, *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros, São Paulo, 2002, p. 34

Esta derrogação pode operar em dois planos, no plano horizontal (contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar um imposto igual) e no plano vertical (contribuintes com diferentes capacidades contributivas devem pagar um imposto diferente, na medida dessa diferença).¹²³ Porém, a derrogação do princípio da igualdade deve ser analisada tendo em consideração dois elementos, o elemento objetivo (capacidade económica do contribuinte) e o elemento subjetivo (a situação pessoal e familiar dos contribuintes).¹²⁴

Com efeito, é nos elementos objetivo e subjetivo da capacidade contributiva dos jovens que reside, fundamentalmente, a justificação para derrogar o princípio da igualdade, como ficou demonstrado por Miguel Correia.

Por conseguinte, fazendo apelo ao princípio da proporcionalidade em sentido amplo, verifica-se que o IRS Jovem, embora lesando o princípio da igualdade tributária, recorre a uma configuração que se mostra necessária à prossecução do objetivo extrafiscal em causa, não se dispondo de medida menos lesiva para o efeito.

O teste da adequação também mostra que o IRS Jovem é uma medida adequada à prossecução do objetivo de retenção dos jovens em Portugal, pois é uma medida idónea satisfazer esse fim. É certo que poderíamos conjecturar medidas alternativas que também poderiam satisfazer o mesmo fim. Porém, neste teste, o juízo de adequação é um juízo dos decisores políticos, pelo que a demonstração de que existiriam medidas alternativas não é suficiente para considerar que o IRS Jovem não é uma medida adequada. Estando demonstrada a relação causa-efeito entre a medida e a finalidade extrafiscal, então considera-se satisfeito o teste da adequação.

O teste da proporcionalidade em sentido estrito é aquele de mais difícil aplicação. Do ponto de vista teórico, é fácil considerar que a lesão do princípio da igualdade se mostra proporcionada face aos ganhos extrafiscais obtidos, que é a retenção de jovens em Portugal. No entanto, a ponderação completa se a medida comporta benefícios que sejam inferiores aos prejuízos causados apenas poderá ser feita em face da análise que resultar da avaliação dos resultados concretos obtidos pelos benefícios fiscais concedidos. Este é um aspeto que apenas poderá ser aferido com rigor *a posteriori*.

Princípio da progressividade

O princípio da progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal decorre do artigo

¹²³ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., p. 155; Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, cit., pp. 229-23; Paula Rosado Pereira, *Manual...*, cit. p. 24

¹²⁴ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., p. 159-161; Paula Rosado Pereira, *Manual...*, cit. pp. 24-25

104.º, n.º 1 da CRP. A progressividade articula-se diretamente com o princípio da capacidade contributiva do artigo 103º, n.º 1 da CRP, traduzindo-se numa forma de concretização da igualdade tributária, porquanto introduz a medida de tratar desigualmente quem é desigual, na medida dessa desigualdade.

Para Sérgio Vasques, o princípio da progressividade suscita duas questões, uma referente ao âmbito de aplicação imperativo da tributação progressiva e outra relativa aos limites da progressividade, sem que a Constituição formule expressamente uma resposta a estas questões.¹²⁵

Com efeito, este princípio está associado à doutrina marginalista da igualdade de sacrifício que Sérgio Vasques reconduz ao princípio do Estado Social.¹²⁶ Justifica-se, contudo, o tratamento autónomo dos dois princípios no presente estudo, com autonomização do princípio da legalidade dos demais princípios, por haver aspetos particulares que fazem sentido assinalar e discutir de forma autónoma.

Em termos práticos, o princípio da progressividade traduz-se, como sintetiza Paula Rosado Pereira, «na incidência do imposto sobre as manifestações de força económica do contribuinte, na consagração de uma base de incidência tão ampla quanto possível, na adoção do “rendimento acrescido”, na repartição do encargo tributário segundo o critério da força económica efetiva do contribuinte, na personalização do imposto, na consagração de um mínimo de existência, na assunção de limites máximos de tributação e da proibição do confisco e na aplicação de taxas progressivas.»¹²⁷

A técnica da isenção fiscal a que recorre o IRS Jovem opera por redução da matéria coletável, o que tem impacto na taxa de IRS dos sujeitos passivos. Considerando que a vigência do IRS Jovem se prolonga por uma década, então o efeito no achatamento da curva da progressividade das taxas é suscetível de ter um impacto significativo, comprimindo o princípio da progressividade.

Isto sucede, por um lado, porque sujeitos passivos com rendimentos idênticos são tratados de forma desigual, por via da atribuição seletiva do benefício fiscal. Por outro lado, os sujeitos passivos com rendimentos mais elevados veem a sua taxa de IRS diminuída, em razão de se encontrarem no âmbito subjetivo do IRS Jovem. No entanto, o princípio da progressividade é apenas parcialmente derogado, como resulta do seu regime.

O englobamento, previsto no artigo 12.º-B, n.º 4 do CIRS, opera como um mecanismo para

¹²⁵ Sérgio Vasques, *Manual...*, cit., pp. 324-326

¹²⁶ Sérgio Vasques, *Manual...*, cit., pp. 323

¹²⁷ Paula Rosado Pereira, *Manual...*, cit. pp. 25-33

considerar o rendimento isento no apuramento da taxa marginal aplicável aos rendimentos dos sujeitos passivos. Apesar da isenção concedida, o IRS Jovem não elimina a progressividade marginal, na medida em que a escala das taxas aplicáveis continua a refletir o rendimento global dos contribuintes, embora haja lugar à aplicação da referida isenção.

O efeito sobre a taxa média é que é incontornável. A redução da coleta através da aplicação de uma isenção parcial implica a diminuição da taxa média dos sujeitos passivos, por comparação com os contribuintes com mais de 35 anos, mas com igual rendimento. Neste âmbito, a progressividade de todo o sistema fiscal é afetada, sendo que este efeito é tanto mais expressivo quanto maior for a isenção, pelo que se faz sentir de forma mais significativa nos primeiros anos, porque isenção vai diminuindo ao longo do tempo.

O limite de 55 vezes o valor do IAS e a diminuição da isenção ao longo do tempo (de 100% para 25%) contribuem para limitar a compressão do princípio da progressividade no médio prazo. Este efeito é parcialmente conseguido, mas, ainda assim, suscitam-se problemas de progressividade e de coerência com sistema fiscal no seu conjunto.

A ponderação do sacrifício parcial do princípio da progressividade deve ser feita à luz dos princípios estruturantes, através da aplicação do teste da proporcionalidade em sentido amplo, na medida em que são admitidas derrogações fiscais que sejam adequadas, necessárias e proporcionais. Assim, tudo quanto se disse em relação à proporcionalidade da derrogação do princípio da capacidade contributiva, também se aplica à derrogação do princípio da progressividade.

Princípio do Estado Social

O princípio do Estado Social emana dos artigos 9.º e 81.º da CRP, assim como pode ser extraído de todas as normas constitucionais que concretizam as tarefas fundamentais do Estado, que traduzem a promoção do desenvolvimento económico e social, da coesão nacional, da correção das desigualdades e da igualdade de oportunidades para todos os cidadãos.

Nas palavras de Casalta Nabais, está aqui em causa a realização de uma democracia económica, social e cultural, enquanto tarefa fundamental do Estado.¹²⁸ Com efeito, este aspeto tem reflexos na configuração do sistema fiscal, porquanto o artigo 103.º, n.º 1 da CRP prevê que o sistema fiscal contribua para «uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza».

Para Klaus Tipke e Joachim Lang, a concessão de benefícios fiscais justifica-se com base no princípio do interesse público, imbricado no princípio do Estado Social, ou seja, pela prossecução de um objetivo de interesse público, o que afasta a possibilidade de atribuição de

¹²⁸ José Casalta Nabais, *Direito...*, cit., p. 163; Sérgio Vasques, *Manual...*, cit., pp. 318-320

um privilégio.¹²⁹

Neste âmbito, a liberdade reconhecida ao legislador é igual àquela que se reconhece no plano da concessão de subsídios diretos. O legislador tem, assim, margem de discricionariedade para avaliar quais os meios necessários e adequados para que um determinado objetivo específico de interesse público possa ser atingido.

O regime do IRS Jovem pode ser interpretado à luz do princípio do Estado Social. O objetivo da política do governo de promover a integração dos jovens na vida ativa, estimulando a sua permanência em Portugal, e de atenuar os problemas demográficos decorrentes do envelhecimento da população e da emigração, constitui uma finalidade extrafiscal diretamente associada ao princípio do Estado Social.

O princípio do Estado Social é, com efeito, um princípio legitimador do regime do IRS Jovem. Num país marcado por duas grandes vagas de emigração de jovens nos últimos 15 anos e por um acentuado envelhecimento demográfico, a sustentabilidade do sistema de Segurança Social e das funções sociais do Estado depende, em grande medida, da capacidade de reter e integrar jovens trabalhadores.

O IRS Jovem constitui um instrumento de política, com finalidades extrafiscais, cujos objetivos se destinam a assegurar a renovação demográfica da população, a manter uma base sólida de trabalhadores ativos, com as respetivas carreiras contributivas (o lapso de tempo entre os 35 anos e a idade de reforma é superior a três décadas), assegurando, deste modo, a viabilidade do Estado Social.

No subcapítulo dedicado aos “Aspetos críticos do IRS Jovem” houve oportunidade para constatar que o regime do IRS Jovem se desenvolve, de forma articulada, numa política integrada e coerente com outros instrumentos destinados à fixação de população em Portugal. A conjugação destas medidas permite a interpretação do IRS Jovem como uma medida proporcionada, com capacidade potencial para atingir as suas finalidades, não constituindo um mero alívio fiscal temporário.

Os desafios que se colocam ao IRS Jovem para manter a coerência com o princípio legitimador do Estado Social exigem que seja feita a avaliação regular da eficácia desta medida, do ponto de vista do seu impacto demográfico, económico e financeiro (despesa fiscal). Nestes termos, o IRS Jovem poderá ser considerado um verdadeiro instrumento de concretização do Estado Social.

¹²⁹ Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerecht...*, cit., p. 720

Apreciação crítica global

O vetor da extrafiscalidade é reconhecidamente o elemento distintivo dos benefícios fiscais. Embora na doutrina nacional ainda se encontrem manifestações minoritárias de sentido contrário, e apesar de o EBF propiciar interpretações diferentes, pela estrutura formal que ainda conserva, os benefícios fiscais têm finalidades extrafiscais e, por essa razão, são medidas excecionais, temporalmente limitados, e constituem despesas fiscais.

À luz desta definição, o IRS Jovem cumpre cumulativamente cada um destes requisitos. Foi desenhado com a finalidade extrafiscal expressa de reter jovens no mercado de trabalho nacional e de responder aos problemas demográficos, derogando o regime da tributação-regra, numa temporalidade limitada a 10 anos, através da técnica da isenção parcial aplicada às categorias A e B, consubstanciando uma receita cessante e, por conseguinte, uma despesa fiscal.

A posição segundo a qual a inserção do IRS Jovem no CIRS sugere tratar-se de uma medida estrutural não procede. A sede normativa não define a qualificação de uma medida, constituindo um aspeto de natureza meramente formal e não um critério material.

Com efeito, a distinção entre benefícios fiscais e desagravamentos estruturais (não sujeição tributária) faz-se pelo fundamento e pelo funcionamento do imposto. O IRS Jovem não procede a uma delimitação estrutural da base do IRS, o que faz, pelo contrário, é derogar essa base, de forma seletiva, por motivos extrafiscais. Isso fica patente nas mudanças introduzidas nas várias versões do IRS Jovem (alteração do âmbito subjetivo, da duração, do valor da isenção, *etc.*), onde se confirma o seu carácter conjuntural. É, pois, um benefício fiscal.

O aspeto que pode ser objeto de análise cuidada é o facto de o IRS Jovem ser introduzido e revisto, com alguma volatilidade, nas leis do orçamento de Estado. Tratando-se de uma medida com vigência plurianual, isso fragiliza a sua previsibilidade, o que obriga à aplicação de normas de direito transitório na sucessão entre os vários regimes do IRS Jovem.

A teologia do IRS Jovem articula-se de forma coerente com a configuração concreta do regime, bem como com a sua coerência interna. O objetivo extrafiscal do IRS Jovem concretiza-se nos quatro elementos principais do regime. Em primeiro lugar, a duração até 10 anos. O alargamento do período de vigência do regime, embora registando um afastamento em relação ao período de cinco anos estabelecido no EBF, é coerente com a finalidade da fixação de jovens em Portugal, que se pretende que ocorra de forma duradoura.

Este aspeto associa-se ao segundo elemento, que é o aumento da idade até aos 35 anos. Com efeito, a fixação dos indivíduos num território não é decidida apenas nos primeiros anos da sua vida laboral. A história recente dos últimos 15 anos de emigração, comprova isso mesmo. Comprova ainda que os jovens estão dispostos a assumir a mobilidade geográfica até momentos mais tardios da sua vida.

Em boa verdade, a decisão por uma fixação duradoura é uma decisão que se consolida ao longo da vida, após o ingresso no mercado de trabalho, e que vai sendo concretizada à medida que a vida profissional e a vida familiar estabilizam. Os aspetos relativos ao diagnóstico empírico da fragilidade económica dos jovens apresentados por Miguel Correia comprovam isso mesmo. Deste modo, é inevitável o alargamento do horizonte temporal do IRS Jovem até aos 35 anos para garantir a eficácia da medida.

De igual modo, a abrangência do IRS Jovem foi alargada, com a renúncia ao requisito da qualificação. O objetivo da qualificação foi transferido para regimes como o IFICI, tornando-se o IRS Jovem um regime mais abrangente. A esta menor seletividade associa-se, naturalmente, o aumento da despesa fiscal.

Por último, a questão de incluir apenas as categorias A e B do IRS, com a exclusão dos rendimentos passivos e patrimoniais, reforça a coerência interna do regime, porquanto se destina a obter a fixação de jovens em Portugal, através do apoio à integração na vida ativa.

Em relação aos elementos de legitimação do regime do IRS Jovem, o princípio da legalidade nunca esteve em causa, do ponto de vista da vertente formal. O regime foi constituído e modificado por lei aprovada no parlamento, nos termos vigentes da CRP. Com efeito, a crítica mais relevante surge na perspetiva da vertente material.

A objeção ao recurso da figura dos «cavaleiros orçamentais» radica precisamente no relativo longo período de vigência do regime e da estabilidade que é necessária para a concretização da medida e a, conseqüente, obtenção de resultados. Tratando-se de um regime que se desenvolve numa ótica plurianual, deveria ser protegido da instabilidade governativa e dos orçamentos, através de um regime próprio, com exposição de motivos, fundamentação explícita e mecanismos próprios para controlo da eficácia da sua execução, ao invés da lei do orçamento de Estado.

O problema maior com o qual se confronta o IRS Jovem é, com efeito, a derrogação da igualdade tributária e, por conseguinte, do princípio da capacidade contributiva. Contudo, regime satisfaz o teste da proporcionalidade em sentido amplo. Por um lado, a adequação, porque o IRS Jovem revela-se apto a prosseguir a finalidade extrafiscal da retenção de jovens. Por outro lado, a necessidade, porquanto se trata de uma medida que embora lesando princípios fundamentais, atua de forma a mitigar esses efeitos. Por fim, a proporcionalidade

em sentido estrito, com um ganho e um mérito superior à tributação à qual o Estado renuncia.

Em paralelo ao princípio da capacidade contributiva, também se colocam problemas no plano do princípio da progressividade. O regime do IRS Jovem preserva, no entanto, a progressividade marginal, através do mecanismo do englobamento dos rendimentos.

Este regime compromete, no entanto, a progressividade material, considerando as taxas médias de IRS, embora o teto fixado e a redução progressiva da isenção ao longo do tempo tenham sido concebidos para atenuar este efeito.

A adoção destes dois mecanismos no regime do IRS Jovem demonstra que não se trata de um privilégio fiscal, nem de um benefício atribuído de forma arbitrária. Com efeito, verifica-se que não foi negligenciada na sua configuração, a compatibilidade deste regime com o conjunto do sistema fiscal.

É evidente que esta compatibilização significa apenas a atenuação das contradições mais gravosas em relação ao sistema fiscal. Tratando-se de um benefício fiscal, não pode deixar de operar a derrogação do regime-regra da tributação. Mas essa derrogação é plenamente justificada pelo princípio do Estado Social, o qual é incorporado nas finalidades extrafiscais que caracterizam o regime do IRS Jovem.

O IRS Jovem conhece o seu principal fundamento legitimador no princípio do Estado Social. Não se trata, contudo, de um salvo-conduto conferido a este regime para derrogar indiscriminadamente o regime-regra. Neste âmbito, o princípio do Estado Social articula as finalidades extrafiscais do IRS Jovem com as tarefas fundamentais do Estado, previstas na CRP, numa lógica de complementaridade e coerência com outras medidas tomadas no mesmo sentido, nomeadamente o RNH, o IFICI ou o Programa Regressar, a que se pode juntar o *TechVisa*.

Com efeito, esta coerência global requer, por um lado, a coordenação entre os diferentes regimes, de modo a assegurar o cumprimento dos seus objetivos. Por outro lado, exige o controlo da sua execução e a medição da sua eficácia.

Esta monitorização pressupõe a apreciação crítica com uma métrica adequada, que pode resultar da conjugação de diferentes metodologias, designadamente o método da receita cessante, o método da receita ganha ou o método da despesa equivalente, porquanto são métodos que se complementam. Não basta, porém, considerar apenas as despesas fiscais e a sustentabilidade financeira desta medida. É preciso, por outro lado, integrar nessa avaliação, indicadores de resultado como, por exemplo, a permanência dos jovens, dada pelos saldos migratórios, a estabilidade laboral e os efeitos sobre a taxa média.

Há um aspeto que é relevante no regime do IRS Jovem, associado ao momento em que os

jovens deixam de beneficiar deste regime fiscal e quando são integrados na tributação-regra. Mesmo com a redução progressiva da isenção, pode verificar-se uma grande assimetria nas taxas aplicáveis em alguns níveis de rendimento.

Esta transição poderia ser mitigada por medidas que visassem garantir uma opção de escalonamento da transição, com o efeito, por exemplo, de diluir o impacto líquido nos exercícios seguintes, eventualmente através de uma dedução limitada. Esta medida poderia ser acompanhada de uma informação antecipada, prestada pela administração tributária, prevenindo os contribuintes acerca do fim do período de isenção, com informação relativa ao impacto esperado na coleta, tendo por referência, por exemplo, o ano económico anterior. Considerando o atual desenvolvimento tecnológico, seria uma solução de simples execução.

Esta aposta-se justifica-se, porque os jovens são o futuro. Os benefícios fiscais comportam sempre riscos, porque os seus efeitos não são rigorosamente determináveis à partida, para além daquilo que significam em termos de despesa fiscal. Podem colocar-se outras questões, nomeadamente a possibilidade de aplicação de regimes fiscais adaptados para a terceira idade, por exemplo, o que conduziria à derrogação de todo o sistema tributário, povoado por múltiplas exceções. Mas o IRS Jovem não é uma medida justificada apenas para responder às especificidades dos jovens. É, acima de tudo, um regime desenhado para combater um problema estrutural, o do envelhecimento demográfico e, consequentemente, a sustentabilidade do Estado Social.

O IRS Jovem, tal como foi configurado é um instrumento de política pública, com finalidades extrafiscais, que não consubstancia um desvio arbitrário ao sistema fiscal. As exceções que contempla são justificadas no seu mérito e nos princípios materiais legitimadores, particularmente o princípio do Estado Social.

Conclusão

A presente investigação partiu de uma pergunta, aparentemente, simples, a de saber se o IRS Jovem poderia ser qualificado como um benefício fiscal. Trata-se, no entanto, de um problema de investigação mais do complexo do que, à primeira vista, parecia supor.

Em primeiro lugar, colocou-se o problema da definição de benefício fiscal e da sua distinção em relação à figura do desagravamento estrutural, com a dificuldade particular da superação da abordagem conceptualista da primeira fase da doutrina portuguesa.

De outro lado, superada essa abordagem conceptualista e afirmada a extrafiscalidade, colocou-se o desafio de filtrar o IRS Jovem à luz dos princípios constitucionais, designadamente o princípio da legalidade, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da progressividade e o princípio do Estado Social.

O caminho seguido nesta investigação, com apoio nas leituras complementares, conduziu à resposta inequívoca de que o IRS Jovem é um benefício fiscal no sentido que lhe é atribuído no EBF. Com efeito, reúne cumulativamente os elementos definidores constantes no EBF: excecionalidade, finalidade extrafiscal, temporalidade limitada, despesa fiscal e recurso à técnica da isenção (uma das técnicas possíveis para configurar um benefício fiscal).

Deste modo, o IRS Jovem não se confunde com a delimitação negativa operada pelas não sujeições tributárias que caracterizam os desagravamentos estruturais. A sede normativa do IRS Jovem no CIRS não altera esta conclusão.

A extrafiscalidade é a pedra de toque para identificar um benefício fiscal, representando um salto qualitativo valorativo muito significativo na doutrina. Neste âmbito, o elemento-chave da interpretação do regime do IRS Jovem é a sua teleologia, tendo sido concebido para reter e fixar jovens em Portugal, num contexto em que o país enfrenta graves problemas demográficos, em consequência do envelhecimento da população e da emigração, o que coloca em crise a sustentabilidade do Estado Social.

Esta finalidade extrafiscal legitima a adoção de uma isenção parcial, por tempo limitado, aplicada aos rendimentos das categorias A e B, que são os rendimentos que traduzem a integração na vida ativa dos jovens trabalhadores.

De igual modo, o alargamento da vigência do regime até 10 anos, embora implique maior despesa fiscal, é justificável em consideração ao horizonte temporal no qual os jovens decidem a sua permanência duradoura (trajetória pessoal e familiar). Por este motivo, o regime do IRS

Jovem foi redesenhado, de modo a tornar-se menos seletivo e mais abrangente à totalidade dos jovens até 35 anos.

A compatibilidade do IRS Jovem com a Constituição ficou demonstrada no capítulo referente à relação entre “IRS Jovem e a Constituição”. No plano do princípio da legalidade, está cumprida a reserva formal de lei. A crítica incide, porém, na derrogação do regime-regra de tributação, que se encontra justificada pelas finalidades extrafiscais.

O maior problema que o IRS Jovem enfrenta coloca-se no plano do princípio da capacidade contributiva, na medida em que este regime derroga a igualdade tributária, ao introduzir uma discriminação em razão da idade, afastando-se do conceito de força económica do contribuinte.

A sua admissibilidade encontra fundamento na satisfação do teste da proporcionalidade em sentido amplo (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito). Esta verificação não é apenas conceptual, requerendo uma avaliação empírica periódica da eficácia da medida.

De igual modo, o efeito de distorção ao princípio da progressividade é mitigado, através da preservação da progressividade marginal que o englobamento do rendimento isento possibilita, para apuramento da taxa aplicável. Concomitantemente, o teto de 55 vezes o IAS e a diminuição da isenção ao longo do tempo exercem o mesmo efeito moderador da distorção do princípio da progressividade.

Por último, o princípio do Estado Social é o principal elemento legitimador do IRS Jovem, porquanto as finalidades extrafiscais deste regime se desenvolvem em coerência com as tarefas fundamentais que a CRP acomete ao Estado e que o sistema fiscal também reflete.

Este princípio, porém, não é um salvo-conduto que possibilite o alargamento irrestrito do IRS Jovem. Deve ser observado estritamente o princípio da proporcionalidade em sentido amplo, assim como os mecanismos de controlo da despesa fiscal e da eficácia deste regime. Deste modo, só assim, com os dados empíricos da sua execução, será possível avaliar se o regime do IRS Jovem satisfaz particularmente o teste da proporcionalidade em sentido estrito, revelando a sua coerência com os princípios materiais legitimadores da derrogação do regime-regra da tributação.

Bibliografia

ANDRADE, Fernando Rocha de, *Benefícios fiscais: a consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento*, tese de doutoramento em Direito (Direito Fiscal), apresentada Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito, 2014

BANKS, James e DIAMOND, Peter, “The Base for Direct Taxation”, in *Dimensions of Tax Design – The Mirrlees Review*, coordenação por Stuart Adam et alii, Oxford University Press, Oxford, 2010, pp. 548-648

BIRD, Richard e ZOLT, Eric, *Introduction to Tax Policy and Development*, 2003, *Draft prepared for a course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries*, World Bank, disponível em <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Introduction-to-Tax-Policy-Design-and-Development.pdf> (última consulta em: 15/06/2025)

CABRAL, Nazaré da Costa e MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira, *Finanças Públicas e Direito Financeiro: noções fundamentais*, Almedina, Coimbra, 2014

CORREIA, Miguel, “Impostos e justiça intergeracional: como tributar os jovens num país envelhecido?”, in *Tributação e Envelhecimento*, organização por Eduardo Paz Ferreira e Clotilde Celorico Palma, Almedina, Coimbra, 2024, pp. 191-227

COSTA, Amável Sílvia da, RAINHA J. H. Paulo Rato e PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Benefícios Fiscais em Portugal: Objetivos Económico-sociais. Sistematização por Actividades e Legislação*, Almedina, Coimbra, 1987

D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Novissimo Dig. It*, Appendice, Torino, 1980

DILP, *Regime de Tributação em Função da Idade (IRS Jovem): enquadramento internacional*, 2024, Divisão de Informação Legislativa e Parlamentar da Assembleia da República, Síntese Informativa n.º 86, disponível em <https://ficheiros.parlamento.pt/DILP/Publicacoes/Sinteses/86.IRSjovem/86.pdf> (última consulta em: 21/02/2025)

DONATO, Giannini Achille, *Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, Giuffrè, Milão, 1937

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal* (7.ª Edição), Almedina, Coimbra, 2022

DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, tese de doutoramento em Direito (Direito Fiscal), apresentada Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2005

DOURADO, Ana Paula, “O princípio da legalidade fiscal na constituição portuguesa”, in *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da constituição de 1976*, organização por Jorge Miranda, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, pp. 429-474

FICHERA, Franco, *Imposizione ed extrafiscaltà nel sistema costituzionale*, ESI, Nápoles, 1973

FERREIRA, Eduardo Paz, “O controlo das subvenções financeiras e dos benefícios fiscais”, *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 1, 1989, pp. 21-85

FLEISCHER, Miranda, *Theorizing the Charitable Tax Subsidies: The Role of Distributive Justice*, 2009, disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1348772 (última consulta em: 15/06/2025)

FREIRE, Paula Vaz, *Nascimento, modificação e extinção dos benefícios fiscais*, dissertação de

mestrado em Ciências Jurídico-Económicas, apresentada Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito, 1995

GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal – volume I* (11.ª Edição), Rei dos Livros, Coimbra, 2000

GOMES, Nuno Sá, “Os Benefícios Fiscais na Lei Geral Tributária e na Legislação Complementar”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, organização por Diogo Leite de Campos, Vislis Editores, Lisboa, 1999

GOMES, Nuno Sá, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991

LIND, Yvette, “The Fundamentals of Tax Incentives”, *Skatterett*, vol. 42, 2023, pp. 15-38

MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira, “Os benefícios fiscais em sede de IRS e IRC, a política social e o envelhecimento populacional: será a extrafiscalidade uma prioridade?”, in *Tributação e Envelhecimento*, organização por Eduardo Paz Ferreira e Clotilde Celorico Palma, Almedina, Coimbra, 2024, pp. 111-126

MARTINS, Guilherme W. d'Oliveira, “Política fiscal e benefícios fiscais: história e atualidade do sistema fiscal”, in *Nós e os Impostos II*, organização por Clotilde Celorico Palma, Almedina, Coimbra, 2022, pp. 281-304

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

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal* (11.ª Edição), Almedina, Coimbra, 2023

NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998

NABAIS, José Casalta, *Contratos fiscais (reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1994

PEREIRA, Paula Rosado, *Manual de IRS* (4.ª Edição), Almedina, Coimbra, 2022

PIRES, Rita Calçada, “Para uma teoria geral dos benefícios fiscais: breves notas de sistematização”, *Estudos Comemorativos dos 20 anos da FDUP*, volume II (2017), pp. 607-630

ROSA, Salvatora la, *Eguglianza Tributária ed Esenzione*, Giuffrè, Milão, 1968

SANCHES, José Saldanha, *Manual de Direito Fiscal* (3.ª Edição), Coimbra Editora, Coimbra, 2007

SANCHES, José Saldanha, *Princípios estruturantes da reforma fiscal*, Edifisco, Lisboa, 1991

SANTOS, Luís (coord.), *Reavaliação dos Benefícios Fiscais: relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e das Finanças*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2005

SURREY, Stanley S. e MCDANIEL, Paul R., *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge, 1985

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal – da teoria à prática* (7.ª Edição), Almedina, Coimbra, 2025

TIPKE, Klaus e YAMAASHITA, Douglas, *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, Malheiros, São Paulo, 2002

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim, *Steuernrecht* (17.ª Edição), Otto Schmidt, Colónia, 2002

VASQUES, Sérgio, *Manual Direito Fiscal* (2.ª Edição), Almedina, Coimbra, 2018

ZOLT, Eric, “Tax incentives in developing countries: maximizing the benefits and minimizing the

costs”, in *United Nations Handbook on Tax Base Protection in Developing Countries* (2.^a Edição), organização por Alexander Trepelkov, Harry Tonino e Dominika Halka, *United Nations*, Nova Iorque, 2017, pp. 523-569