

Auditoria
à
Despesa Fiscal em IRC
(Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas)



RELATÓRIO N.º 44/2010 - 2.ª SECÇÃO

PROCESSO N.º 06/2010 – AUDIT

DEPARTAMENTO DE AUDITORIA II

DEZEMBRO DE 2010



Tribunal de Contas

Auditoria à Despesa Fiscal em IRC

(Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas)



RELATÓRIO N.º 44/2010 - 2.ª SECÇÃO

PROCESSO N.º 06/2010 – AUDIT

DEPARTAMENTO DE AUDITORIA II

DEZEMBRO DE 2010

ju





ÍNDICE GERAL

SIGLAS E SEU SIGNIFICADO.....	4
FICHA TÉCNICA.....	5
I – SUMÁRIO	7
1.1. Observações.....	7
1.1.1. <i>Enquadramento.....</i>	7
1.1.2. <i>A informação declarativa utilizada na quantificação da despesa fiscal não é integral e fiável.....</i>	7
1.1.3. <i>A metodologia e os critérios utilizados na quantificação da despesa fiscal não estão definidos.....</i>	8
1.1.4. <i>O processo de quantificação da despesa fiscal apresenta insuficiências.....</i>	9
1.1.5. <i>O Classificador dos Benefícios Fiscais não permite a adequada discriminação da despesa fiscal.....</i>	10
1.1.6. <i>A despesa fiscal em IRC está concentrada num reduzido número de benefícios e de beneficiários.....</i>	10
1.1.7. <i>A despesa fiscal em IRC relevada no Orçamento e na Conta Geral do Estado não abrange todos os benefícios fiscais.....</i>	11
1.1.8. <i>Principais resultados induzidos pela auditoria.....</i>	12
1.2. Recomendações	13
<i>Ao Governo, através do Ministro de Estado e das Finanças</i>	13
<i>À Direcção-Geral dos Impostos</i>	13
II – INTRODUÇÃO.....	14
2.1. Fundamento, âmbito e objectivos.....	14
2.2. Metodologia adoptada	15
2.2.1. <i>Planeamento</i>	15
2.2.2. <i>Execução.....</i>	15
2.2.3. <i>Relato</i>	16
2.3. Enquadramento normativo.....	16
2.4. Condicionantes e colaboração	17
III – RESULTADOS DA AUDITORIA.....	18
3.1. Informação declarativa.....	18
3.2. Processo de quantificação da despesa fiscal.....	19
3.2.1. <i>As fontes de informação.....</i>	19
3.2.2. <i>Os benefícios fiscais considerados.....</i>	23
3.2.3. <i>O processo de quantificação da despesa fiscal</i>	25
3.2.4. <i>A classificação da despesa fiscal</i>	30
3.3. Resultados do processo de quantificação da despesa fiscal	33
3.3.1. <i>Despesa fiscal por modalidade técnica</i>	34
3.3.2. <i>Despesa fiscal relativa aos principais beneficiários.....</i>	36
3.3.3. <i>Benefícios fiscais em IRC não quantificados.....</i>	37
IV – EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO.....	40
V – VISTA AO MINISTÉRIO PÚBLICO	40
VI – EMOLUMENTOS	40
VII – DECISÃO	41
ANEXOS.....	45



ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Avaliação qualitativa dos suportes declarativos pela DSIRC.....	20
Quadro 2 – Avaliação qualitativa dos suportes declarativos pela DSPCIT	20
Quadro 3 – Evolução do apuramento da despesa fiscal em IRC de 2008.....	29
Quadro 4 – Evolução do apuramento da despesa fiscal em IRC de 2009.....	30
Quadro 5 – Avaliação do Classificador pela DSIRC	31
Quadro 6 – Despesa Fiscal em IRC do Continente em 2008 e 2009 de acordo com o Classificador	32
Quadro 7 – Avaliação pela DSIRC dos principais problemas no apuramento da despesa fiscal.....	34
Quadro 8 – Despesa fiscal em IRC do Continente em 2009	35
Quadro 9 – Despesa fiscal em IRC resultante dos principais beneficiários em 2009	36
Quadro 10 – Benefícios fiscais em IRC não quantificados	38

SIGLAS E SEU SIGNIFICADO

Abreviatura	Designação
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CGE	Conta Geral do Estado
DGCI	Direcção-Geral dos Impostos
DGITA	Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
DGO	Direcção-Geral do Orçamento
DP	Declaração Periódica de Rendimentos
DSIRC	Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
DSPCIT	Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspecção Tributária
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IES	Informação Empresarial Simplificada
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
LGT	Lei Geral Tributária



Handwritten signature

FICHA TÉCNICA

COORDENAÇÃO GERAL

Luís Filipe Simões

COORDENAÇÃO TÉCNICA

Vítor Miguel Braz

EQUIPA DE AUDITORIA

Maria Gisela Gonçalves
Tiago de Moura Gonçalves

Handwritten signature



I – SUMÁRIO EXECUTIVO

A presente auditoria avalia o processo de quantificação e classificação da despesa fiscal em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), dando cumprimento ao Plano de Acção do Tribunal de Contas para 2010.

De entre os objectivos específicos, releva-se a verificação do grau de desenvolvimento dos sistemas e das fontes de informação utilizados na identificação dos benefícios fiscais em IRC e na quantificação da respectiva despesa fiscal e a apreciação da adequabilidade do Classificador dos benefícios fiscais.

1.1. Observações

Na sequência da análise dos resultados da auditoria enunciados no capítulo III do Relatório e da resposta recebida em sede de contraditório, extraem-se as observações seguintes.

1.1.1. Enquadramento

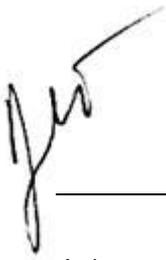
O Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) preceitua que são benefícios as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem e especifica que assim devem ser entendidas as isenções, as reduções de taxa, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que reúnam estas características.

Os benefícios fiscais encontram-se previstos e disciplinados no EBF, nos regimes legais dos impostos e em legislação específica. De acordo com a sistematização adoptada pelo EBF (Parte II) os benefícios estruturais (benefícios com natureza mais permanente e estável) atribuídos em IRC visam prosseguir as finalidades seguintes: sociais, poupança, sistema financeiro e mercado de capitais, zonas francas, investimento produtivo e mecenato.

Os benefícios fiscais são considerados despesa fiscal, a qual consta do Orçamento e da Conta Geral do Estado e com vista à sua adequada quantificação e caracterização foi adoptado o Classificador dos Benefícios Fiscais, aprovado por deliberação do Conselho Superior de Estatística.

1.1.2. A informação declarativa utilizada na quantificação da despesa fiscal não é integral e fiável

A informação disponível apresenta insuficiências que impedem a adequada quantificação da despesa do imposto e tornam o respectivo processo de apuramento ineficiente.



A despesa fiscal em sede de IRC é apurada a partir da informação prestada pelos contribuintes na Declaração Periódica de rendimentos (DP) “Modelo 22”, gerida pela Direcção de Serviços do IRC (DSIRC), e no “Anexo F” - IRC - benefícios fiscais” da Declaração Anual de informação contabilística e fiscal que integra a Informação Empresarial Simplificada (IES), gerida pela Direcção de Serviços de Planeamento, Coordenação e Inspeção Tributária. Na declaração periódica de rendimentos o valor dos benefícios fiscais é registado de forma agregada, sendo a desagregação e discriminação, por tipo de despesa e por benefício, realizada no “Anexo F”.

A quantificação da despesa fiscal em IRC ao resultar do cruzamento das duas declarações referidas – DP “Modelo 22” e “Anexo F”, geridas por serviços diferentes - fica a depender, em maior grau, da actualidade, integralidade e fiabilidade da informação contida nesses suportes declarativos, bem como do rigor das consultas às bases de dados dos respectivos sistemas informáticos.

A análise da informação relativa a estes dois suportes declarativos revelou limitações ao nível da qualidade e da gestão da informação, *maxime* do “Anexo F”, tendo-se concluído que os dados disponíveis não reúnem os requisitos de integralidade e de fiabilidade exigidos para efeitos de quantificação da despesa em IRC.

Neste sentido pronunciaram-se as referidas direcções de serviços, em especial, a DSIRC que reconhece que o apuramento da despesa fiscal, ao depender do cruzamento daquelas duas fontes de informação, não se revela rigoroso, pelo que entende que a discriminação dos benefícios fiscais deveria integrar a DP “Modelo 22”.

1.1.3. A metodologia e os critérios utilizados na quantificação da despesa fiscal não estão definidos

O EBF consagra uma noção abrangente de benefício fiscal e atribui prerrogativas especiais à administração fiscal para o seu apuramento e controlo, mas a DGCI na quantificação da despesa não tem por referência a estrutura comum estabelecida pelo regime legal do imposto e não identifica todas as excepções ao regime de tributação regra.

A ausência de metodologia e de critérios predefinidos para o processo de quantificação não permite auditar eficazmente os resultados e facilita o recurso a argumentos indevidos e não demonstrados, como os de alguns benefícios não gerarem despesa, de existirem dificuldades de apuramento ou de não se dispor de informação.

No processo de quantificação da despesa fiscal é importante definir a estrutura comum do imposto e as suas excepções, de modo a especificar o conjunto dos benefícios fiscais que devem ser considerados, as fontes de informação utilizadas e os respectivos métodos de apuramento.

Como se referiu, a legislação adoptou um conceito abrangente de benefício fiscal ao considerar como tal as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem e ao prever ainda a possibilidade da administração fiscal exigir dos interessados os elementos necessários para o cálculo da receita que deixa de cobrar-se por efeito, inclusive, das situações de não sujeição tributária.



Assim, no processo de quantificação deve tomar-se como referência a estrutura estabelecida pelo próprio regime legal do imposto e considerar como despesa fiscal as situações que se afastam do que se encontra estatuído com carácter geral pela respectiva legislação, decorrendo a despesa fiscal de todas as excepções ao regime de tributação regra, sem prejuízo de regimes especiais que visam assegurar a neutralidade fiscal do imposto.

Contudo, no apuramento da despesa fiscal em IRC a administração fiscal não tem como referência a estrutura comum do imposto, não definiu a metodologia adoptada e o subsequente elenco dos benefícios vigentes em relação aos quais é quantificada a despesa fiscal, bem como os restantes benefícios não quantificados por ausência de informação.

O critério adoptado pela DGCI assenta, em regra, no cálculo da receita que seria cobrada caso os benefícios fiscais declarados pelos contribuintes não fossem considerados e com base exclusiva nas DP “Modelo 22” e no “Anexo F”, com as limitações referidas.

Saliente-se que as insuficiências do processo de quantificação podem ser supridas, na medida em que a administração tributária, para efeitos de quantificação e controlo dos benefícios fiscais, dispõe da prerrogativa legal de poder exigir aos interessados a informação que entender relevante.

1.1.4. O processo de quantificação da despesa fiscal apresenta insuficiências

O processo de quantificação da despesa fiscal em IRC não se revelou rigoroso ao nível das taxas aplicadas, dos critérios de apuramento utilizados e da quantificação da despesa relativa aos benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento.

O rigor do apuramento da despesa fiscal em IRC depende da qualidade da informação declarativa contida na DP “Modelo 22” e no “Anexo F” e do rigor das consultas às bases de dados. A análise da informação identificou as limitações referidas ao nível da qualidade destas fontes de informação, as quais foram confirmadas pelos serviços que apenas avaliaram de “média” a qualidade do “Anexo F” e das consultas aos sistemas informáticos.

A análise da informação utilizada no apuramento da despesa fiscal do exercício fiscal de 2007 e incluída na Conta Geral do Estado de 2008 revelou também deficiências ao nível dos registos, das taxas aplicadas à despesa das Regiões Autónomas e do critério de identificação dos contribuintes entre as Regiões Autónomas e o Continente. A DSIRC, entretanto, supriu estas insuficiências no processo de apuramento da despesa relativa ao exercício fiscal de 2008 (relevada na Conta Geral do Estado de 2009) e corrigiu a despesa fiscal em IRC (das Contas de 2007 e de 2008).

As alterações aos procedimentos reduziram a quantificação da despesa global em 8,8% e a imputada ao Continente em 9%.

Por sua vez, os benefícios que operam por dedução ao rendimento podem não gerar despesa no ano em que são declarados, designadamente no caso de contribuintes em situação de reporte de prejuízos fiscais. Neste caso, a despesa ocorre quando o contribuinte deduz os prejuízos incrementados pela consideração daqueles benefícios, mas a DGCI não procede ao apuramento desta despesa fiscal e invoca a complexidade do processo sem a existência de uma aplicação informática de suporte.

1.1.5. O Classificador dos Benefícios Fiscais não permite a adequada discriminação da despesa fiscal

A sistematização dos benefícios adoptada pelo EBF não foi seguida e desenvolvida pelo Classificador utilizado na quantificação da despesa fiscal, pelo que esta falta de coerência e detalhe suscita dificuldades em especificar e caracterizar a despesa fiscal em IRC.

Na Conta Geral do Estado de 2009, 63% desta despesa encontra-se classificada na rubrica residual "Outros".

A despesa fiscal relevada na Conta Geral do Estado encontra-se discriminada de acordo com o Classificador dos benefícios fiscais, o qual não observa a sistematização adoptada pelo EBF (e seguida pelos suportes e sistemas de informação tributários), nem é suficientemente abrangente na discriminação da despesa por tipo (modalidade técnica) e por finalidade (função).

Devido à falta de integralidade e fiabilidade da informação declarativa, em 2009, 20,6% da despesa fiscal em IRC, do Continente, não se encontra discriminada, dos quais 16,3 % por falta do "Anexo F" e 4,3% por falta de adequada especificação do benefício.

Em resultado das limitações da informação e do Classificador, a despesa fiscal em IRC, classificada por finalidade, é principalmente (63%) inscrita na rubrica residual "Outros".

1.1.6. A despesa fiscal em IRC está concentrada num reduzido número de benefícios e de beneficiários

Mais de 68% da despesa fiscal em IRC é resultante de seis benefícios e mais de 53% provém de apenas três.

Por sua vez, mais de 47% da despesa gerada pelos seis benefícios provém dos seus dez maiores beneficiários.

Esta concentração suscita questões relativas à equidade e à justiça dos respectivos regimes, coloca em causa a realização dos fins que os determinam e pode "falsear ou ameaçar falsear a concorrência", contrariando o disposto no EBF.

Esta situação aconselha a rigorosa avaliação de cada benefício e dos seus principais beneficiários, de modo a proceder-se à eventual correcção dos critérios legais de atribuição face à efectiva avaliação do seu impacto sócio-económico, da realização dos princípios legais e dos fins que justificam a sua concessão.

A análise da informação utilizada no processo de quantificação revelou que seis benefícios foram responsáveis por 68,5% da despesa apurada do imposto, tendo mais de metade (53,7%) desta despesa sido gerada por apenas três, especificamente os benefícios destinados à "criação de emprego" (9,7%), à "interioridade" (26%) e à "investigação e desenvolvimento" (18%).



Verificou-se também que 47,3% da despesa fiscal em IRC gerada pelos seis beneficiários provém dos seus dez maiores beneficiários que assim maximizam as correspondentes vantagens fiscais, especificamente no âmbito dos benefícios atribuídos às zonas francas (a despesa provém de apenas 9 beneficiários), aos grandes projectos de investimento (98,9% da despesa provém de 10 beneficiários), às cooperativas (58%) e à investigação e desenvolvimento (48,8%).

1.1.7. A despesa fiscal em IRC relevada no Orçamento e na Conta Geral do Estado não abrange todos os benefícios fiscais

A despesa fiscal em IRC não é integralmente quantificada e a informação disponível não permite estimar a despesa efectiva do imposto.

Esta limitação impede a adequada previsão da despesa, o controlo e a avaliação dos benefícios, meios indispensáveis para garantir equidade e eficácia ao sistema fiscal e a aplicação racional dos recursos públicos, em especial, no contexto de crise económica.

O EBF define o conceito de benefício e o respectivo controlo, contém os princípios gerais a que deve obedecer a criação de benefícios, as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo, bem como o elenco desses mesmos benefícios, com o objectivo de lhes conferir um carácter mais sistemático.

Dos benefícios previstos naquele Estatuto, salienta-se o facto de a DGCI não proceder à quantificação da despesa fiscal relativa ao regime especial de tributação das Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS), Sociedades de Capital de Risco (SCR) e Investidores de Capital de Risco (ICR).

Porém, os regimes especiais de tributação são conceptualmente considerados benefícios, pelo que a respectiva despesa deve ser quantificada de modo a abranger todas as excepções tributárias ao regime geral de tributação.

Para além da situação referida foram ainda identificados outros benefícios em IRC cuja despesa não é quantificada ou adequadamente discriminada por inexistência de obrigação declarativa ou por falta de especificação do benefício nos suportes declarativos como se refere em detalhe no Anexo I.

Para efeitos de controlo da despesa fiscal inerente aos benefícios fiscais concedidos em IRC, a administração fiscal também não recorre à prerrogativa legal que lhe permite exigir a todos os beneficiários a respectiva declaração dos rendimentos isentos, de modo a obter os elementos necessários ao cálculo global do imposto que seria devido e a determinar a subsequente despesa fiscal.

Assim, face aos resultados obtidos o Tribunal de Contas sublinha, novamente, a necessidade de a DGCI adoptar os procedimentos que permitam quantificar, discriminar e classificar a despesa fiscal em IRC de forma integral e fíavel.



1.1.8. Principais resultados induzidos pela auditoria

Considerando os resultados e as respostas obtidas revela-se oportuno enunciar, em breve síntese, os impactos entretanto gerados junto da DGCI pela presente auditoria:

- ✓ O reconhecimento de que o regime especial de tributação das Sociedades Gestoras de Participações Sociais constitui um benefício cuja despesa fiscal deve ser quantificada.
- ✓ A confirmação da relevância em passar a quantificar os benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento e que contribuem para incrementar o reporte de prejuízos.
- ✓ A comprovação da necessidade de melhorar a actualidade e a fiabilidade dos suportes declarativos utilizados na quantificação da despesa fiscal.
- ✓ A tomada de posição sobre as vantagens decorrentes da declaração de benefícios fiscais passar a integrar a declaração de rendimentos "Modelo 22".
- ✓ A corroboração da necessidade de reformular o Classificador dos Benefícios Fiscais.
- ✓ A tomada de posição sobre as vantagens da alteração do regime legal dos benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento.
- ✓ A avaliação dos principais elementos do sistema de informação utilizados no processo de quantificação da despesa fiscal.
- ✓ A identificação dos benefícios fiscais cuja despesa fiscal não é quantificada e as respectivas causas.
- ✓ A identificação e seriação das principais condicionantes do processo de quantificação da despesa fiscal.
- ✓ A iniciativa de desenvolver uma aplicação informática de suporte ao processo de quantificação.
- ✓ A reformulação de alguns dos métodos de cálculo da despesa fiscal.
- ✓ A correcção do valor da despesa fiscal em IRC relativa aos anos de 2007 e 2008.
- ✓ A adopção de novos métodos de cálculo na quantificação da despesa fiscal em IRC de 2009.

Assim, pode concluir-se que o aperfeiçoamento do processo de quantificação da despesa do imposto representa uma condição indispensável para efeitos orçamentais e para a adequada avaliação dos benefícios fiscais em IRC, de modo a garantir a equidade do sistema fiscal e a aplicação racional dos recursos públicos.



1.2. Recomendações

Com base na análise dos resultados da auditoria e nas observações formuladas, recomenda-se:

Ao Governo, através do Ministro de Estado e das Finanças

- a) Determine a avaliação dos benefícios fiscais e dos principais beneficiários no âmbito da qual seja demonstrada a realização dos objectivos extrafiscais prosseguidos.
- b) Determine a reformulação do Classificador dos Benefícios Fiscais assegurando a sua coerência com a sistematização adoptada pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais e a adequada discriminação da despesa.
- c) Promova a elaboração de estudo comparativo dirigido à análise do regime dos benefícios fiscais que operam por deduções ao rendimento tendo em vista a sua eventual substituição por deduções à colecta de IRC.

À Direcção-Geral dos Impostos

- d) Defina e implemente a metodologia para a quantificação da despesa fiscal, designadamente que especifique a estrutura comum do imposto e identifique todas as suas excepções e os métodos de quantificação.
- e) Proceda ao aperfeiçoamento da informação declarativa e dos procedimentos realizados de modo a assegurar a integral quantificação e discriminação da despesa fiscal por benefício e beneficiário.
- f) Considere os benefícios fiscais por dedução ao rendimento que contribuem para incrementar o reporte de prejuízos, de forma a relevar o seu impacto na redução do imposto e subsequente despesa fiscal.
- g) Releve os benefícios à zona franca declarados pelos contribuintes com domicílio fiscal no Continente, para efeitos da quantificação da despesa fiscal na Conta Geral do Estado.
- h) Considerando que os montantes mais elevados da despesa fiscal em IRC, de 2009, são relativos a benefícios utilizados por um número reduzido de beneficiários e que são díspares os valores declarados, proceda ao controlo e a eventual inspecção das operações subjacentes aos respectivos montantes, designadamente:
 - i) **8,3 milhões** de euros de despesa fiscal resultante dos *benefícios às zonas francas* declarados por um contribuinte;
 - ii) **11,2 milhões** de euros de despesa fiscal resultante dos *benefícios à interioridade* declarados por um contribuinte; e
 - iii) **6,7 milhões** de euros de despesa fiscal resultante dos *benefícios à investigação e desenvolvimento* declarados por um contribuinte.

II – INTRODUÇÃO

2.1. Fundamento, âmbito e objectivos

No Parecer sobre a Conta Geral do Estado (CGE) de 2008, o Tribunal de Contas salientou que a despesa fiscal relevada na Conta continuava a não ser integral e a não se encontrar suficientemente discriminada por modalidade técnica e por finalidade, em prejuízo do seu controlo e avaliação e que as limitações da informação neste âmbito contribuíam também para os acentuados desvios verificados entre as previsões orçamentais e a despesa fiscal efectiva.

Dando sequência a esta posição e prosseguindo o objectivo sectorial do Tribunal para o triénio de 2008 a 2010, que consiste em intensificar o controlo da Receita do Estado, a presente auditoria foi incluída no Programa de Fiscalização da 2.ª Secção em 2010 para avaliar o processo de quantificação e classificação da despesa fiscal em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC).

Esta acção incidiu sobre o processo de apuramento da despesa fiscal relevada na CGE de 2008 (referente ao exercício fiscal de 2007) e abrangeu ainda a evolução entretanto verificada no apuramento da despesa de 2009 (referente ao exercício de 2008).

Os principais objectivos definidos foram:

- *verificar o grau de desenvolvimento dos sistemas e das fontes de informação utilizados na identificação dos benefícios fiscais e na quantificação da respectiva despesa fiscal em IRC;*
- *analisar as metodologias e os procedimentos utilizados para apurar a despesa fiscal em IRC;*
- *apreciar a adequabilidade do classificador dos benefícios fiscais;*
- *identificar os principais benefícios fiscais em IRC;*
- *contribuir para a melhoria do apuramento e da avaliação dos benefícios fiscais em IRC.*

A acção decorreu junto de serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), especificamente, da:

- *Direcção de Serviços do IRC (DSIRC), enquanto responsável pela quantificação da despesa fiscal do IRC;*
- *Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT).*

Compete à DSIRC, designadamente, a concepção e actualização de modelos declarativos, a liquidação e o seu controlo, a detecção de situações de falta de declaração ou de omissões nela verificadas e a emissão das respectivas liquidações, bem como a elaboração de estudos técnicos e estatísticos, incluindo a quantificação da despesa fiscal¹.

¹ Artigo 4º da Portaria n.º 348/2007, de 30 de Março, que estabelece a estrutura nuclear da DGCI e as competências das respectivas unidades orgânicas.



Quanto à DSPCIT compete-lhe, designadamente, a concepção, em articulação com as áreas de gestão, dos modelos declarativos relativos às obrigações de terceiros¹.

É ainda de referir a intervenção instrumental da Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA) que, tendo por missão apoiar a DGCI no domínio dos sistemas e tecnologias de informação, efectua as pesquisas de dados e fornece informação necessária à quantificação da despesa fiscal².

2.2. Metodologia adoptada

A auditoria foi realizada de acordo com as normas e técnicas internacionalmente reconhecidas e as orientações constantes do Manual de Auditoria e Procedimentos aprovado pelo Tribunal de Contas, tendo sido desenvolvida em três fases: planeamento, execução e relato.

2.2.1. Planeamento

Durante esta fase procedeu-se:

- *ao estudo do regime legal e regulamentar aplicável;*
- *à identificação das entidades intervenientes e das fontes de informação relevantes;*
- *à definição dos aspectos-chave a auditar;*
- *à selecção dos elementos a analisar.*

2.2.2. Execução

Face aos objectivos definidos para a acção e o seu período de incidência, esta fase compreendeu:

- *a realização de reuniões com responsáveis da DSIRC;*
- *a análise do sistema de informação e a recolha de elementos sobre o processo de quantificação da despesa fiscal em IRC (anos de 2008 e 2009);*
- *a elaboração de questionários dirigidos à DSIRC e à DSPCIT;*
- *o tratamento e a análise da informação obtida, para avaliar da sua actualidade, integralidade, suficiência, fiabilidade e pertinência e da adequabilidade do respectivo sistema de informação;*
- *o tratamento e análise dos ficheiros relativos à quantificação da despesa fiscal em IRC (anos de 2008 e 2009) e à sua discriminação de acordo com o Classificador dos Benefícios Fiscais³.*

¹ Nos termos da alínea h) do artigo 13.º da Portaria n.º 348/2007, de 30 de Março, disposição onde se encontram previstas as competências da DSPSIT.

² As atribuições específicas da DGITA foram estabelecidas pela lei orgânica do Ministério das Finanças e da Administração Pública, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 205/2006, de 27 de Outubro. O quadro legal da DGITA foi estabelecido através do Decreto Regulamentar n.º 24/2007, de 29 de Março, que contém as normas de organização dos respectivos serviços, e da Portaria n.º 352/2007, de 30 de Março, que prevê a estrutura nuclear desses serviços e a competência das respectivas unidades orgânicas.

³ Aprovado pela Deliberação n.º 1447/2007, do Conselho Superior de Estatística, publicada no n.º 144 da 2.ª Série do Diário da República, de 27 de Julho de 2007.



2.2.3. Relato

Nesta fase privilegiou-se a sistematização da factualidade apurada, a apresentação dos resultados quantitativos e das questões relativas ao processo de apuramento da despesa fiscal em IRC, tendo como referência a conceptualização e a análise realizadas por organizações internacionais, particularmente pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). Concomitantemente, foram tratados e analisados os elementos recebidos após a fase de execução, devido a alteração dos critérios de apuramento por parte da DSIRC e à necessidade de se obterem esclarecimentos adicionais.

2.3. Enquadramento normativo

De acordo com o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem¹.

Na decorrência deste postulado, o EBF especifica que são benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxa, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que reúnam as características supra referidas².

A análise da sistematização utilizada no EBF permite distinguir os benefícios com carácter estrutural (Parte II)³ dos benefícios com carácter temporário (Parte III)⁴. Como as próprias designações indicam, os benefícios de carácter estrutural têm uma natureza mais permanente e estável e encontram-se integrados nos códigos fiscais e na parte inicial do EBF, por contraposição aos benefícios de carácter temporário, com uma natureza transitória ou conjuntural que se encontram inseridos nas restantes partes do EBF ou em legislação avulsa⁵.

Em conformidade com o carácter excepcional dos benefícios fiscais saliente-se que, por sua vez, a Lei Geral Tributária (LGT)⁶ dispõe que a criação de benefícios depende da clara definição dos seus objectivos e da prévia quantificação da despesa fiscal.

Atendendo à sistematização adoptada pelo EBF, que elenca e identifica os benefícios de acordo com a respectiva finalidade ou fundamento extrafiscal, os benefícios fiscais no âmbito do IRC podem ser:

¹ Artigo 2.º, n.º 1, do EBF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, republicado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho.

² Artigo 2.º, n.º 2, do EBF.

³ Constantes do artigo 16.º e seguintes do EBF.

⁴ Constantes do artigo 67.º e seguintes do EBF.

⁵ Por sua vez, alguns benefícios apesar de se encontrarem previstos naqueles normativos têm por pressuposto de facto institutos cuja disciplina consta de legislação avulsa.

⁶ Artigo 14.º, n.º 3.



- *de natureza social;*
- *à poupança;*
- *ao sistema financeiro e mercado de capitais;*
- *às zonas francas;*
- *ao investimento produtivo;*
- *ao mecenato.*

Estes benefícios encontram-se essencialmente previstos e disciplinados no EBF, mas também, como referido, no Código do IRC (CIRC)¹ e em legislação específica.

Por fim, para efeitos de quantificação da despesa fiscal relativa aos benefícios em sede de IRC foi adoptado o Classificador dos Benefícios Fiscais, aprovado por deliberação do Conselho Superior de Estatística. A necessidade da adopção deste Classificador surgiu da recomendação constante do Relatório do Grupo de Trabalho² incumbido da reavaliação dos benefícios fiscais, com o objectivo de implementar um sistema de maior transparência, controlo e caracterização dos benefícios fiscais e da despesa fiscal a eles associada.

Assim, a despesa fiscal tem vindo a ser quantificada e caracterizada no Relatório do Orçamento do Estado de acordo com o Classificador e, a partir de 2008, também a despesa fiscal constante da Conta Geral do Estado passou a ser quantificada e discriminada segundo o Classificador, cumprindo-se a recomendação do Tribunal de Contas neste sentido.

2.4. Condicionantes e colaboração

Como principal condicionante assinala-se que, para manter a actualidade e a utilidade da auditoria, foi necessário, já na fase de relato, executar novos testes, analisar os resultados e reformular o trabalho realizado até ao final do primeiro semestre de 2010, na sequência da alteração dos procedimentos da DSIRC para quantificação da despesa fiscal (do triénio de 2007 a 2009) e da remessa dos respectivos ficheiros de dados.

De realçar a colaboração prestada pela Direcção de Serviços de IRC e pela Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspecção Tributária.

¹ O CIRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, foi alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, o qual se aplica (nos termos do respectivo artigo 9.º) aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010. Face ao âmbito temporal desta auditoria, as referências legais ao CIRC reportam-se à redacção em vigor antes da publicação do Decreto-Lei n.º 159/2009.

² Criado por Despacho do Ministro de Estado e das Finanças, de 1 de Maio de 2005.



III – RESULTADOS DA AUDITORIA

3.1. Informação declarativa

A despesa fiscal em sede de IRC é apurada através da informação prestada pelos contribuintes na Declaração Periódica de rendimentos (DP) “Modelo 22”¹ e no “Anexo F” - IRC - benefícios fiscais” da Declaração Anual de informação contabilística e fiscal (DA) que integra a Informação Empresarial Simplificada (IES)².

A DP “Modelo 22” é enviada, anualmente, mediante transmissão electrónica de dados, até ao último dia útil do quinto mês seguinte ao termo do período de tributação³. O “Anexo F” é enviado, também por transmissão electrónica de dados, até ao 15.º dia do sétimo mês posterior à data do termo do exercício económico⁴. Na DP “Modelo 22” o montante dos benefícios fiscais é registado de forma agregada, sendo a respectiva desagregação e discriminação realizada no “Anexo F”.

A Informação Empresarial Simplificada – IES⁵ agrupa, num só acto, o cumprimento de quatro obrigações legais das empresas que, até então, tinham de prestar informação materialmente idêntica a diferentes organismos da Administração Pública. Com este novo regime pretendeu-se o cumprimento das seguintes obrigações declarativas: a prestação de informação contabilística e fiscal, o registo da prestação de contas, a prestação de informação de natureza estatística ao Instituto Nacional de Estatística (INE) e a prestação de informação relativa a dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal.

A gestão dos referidos suportes declarativos encontra-se atribuída a diferentes unidades orgânicas da DGCI. A DP “Modelo 22” é gerida pela DSIRC e o “Anexo F” é gerido pela DSPCIT.

¹ Nos termos dos artigos 109.º, 112.º e 113.º do CIRC, antes da republicação deste Código pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

² Números 2 e 3 do artigo 109.º do CIRC. O Despacho n.º 16/2010 - XVIII, de 27 de Janeiro, do Ministro de Estado e das Finanças, aprovou a Declaração periódica de rendimentos “Modelo 22” e as respectivas instruções de preenchimento, que se aplica ao apuramento do lucro tributável de IRC dos exercícios de 2009 e anteriores, publicado pela Declaração n.º 23/2010, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais - Diário da República, 2.ª Série, de 10 de Fevereiro. A Portaria n.º 333-B/2009, de 1 de Abril, do Ministro de Estado e das Finanças, aprovou os novos modelos de impressos relativos a anexos que fazem parte integrante do modelo declarativo da informação empresarial simplificada (IES), designadamente o “Anexo F - IRC - benefícios fiscais”, utilizados a partir de 1 de Janeiro de 2009, independentemente do ano/exercício a que a declaração se reporte.

³ Maio do ano seguinte, no caso do período normal de tributação (período anual de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro).

⁴ De acordo com a nova redacção do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 8/2007, relativo ao prazo para apresentação da IES, introduzida pelo artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13 de Outubro. Na redacção anterior à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 159/2009, que republicou o CIRC, o prazo era até ao final do mês de Junho, nos termos do disposto no artigo 113.º desse código. O prazo de entrega da IES e da declaração anual de informação contabilística e fiscal, relativas ao exercício de 2008, foi prorrogado até ao dia 31 de Julho de 2009.

⁵ Criada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro.



Os diferentes prazos para o cumprimento das obrigações declarativas e a gestão separada daqueles suportes constituem condicionantes ao processo de apuramento da despesa fiscal, como se refere no ponto 3.2.1.

3.2. Processo de quantificação da despesa fiscal

3.2.1. As fontes de informação

A quantificação da despesa fiscal em IRC tem como fontes de informação os referidos suportes declarativos – DP “Modelo 22” e “Anexo F” – através dos quais são declarados os resultados fiscalmente relevantes para efeitos de liquidação do imposto e para efeitos estatísticos e de controlo.

Os dados provenientes do cumprimento das obrigações declarativas do imposto encontram-se no respectivo sistema informático central que é gerido pela DGITA, aos quais se acede por consulta directa ou mediante o pedido de “*query*”¹. Os resultados do tratamento informático dos dados da DP “Modelo 22” ficam também disponíveis para consulta em aplicação “*Datawarehouse*” e são utilizados pelos serviços no processo de quantificação da despesa do imposto². Este procedimento é realizado anualmente para efeito da Conta Geral do Estado, na sequência da previsão da despesa fiscal que integra o Orçamento do Estado, conforme previsto no EBF³.

Face ao exposto, para o processo de quantificação da despesa fiscal revela-se essencial assegurar duas condições prévias:

- *a integralidade e a fiabilidade da informação declarada pelos contribuintes;*
- *o rigor das queries e da informação disponível na aplicação “Datawarehouse”.*

Neste contexto, revestiu particular importância conhecer a avaliação dos serviços sobre a qualidade dos suportes declarativos utilizados no apuramento da despesa fiscal por referência a um conjunto de factores. Os resultados da avaliação qualitativa da DSIRC (com os factores a avaliar ajustados ao respectivo quadro de competências) são apresentados no Quadro 1.

¹ A palavra inglesa *query* (no plural *queries*) designa uma consulta à base de dados e consiste na execução de uma ou mais operações sobre tabelas. As *queries* podem ser executadas sobre as tabelas base ou sobre as tabelas virtuais que resultam de outras consultas (*Datawarehouse*).

² Na aplicação ficam disponíveis para consulta os resultados do tratamento da última declaração apresentada para um determinado exercício fiscal.

³ Nos termos do n.º 3 do artigo 2.º do EBF.

Quadro 1 – Avaliação qualitativa dos suportes declarativos pela DSIRC

Factores avaliados	Avaliação
Número de contribuintes que apresentam o “Anexo F” face à apresentação da DP “Modelo 22”	Média
Integralidade dos registos da DP “Modelo 22”	Elevada
Integralidade dos registos do “Anexo F”	Média
Fiabilidade dos registos da DP “Modelo 22”	Elevada
Fiabilidade dos registos do “Anexo F”	Média
Integralidade dos benefícios declarados na DP “Modelo 22”	Média
Integralidade dos benefícios declarados no “Anexo F”	Média
Actualidade da DP “Modelo 22”	Elevada
Actualidade do “Anexo F”	Média
Utilidade do “Anexo F” para o apuramento da despesa fiscal na falta da DP “Modelo 22”	Média
Utilidade da DP “Modelo 22” para o apuramento da despesa fiscal na falta do “Anexo F”	Média

Segundo esta avaliação, a DSIRC manifesta um grau de satisfação diferenciado relativamente a cada suporte, apesar da sua indispensabilidade conjunta para efeitos de apuramento da despesa fiscal. De facto, enquanto a avaliação “elevada” foi atribuída a três dos cinco factores relativos à DP “Modelo 22”, a avaliação “média” foi atribuída aos seis factores relativos ao “Anexo F”.

Pretendendo-se que o “Anexo F” constituísse um adequado suporte para efeitos de identificação, quantificação e avaliação dos benefícios fiscais, considera-se relevante a avaliação “média” em relação à sua utilidade para efeitos de apuramento da despesa fiscal na ausência da declaração de rendimentos, bem como a atribuição do mesmo grau de utilidade “média” a esta declaração, apesar de não discriminar os BF e visar essencialmente objectivos de liquidação do imposto, muito diferentes daqueles para que o “Anexo F” foi instituído.

Os resultados da avaliação qualitativa da DSPCIT (com os factores a avaliar ajustados ao respectivo quadro de competências) constam do Quadro 2.

Quadro 2 – Avaliação qualitativa dos suportes declarativos pela DSPCIT

Factores avaliados	Avaliação
Adequabilidade do “Anexo F”	Elevada
Abrangência do “Anexo F”	Elevada
Actualidade do “Anexo F”	Elevada
Tempestividade da entrega do “Anexo F”	Elevada
Integralidade do “Anexo F”	Elevada
Fiabilidade dos registos contidos no “Anexo F”	Média
Utilidade da gestão separada do “Anexo F” e da DP “Modelo 22”	Elevada
Utilidade da apresentação separada do “Anexo F” e da DP “Modelo 22”	Elevada
Utilidade de aplicação informática para tratamento do “Anexo F” e cálculo da despesa fiscal	Elevada
Importância do “Anexo F” para a actividade da Inspeção Tributária	Elevada
Utilidade da informação contida no “Anexo F” para a actividade da Inspeção Tributária	Elevada



Segundo esta avaliação, a DSPCIT manifesta um grau de satisfação elevado sobre a qualidade e a gestão da informação.

Confrontando as avaliações efectuadas pelas duas direcções de serviços, verifica-se que apenas coincidem na qualidade “*média*” atribuída à fiabilidade dos registos contidos no “Anexo F”.

Assim, da análise conjunta das respostas conclui-se que o “Anexo F” satisfaz as necessidades da inspecção tributária, mas as limitações ao nível da fiabilidade dos dados condicionam a eficiência do processo de quantificação da despesa e o rigor dos resultados apurados pela DSIRC.

Em relação à qualidade das *queries*, a DSIRC avalia-a como “*elevada*” quanto à integralidade da resposta e “*média*” quanto à sua tempestividade e fiabilidade.

Relativamente às duas condições prévias a assegurar, para efeito da quantificação da despesa fiscal (a integralidade e fiabilidade da informação declarada e o rigor das *queries*), salienta-se que a predominância da qualidade “*média*” atribuída pelos serviços exige que estes procedam à realização de testes de controlo aos dados recebidos, com vista à progressiva melhoria da qualidade da informação utilizada no processo de quantificação.

Destas avaliações e para o mesmo efeito resultam ainda evidenciados os seguintes aspectos críticos:

- *o processo de quantificação da despesa fiscal em IRC estar dependente do cruzamento de duas declarações – a DP “Modelo 22” e o “Anexo F” da IES;*
- *a fiabilidade do “Anexo F”;*
- *a gestão separada dos suportes declarativos (o “Anexo F” é gerido pela DSPCIT);*
- *os diferentes prazos para o cumprimento das obrigações declarativas (o “Anexo F” é enviado após a DP “Modelo 22”);*
- *a falta de coerência entre os valores das duas declarações ou a inexistência de uma das declarações.*

A conjugação destas limitações, como expressamente reconhece a DSIRC, “*torna o processo de apuramento da despesa fiscal pouco rigoroso*”.

Em contraditório, esta direcção de serviços confirma as conclusões da auditoria e refere que “*um dos principais problemas da quantificação da despesa fiscal reside nas fontes de informação. As divergências de informação entre a declaração “Modelo 22” e o “Anexo F” da IES causam dificuldades no apuramento da despesa fiscal.*”

Identificados os principais problemas que condicionam o processo de apuramento da despesa fiscal, pretendeu conhecer-se a posição dos serviços sobre eventuais medidas de melhoria da qualidade dos dados declarados e da eficácia do processo de quantificação subsequente.



Neste sentido, foi solicitada a posição dos serviços sobre as seguintes medidas:

- *introdução de validações no acto de preenchimento do “Anexo F”;*
- *insistência/notificação do contribuinte pela falta de declarações;*
- *suspensão/não relevação dos benefícios declarados na DP “Modelo 22”;*
- *aplicação de sanções;*
- *pedido de regularização no caso de falta/incoerência dos registos.*

Das soluções apresentadas, a DSIRC considera relevante a introdução de validações no acto de preenchimento do “Anexo F” e a suspensão/não relevação dos benefícios fiscais declarados na DP “Modelo 22”. Por sua vez, a DSPCIT apenas manifestou concordância com a insistência/notificação do contribuinte e com a aplicação de subsequentes sanções pela falta do “Anexo F”. A DGCI já aplica sanções pela falta da declaração anual da IES mas não pela falta de anexos que a devem integrar.

A DSIRC considera que os diferentes prazos para o cumprimento das obrigações declarativas e a dispersão da informação relativa a BF por dois suportes declarativos condicionam o processo de quantificação e entende que *“esta dificuldade poderia ser drasticamente reduzida ou mesmo anulada caso a informação desagregada dos benefícios fiscais fizesse parte da declaração de liquidação”*.

Em contraditório, a DSIRC salientou que *“a solução passa por exigir aos sujeitos passivos a discriminação dos benefícios indicados na declaração “Modelo 22”. Tal exigência não releva elevados custos de contexto para o sujeito passivo, dado que o apuramento dos benefícios fiscais que o mesmo tem que efectuar é sempre efectuado individualmente por benefício e não por agregado.”*

Porém, a DSPCIT manifesta posição divergente e defende a entrega em separado e a prestação da informação nos moldes actuais, não suscitando a necessidade de qualquer alteração.

Sobre esta matéria, a DSPCIT precisa que *“a declaração “Modelo 22” é destinada exclusivamente a servir de base à liquidação do imposto; enquanto a declaração anual – IES (comum ao IRS, IRC, IVA e Imposto do Selo) visa um objectivo de natureza estatístico e de controlo inspectivo.”*

Neste contexto, a DSPCIT apenas analisa um dos objectivos do “Anexo F” e revela uma perspectiva restrita e não sustentada quando refere que os objectivos que se pretendem atingir com aquele anexo *“estão devidamente acautelados”*.

Assinale-se que a manutenção destas posições e perspectivas divergentes, em relação a aspectos essenciais, condiciona a adopção de medidas para a melhoria da situação actual e para a adequada quantificação da despesa fiscal do imposto, a qual também é útil à actividade da inspecção tributária.



Assim, apesar do “Anexo F” satisfazer as necessidades da inspecção tributária, o Tribunal considera que o mesmo não reúne os requisitos de integralidade e fiabilidade para efeitos de quantificação da despesa fiscal, pelo que estas limitações requerem a adopção das alterações propostas pela DSIRC.

3.2.2. Os benefícios fiscais considerados

Com a aprovação do EBF, em especial na parte respeitante aos impostos sobre o rendimento, pretendeu-se acolher princípios que pugnam pelo carácter obrigatoriamente excepcional da atribuição de BF (só admitindo a sua concessão em casos de reconhecido interesse público), pela sua estabilidade (para garantir aos contribuintes uma situação clara e segura) e pela sua moderação (para não prejudicar as receitas fiscais).

Neste contexto, foram introduzidos no CIRC os desagravamentos caracterizados por uma máxima permanência e estabilidade, passando a ser incluídos no EBF aqueles que se caracterizam por um carácter menos estrutural, mas que revestem, ainda assim, relativa estabilidade, enquanto os benefícios com finalidades conjunturais ou requerendo uma regulação relativamente frequente passaram, por sua vez, a ser incluídos nas leis orçamentais, pese embora parte deles tenham sido posteriormente introduzidos no EBF.

Apesar do esforço de codificação realizado através do EBF no sentido de unificar todos os BF num só diploma, subsistem, de forma autónoma, outros benefícios previstos em diplomas legais avulsos.

Contudo, o EBF define o conceito de benefício e o respectivo controlo, contém os princípios gerais a que deve obedecer a criação de benefícios, as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo, bem como o elenco desses mesmos benefícios, com o objectivo de lhes conferir um carácter mais sistemático.

Nos termos daquele Estatuto, recorde-se que são BF, designadamente, as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e que não são BF as situações de não sujeição tributária, considerando como tal as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência.

O sistema fiscal português no domínio do IRC contempla um conjunto de BF dirigidos a actividades económicas, culturais e outras, bem como regimes especiais de tributação ou de taxas para determinada categoria de contribuintes ou de operações tributárias, contidos no CIRC, no EBF e em legislação ordinária.

Apesar da consagração legal do conceito de benefício fiscal, a DGCI (DSIRC) não considera todos os benefícios para efeitos de apuramento da despesa fiscal em IRC e dos benefícios previstos no EBF, salientando-se a falta de apuramento da despesa fiscal relativa aos regimes especiais de tributação de Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS), Sociedades de Capital de Risco (SCR) e Investidores de Capital de Risco (ICR).

Relativamente ao regime aplicável às SGPS, às SCR e aos ICR, a DSIRC entende tratar-se de um regime fiscal específico no âmbito do qual não concorrem para a formação do lucro tributável as mais-valias ou as menos-valias resultantes de alienação de partes de capital nem os encargos financeiros suportados com a sua aquisição. Por consequência, a DSIRC considera o regime de tributação como *“um regime fiscal misto que pode, na prática, não se traduzir em qualquer vantagem, comparativamente ao regime tributário regra”*.

Entende-se que os princípios enunciados no EBF e a própria definição de benefício fiscal contida naquele Estatuto não acolhem a posição da DSIRC. Assim, quer do ponto de vista legal, quer conceptual, os referidos regimes especiais de tributação são considerados BF face ao regime de tributação regra. Sobre esta matéria recorda-se ainda a posição da OCDE que define despesa fiscal como uma transferência de recursos públicos realizada mediante excepções tributárias ao regime geral de tributação *“benchmark”*.

Em sentido amplo, o conceito de despesa fiscal é entendido como a perda de receitas fiscais resultante das isenções fiscais ou de regimes especiais de tributação, com vista a promover ou incentivar determinadas operações, sectores económicos, actividades, regiões ou agentes económicos. Desta forma, as despesas fiscais verificam-se sempre que ocorre um afastamento ao regime geral de tributação e a esta perda de receitas corresponder um ganho para determinados contribuintes, designadamente através dos regimes especiais de tributação das SGPS, SCR e ICR a que se aludiu.

Nestes termos e por referência aos argumentos utilizados pela DSIRC quanto ao regime fiscal especial de tributação de SGPS, SCR e ICR poder *“na prática, não se traduzir em qualquer vantagem, comparativamente ao regime tributário regra”* é oportuno realçar que se trata de uma possibilidade que não só está por demonstrar como admite que da aplicação do regime especial possam ser auferidas vantagens, devendo estas ser quantificadas¹.

Por fim, no reforço da posição enunciada, saliente-se que mesmo nas situações de desagravamento fiscal que não são considerados benefícios fiscais, a administração fiscal pode ainda exigir dos interessados os elementos necessários para o cálculo da receita que deixa de cobrar-se por efeito das situações de não sujeição tributária².

Assim, apenas mediante a demonstração prática da inexistência de vantagem para o contribuinte poderá a DSIRC afirmar existir, ou não, despesa fiscal pela aplicação dos referidos regimes especiais face à receita que seria percebida pelo Estado pela aplicação do regime de tributação regra.

Em contraditório, a DSIRC apesar de reconhecer que os regimes especiais de tributação referidos constituem *“um verdadeiro benefício fiscal”* invoca a sua complexidade e não apresenta soluções com vista à quantificação da respectiva despesa fiscal.

¹ Vide n.º 4 do artigo 2.º do EBF.

² Vide n.º 3 do artigo 4.º do EBF.



Perante a natureza do benefício e a qualidade dos beneficiários recorda-se a prerrogativa legal que permite à DGCI o pedido de informações específicas neste âmbito. Entende-se que o processo de quantificação da despesa fiscal do imposto não pode ignorar os benefícios fiscais em causa, face à relevância económica e fiscal que representa o respectivo universo de contribuintes (SGPS), sob pena de inviabilizar a análise dos resultados desta despesa fiscal e a efectiva avaliação dos benefícios.

3.2.3. O processo de quantificação da despesa fiscal

O processo de quantificação da despesa fiscal exige que previamente seja definida a estrutura comum do imposto e as suas excepções, de modo a especificar o conjunto dos BF que devem ser considerados, as fontes de informação utilizadas ou a criar e a metodologia utilizada.

O critério seguido, em geral, pela doutrina e pela OCDE consiste em tomar como referência a estrutura estabelecida pelo próprio regime legal do imposto e considerar como despesa fiscal as situações que se afastam do que se encontra estatuído com carácter geral pela respectiva legislação.

Contudo, existem outras concepções que optam por determinar um “quadro de referência” assente numa base ampla de imposto e considerar qualquer afastamento como excepção tributária cuja despesa deve ser apurada.

Definida a estrutura comum do imposto, os métodos de cálculo adoptados para quantificar a despesa fiscal assentam, em regra, nas seguintes perspectivas:

- *ex-ante* – apura os ganhos de receita obtidos caso os benefícios não fossem considerados e considera eventuais alterações do comportamento dos beneficiários perante a inexistência de vantagens fiscais.
- *ex-post* – apura a receita não cobrada devido à existência do benefício e não considera eventuais alterações de comportamento dos contribuintes.
- *gasto equivalente* – apura o custo que decorre de atribuir o mesmo benefício através de uma despesa directa.

No apuramento da despesa fiscal a administração fiscal não definiu a estrutura comum do imposto e a metodologia adoptada, nem estabeleceu o elenco exaustivo de benefícios fiscais vigentes no âmbito do imposto e em relação aos quais deve ser apurada a despesa fiscal, de modo a conhecerem-se efectivamente aqueles em relação aos quais a quantificação deverá ser realizada e os métodos e formas de cálculo utilizados.

Da análise da informação relativa ao processo de quantificação e dos resultados obtidos, o método utilizado no apuramento da despesa fiscal em IRC assenta na perspectiva *ex-post*, mas não releva todas as perdas definitivas de receita de acordo com o quadro de benefício fiscais vigentes em IRC e o conceito legal, bem como não quantifica a despesa fiscal oculta nas situações em que os contribuintes apresentam prejuízos fiscais.



Assim, apesar da relevância das referidas limitações, o método adoptado assenta, em regra, na determinação da receita que seria cobrada caso os benefícios fiscais declarados pelos contribuintes não fossem considerados e tendo por referência exclusiva a declaração “Modelo 22” e o “Anexo F”.

O método de cálculo não considera os eventuais impactos dos comportamentos adoptados pelos contribuintes perante a inexistência de benefício. Esta ponderação é realizada por algumas jurisdições tributárias, na medida em que consideram que os contribuintes ajustariam o seu comportamento perante a inexistência de determinados benefícios, pelo que na ausência de ponderação a despesa fiscal seria sobreavaliada.

Considera-se esta perspectiva de análise e o recurso a eventuais ponderações particularmente adequados para o apuramento da despesa fiscal relativa aos benefícios atribuídos às zonas francas.

Por sua vez, do ponto de vista metodológico e de acordo com a classificação inicialmente utilizada pela OCDE¹, os desgravamentos podem agrupar-se por tipos, designadamente:

- isenções – limitações legais ao âmbito de incidência do imposto;
- reduções de taxa – tributação a taxas reduzidas de determinados actos tributários, actividades ou rendimentos;
- deduções ao rendimento, deduções à colecta e deduções especiais por amortizações, reintegrações aceleradas ou por reinvestimento de lucros.

Assim, o ordenamento jurídico tributário integra a conjugação destes vários tipos ou categorias, com vista à prossecução de diversas finalidades, designadamente sociais, económicas e financeiras.

A DSIRC utiliza uma sistematização semelhante na quantificação da despesa fiscal e apura os montantes de acordo com o respectivo tipo de benefícios ou modalidade técnica por que operam, através da seguinte tipologia:

- deduções ao rendimento e ao lucro tributável;
- redução de taxa;
- isenções temporárias;
- isenções definitivas e não sujeições;
- deduções à colecta.

Contudo, a despesa quantificada dentro de cada uma destas categorias não permite identificar todos os benefícios que as integram por insuficiência da informação declarativa e do Classificador como se refere nos pontos 3.2.1, 3.2.4 e 3.3.1.

¹ OCDE - Dépenses Fiscales, Paris 1984.



3.2.3.1. Principais aspectos operacionais

A partir do tratamento da informação declarativa, a DSIRC procede ao apuramento da despesa fiscal com base nos seguintes procedimentos operacionais:

- A quantificação é apurada com os dados da primeira declaração entregue pelo contribuinte para o ano fiscal, não sendo consideradas as declarações de substituição ou oficiosas.
- A despesa fiscal apurada para o ano económico N tem por fonte as declarações com liquidação de imposto naquele ano, independentemente do exercício a que se referem (as declarações liquidadas no ano N referem-se essencialmente ao ano N-1).
- Quando o contribuinte declara benefícios fiscais na DP “Modelo 22” e no “Anexo F”, a despesa fiscal é quantificada e classificada de acordo com a discriminação do “Anexo F”.
- Quando o contribuinte declara benefícios fiscais na DP “Modelo 22” e não entrega o “Anexo F”, a despesa fiscal apenas é quantificada por tipo de despesa, ou seja, por modalidade técnica através da qual o BF opera (v.g. dedução ao rendimento), sendo a despesa fiscal identificada como “Valores apurados pela “Modelo 22” (Falta de “Anexo F”)” e classificada na rubrica residual “Outros” aplicando a estrutura constante do Classificador de Benefícios Fiscais.
- Quando o contribuinte não declara benefícios fiscais na DP “Modelo 22” e apresenta o “Anexo F” preenchido, a despesa fiscal não é quantificada, uma vez que o critério adoptado tem por base a respectiva declaração de rendimentos e o apuramento de imposto.

Para o processo de apuramento da despesa fiscal são também relevantes outros procedimentos realizados pelos serviços e relacionados com o controlo declarativo e da liquidação, designadamente:

- O controlo dos sujeitos passivos com dívidas fiscais e que na declaração de rendimentos apresentam benefícios. Para este efeito, a DSIRC implementou o “Sistema de Controlo dos Benefícios Fiscais” assente numa aplicação informática, de modo a não considerar os benefícios na liquidação e, subsequentemente na quantificação¹.
- O controlo dos prejuízos fiscais através da verificação da regularidade do seu reporte. Em 2009 o reporte inicial de € 390,1 milhões de prejuízos, em 336 declarações de rendimentos, foi corrigido para € 122,4 milhões.
- A dedução à despesa fiscal do valor, em excesso, apurado no “resultado da liquidação”², o qual é declarado pelos contribuintes em campo específico da DP “Modelo 22” para efeitos de cálculo do imposto.

¹ Artigo 14.º do EBF, “Extinção dos benefícios fiscais”: 1 - A extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação-regra. (...) 5 - No caso de benefícios fiscais permanentes ou temporários dependentes de reconhecimento da administração tributária, o acto administrativo que os concedeu cessa os seus efeitos nas seguintes situações: a) O sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema da segurança social, e se mantiver a situação de incumprimento; b) A dívida tributária não tenha sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição, com a prestação de garantia idónea, quando exigível. 6 - Verificando-se as situações previstas nas alíneas a) e b) do número anterior, os benefícios automáticos não produzem os seus efeitos no ano ou período de tributação em que ocorram os seus pressupostos.

² Artigo 86º do CIRC (actual artigo 92.º) “Resultado da liquidação”: 1 – (...) o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 83.º, líquido das deduções previstas nas alíneas b) e d) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 60% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruisse de benefícios fiscais, dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 40.º e no artigo 69.º (...).



Considerando que o imposto liquidado não pode ser inferior a 60% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse dos benefícios fiscais, previstos nas normas do CIRC sobre o “resultado da liquidação”, compete ao contribuinte efectuar o respectivo cálculo e proceder à sua inscrição na declaração de rendimentos.

A DSIRC não realiza o controlo prévio do cumprimento daquele limite, utiliza directamente o montante declarado e procede à sua dedução à despesa fiscal apurada. Os serviços invocam dificuldades na realização deste controlo pelo facto do “resultado da liquidação” não considerar todos os benefícios que operam por dedução ao rendimento e também porque os controlos internos efectuados não têm obtido resultados relevantes.

Com os referidos procedimentos de controlo pretende-se que não sejam considerados todos os benefícios fiscais declarados, mas apenas os decorrentes das liquidações de contribuintes com a situação fiscal regularizada, com as declarações corrigidas e com imposto a entregar na ausência de BF, de modo a apurar-se a despesa fiscal após a liquidação do imposto – a despesa fiscal efectiva.

3.2.3.2. Limitações do processo de quantificação

Como se referiu, o processo de quantificação assenta na informação declarativa e depende da sua integralidade e fiabilidade, bem como do rigor das *queries* e dos dados disponíveis na aplicação “Datawarehouse”.

De forma similar ao sucedido no ano anterior, o primeiro apuramento da despesa fiscal em IRC relativa ao exercício fiscal de 2008 só foi efectuado em Março de 2010, para efeito da CGE de 2009. Nestas circunstâncias, começou por efectuar-se o tratamento e a análise da informação inicialmente fornecida sobre o exercício fiscal de 2007 e que tinha suportado os resultados integrados na CGE de 2008.

A auditoria a esta informação revelou, em síntese, as seguintes deficiências:

- duplicação de registos relativos a BF que operam por “dedução ao rendimento” totalizando € 16,3 milhões de despesa indevidamente apurada;
- indevida quantificação da totalidade da despesa com referência à taxa de imposto de 25%, não sendo aplicadas as taxas em vigor consoante a localização geográfica dos contribuintes;
- insuficiente utilização do Número de Identificação Fiscal (NIF)¹ como critério para o apuramento da despesa fiscal do Continente (CONT) e das Regiões Autónomas (RA), na medida em que não permite considerar as alterações de domicílio fiscal dos contribuintes e a subsequente separação da despesa fiscal pelos respectivos territórios;
- indevida exclusão dos “prejuízos fiscais deduzidos” e da subsequente redução do lucro, bem como dos benefícios declarados pelos contribuintes que optaram pelo regime simplificado de tributação no apuramento da despesa relativa aos BF que operam por dedução ao “lucro tributável”.

¹ A imputação da despesa fiscal era realizada de acordo com os três primeiros dígitos do NIF, correspondendo à Região Autónoma da Madeira os NIF 511, à Região Autónoma dos Açores os NIF 512 e os restantes NIF ao Continente, pelo que não considerava as situações em que os contribuintes mudavam de domicílio fiscal.



Estas deficiências e a alteração de critérios de apuramento levaram a DSIRC a fornecer, em Junho de 2010, novos dados sobre a despesa fiscal em 2008 que se encontram sintetizados no Quadro 3.

Quadro 3 – Evolução do apuramento da despesa fiscal em IRC de 2008

(Em milhões de euros)

Tipo de Despesa (modalidade técnica)	Março de 2010			Junho de 2010			Diferença Total
	CONT	RA	Total	CONT	RA	Total	
1 - Deduções ao Rendimento	87,8	5,3	93,1	73,6	4,2	77,8	-16,4%
2 - Deduções ao Lucro Tributável	1,9	0,2	2,1	2,5	0,2	2,8	31,8%
3 - Redução de Taxa	47,6	12,1	59,7	45,7	10,6	56,4	-5,5%
4 - Isenções Temporárias	61,6	1.982,5	2.044,1	33,2	1.811,9	1.845,1	-9,7%
5 - Isenções definitivas e/ou não sujeições	34,5	23,8	58,3	34,2	19,6	53,8	-7,7%
6 - Deduções à Colecta	255,4	0,9	256,3	256,1	0,2	256,3	0,0%
Subtotal	488,8	2.024,7	2.513,5	445,4	1.846,8	2.292,2	-8,8%
Resultado da Liquidação	-5,6	0,0	-5,6	-5,5	-0,2	-5,8	3,1%
Total	483,2	2.024,7	2.507,9	439,9	1.846,5	2.286,4	-8,8%

A análise dos novos valores¹ revelou que estes reflectem as correcções introduzidas no processo de apuramento, com relevo para a eliminação de registos em duplicado, para a correcção das taxas aplicadas à despesa das Regiões Autónomas e para a alteração do critério de identificação dos contribuintes entre Regiões Autónomas e Continente, passando neste caso a ser utilizado o código do serviço de finanças do domicílio fiscal para o efeito.

É ainda de assinalar que a despesa fiscal relativa a isenções temporárias diminuiu de € 61,6 milhões para € 33,2 milhões, em resultado das referidas correcções e, especificamente, da correcção da indevida imputação de € 21,3 milhões à despesa fiscal do Continente quando este valor é relativo a um contribuinte com domicílio fiscal na Região Autónoma da Madeira.

As alterações aos procedimentos tiveram um impacto de -8,8% na despesa global e de -9% na despesa imputada ao Continente.

Em Junho de 2010 também foram fornecidos novos dados sobre a despesa fiscal de 2009, os quais se encontram sintetizados no Quadro 4.

¹ Estes valores já reflectem as actualizações entretanto ocorridas nas bases de dados do imposto.

Quadro 4 – Evolução do apuramento da despesa fiscal em IRC de 2009

(Em milhões de euros)

Tipo de Despesa (modalidade técnica)	Março de 2010			Junho de 2010			Diferença Total
	CONT	RA	Total	CONT	RA	Total	
1 - Deduções ao Rendimento	56,3	3,1	59,4	62,5	3,1	65,6	10,5%
2 - Deduções ao Lucro Tributável	1,6	0,5	2,1	1,6	0,5	2,1	0,0%
3 - Redução de Taxa	89,0	2,7	91,7	89,0	2,7	91,7	0,0%
4 - Isenções Temporárias	20,9	1.443,5	1.464,4	20,9	1.443,5	1.464,4	0,0%
5 - Isenções definitivas e/ou não sujeições	17,8	4,7	22,5	17,8	4,7	22,5	0,0%
6 - Deduções à Colecta	116,1	0,7	116,8	116,2	0,7	116,9	0,0%
Subtotal	301,6	1.455,3	1.756,9	307,9	1.455,2	1.763,1	0,4%
Resultado da Liquidação	-4,0	-0,1	-4,1	-4,0	-0,1	-4,1	0,0%
Total	297,6	1.455,2	1.752,8	303,8	1.455,1	1.759,0	0,4%

Da análise efectuada a esta evolução releva-se a alteração do montante relativo a “Deduções ao Rendimento” por indevida aplicação inicial da taxa de 22,5% a toda a despesa fiscal, pelo que a variação do valor (+10,5%) é explicada na totalidade pela aplicação da taxa de IRC correcta (25%) ao Continente, sendo as restantes alterações explicadas pela actualização dos dados constantes do sistema informático ocorrida entre o primeiro e o segundo apuramento.

A identificação detalhada dos BF em IRC e a quantificação da respectiva despesa fiscal em 2009 ou a indicação dos principais motivos de não quantificação constam, em síntese, do Anexo 1.

3.2.4. A classificação da despesa fiscal

Para a quantificação e caracterização da despesa fiscal foi adoptado o Classificador de Benefícios Fiscais desenvolvido pelo grupo de trabalho encarregado de reavaliar os benefícios fiscais¹ e aprovado por Deliberação do Conselho Superior de Estatística do Instituto Nacional de Estatística.

Em resultado dos trabalhos desenvolvidos foi concebido um modelo de Classificador abrangente, pretendendo-se, de acordo com o relatório do grupo, abarcar “*não só os benefícios mas igualmente os desagravamentos estruturais*” e que o Classificador constituísse “*um instrumento poderoso para a racionalização da decisão político-económica nesta área, para além de aumentar significativamente a transparência e a simplicidade da gestão da despesa fiscal e, em particular, do sistema de benefícios fiscais*”.

Segundo o mesmo relatório, a concepção e a estrutura apresentada “*não pretende ser mais, por ora, do que um ponto de partida para um trabalho posterior em ordem a aprofundar este caminho....*”.

¹ Por Despacho do Ministro de Estado e das Finanças, de 1 de Maio de 2005.



Neste sentido foi recomendada a “*construção de um classificador...*” e a “*criação no âmbito do Conselho Superior de Estatística de um grupo de trabalho (...) em ordem a proceder a um levantamento exaustivo dos diversos componentes da despesa fiscal...*”.

Contudo, o modelo de Classificador aprovado e que é utilizado na quantificação da despesa fiscal não é mais do que a estrutura inicial apresentada pelo grupo que procedeu à reavaliação dos BF em 2005, não tendo sido objecto de quaisquer desenvolvimentos pelo referido Conselho Superior de Estatística, ou seja, aquilo que se pretendia que servisse apenas como “*ponto de partida*” foi adoptado como trabalho final e transformado em Classificador de Benefícios Fiscais.

Esta situação paradoxal de falta de desenvolvimento do trabalho proposto para a criação do Classificador constitui uma das principais condicionantes exógenas ao processo de apuramento e relevação da despesa fiscal na CGE com reflexos imediatos na sua discriminação, como se enuncia nos pontos seguintes.

Perante a relevância da falta de adequada discriminação da despesa fiscal foi solicitado à DSIRC a avaliação deste Classificador cujos resultados se apresentam no Quadro 5.

Quadro 5 – Avaliação do Classificador pela DSIRC

Factores avaliados	Avaliação
Adequabilidade	Baixa
Abrangência	Baixa
Actualidade	Média
Coerência com a sistematização do EBF	Baixa

Da análise do quadro constata-se o reduzido grau de satisfação da DSIRC sobre aspectos essenciais do Classificador, merecendo especial relevo a falta de coerência entre a sistematização adoptada e a sistematização constante do EBF, facto que decorre da referida falta de exaustividade do trabalho realizado na concepção do Classificador.

Estas insuficiências contribuem para que não seja possível conhecer adequadamente a despesa por tipo e finalidade, limitam a sua relevação na CGE e a respectiva avaliação, pelo que o modelo de Classificador adoptado não é eficaz e não realiza os fins pretendidos de adequada caracterização da despesa fiscal.

No Quadro 6 apresenta-se, em síntese, a discriminação da despesa fiscal em IRC imputada ao Continente que foi apurada pela DGCI de acordo com o Classificador e remetida à Direcção-Geral do Orçamento para contabilização da despesa fiscal na Conta Geral do Estado de 2009.

Quadro 6 – Despesa Fiscal em IRC do Continente em 2008 e 2009 de acordo com o Classificador

(Em milhões de euros)

Código	Designação	2008		2009		Diferença 2009 - 2008	
		Valor	%	Valor	%	Valor	%
CF.04	Assuntos económicos	426,4	100,0	288,0	100,0	-138,4	-32,5
CF.04.A	Investimento	30,2	7,1	23,8	8,3	-6,4	-21,2
CF.04.D	Criação de emprego	38,6	9,1	29,4	10,2	-9,2	-23,8
CF.04.E	Investigação e desenvolvimento empresarial	46,6	10,9	54,7	19,0	8,2	17,4
CF.04.Z	Outros	316,5	74,2	184,1	63,9	-132,4	-41,8
	Regularizações	-5,5	-1,3	-4,0	-1,4	1,5	-27,3

Nota: Contrariamente aos valores apresentados no Quadro 3, a despesa aqui considerada não inclui o valor da Isonção temporária da Zona Franca da Madeira cujos beneficiários sejam contribuintes com domicílio fiscal no Continente. Em 2008 o valor foi de € 13,5 milhões e em 2009 de € 15,8 milhões.

No quadro estão reflectidas as limitações do processo de apuramento da despesa supra referidas e do Classificador, com relevo para o facto de 63% da despesa fiscal em IRC ser classificada na rubrica residual “Outros” devido às limitações da informação declarativa e à insuficiente discriminação da despesa fiscal, por função, no Classificador. Este facto impede o adequado conhecimento dos benefícios fiscais e da despesa associada, limita o respectivo controlo e a sua avaliação, bem como condiciona a análise dos resultados apresentados.

Refere-se no Relatório do Orçamento do Estado para 2009 que “... é de clarificar, contudo, que, como os benefícios fiscais identificados e catalogados são em número inferior aos existentes, a despesa fiscal, por identificador, está sempre abaixo daquela que resulta da previsão global do quadro respeitante às modalidades técnicas de benefícios. Daí que tenha sido necessária a criação de um identificador residual (Outros benefícios) que englobe todos aqueles que não são objecto de quantificação até ao presente.” Esta observação é parcialmente correcta, na medida em que, como já se referiu, não foram definidos procedimentos nem existe informação que permita identificar, por tipo de despesa e finalidade, todos os benefícios fiscais e subsequentemente o âmbito da quantificação da despesa fiscal em IRC.

Por fim, a não quantificação na CGE da despesa fiscal resultante de benefícios fiscais relativos à Zona Franca da Madeira que são declarados por contribuintes do Continente suscita reservas, uma vez que a receita fiscal destes contribuintes é relevada no Orçamento do Estado e o critério de imputação da despesa fiscal entre Continente e Regiões Autónomas é o domicílio fiscal do contribuinte.

A afirmação constante do Processo n.º 4905/2010, de 10 de Março, da DGO e remetido à DGCI para “não serem consideradas receitas tributárias cessantes relativas aos benefícios fiscais da Zona Franca da Madeira, pois a despesa fiscal afecta às Regiões Autónomas não deve ser inscrita na Conta Geral do Estado, pelo que se solicita ainda as correcções inerentes dos valores de 2007 e 2008 a que haja lugar” não deve ser interpretada e aplicada de forma a excluir da CGE a totalidade das referidas receitas cessantes mas para que a sua relevação e separação por Contas se faça de acordo com o critério de imputação definido – domicílio fiscal do contribuinte.



Assim, à semelhança do procedimento adoptado no apuramento da receita, a DGCI deve quantificar a despesa fiscal dos contribuintes com domicílio fiscal no Continente, independentemente da natureza do benefício, de modo a garantir rigor e uniformidade ao processo de quantificação.

3.3. Resultados do processo de quantificação da despesa fiscal

Para além das condicionantes endógenas ao nível das limitações das fontes de informação e das exógenas relacionadas com o Classificador, existem mais dois factores externos estruturantes que também se reflectem nos resultados apresentados sobre a despesa fiscal do imposto:

- a falta de uma aplicação informática; e
- a existência de benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento.

A existência de uma aplicação informática asseguraria, segundo os serviços, a existência de critérios objectivos, estáveis e pré-definidos no cálculo do valor da despesa fiscal e tornaria o processo mais rápido, coerente e eficaz. Neste sentido, a DSIRC, em resposta ao contraditório, afirma que *“a quantificação da despesa fiscal é uma tarefa complexa (...) que deriva, por um lado, da existência de diferentes modalidades de benefícios e, por outro, da quantificação por ano de despesa, o que obriga a atenção especial para as declarações de substituição, sendo por isso necessário efectuar a construção de uma aplicação informática com vista à melhoria da qualidade de informação. Assim, esta direcção de Serviços vai incluir nas propostas de projectos informáticos, a desenvolver em 2011, a construção de uma aplicação específica para o efeito.”*

Por sua vez, os benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento impedem uma quantificação anual rigorosa da respectiva despesa fiscal, na medida em que o efeito daquela dedução pode não se esgotar num único exercício.

Os serviços, ao adoptarem o critério de apuramento anual da despesa fiscal efectiva, não consideram a despesa fiscal resultante dos BF que operam por dedução ao rendimento de contribuintes em situação de reporte de prejuízos fiscais, apesar de estes benefícios contribuírem para aumentar o prejuízo apurado e afectarem o valor de imposto a entregar em anos subsequentes.

Relativamente à questão dos serviços passarem a considerar, na quantificação da despesa fiscal, os benefícios fiscais que contribuíram para o reporte de prejuízos, de forma a determinar-se o seu impacto na redução do imposto, a DSIRC, no exercício do contraditório, refere que se trata *“de uma questão que poderá ser equacionada no âmbito da aplicação informática que esta Direcção de Serviços se propõe concretizar, mas que se reveste de grande complexidade, não sendo, por isso, possível garantir a sua implementação.”*

Para além das limitações supra referidas, o Quadro 7 apresenta os resultados da avaliação pela DSIRC (utilizando para o efeito uma escala de 1 a 5) dos principais problemas do processo de quantificação da despesa fiscal.

Quadro 7 – Avaliação pela DSIRC dos principais problemas no apuramento da despesa fiscal

Factores avaliados	Avaliação
Falta de integralidade (apresentação) do "Anexo F"	5
Falta de exaustividade (registo dos benefícios) do "Anexo F"	5
Existência de Benefícios Fiscais por dedução ao rendimento	5
Inexistência de aplicação informática	5
Diferença de prazos para o cumprimento das obrigações declarativas (DP "Modelo 22" vs "Anexo F")	5
Não integração da informação relativa a BF na DP "Modelo 22"	5
Insuficiências do Classificador	4
Falta de fiabilidade (preenchimento) do "Anexo F"	4
Grau de qualidade da informação fornecida à DSIRC	4
Falta de universalidade da DP "Modelo 22"	4
Falta de actualidade do "Anexo F"	3

Conclui-se pela análise do quadro que o nível de qualidade da informação declarativa, a inexistência de aplicação informática, o Classificador adoptado e a forma como operam muitos benefícios (por dedução ao rendimento) limitam o processo de quantificação, impedem a obtenção de resultados rigorosos para efeitos de execução orçamental e limitam o controlo e a avaliação dos BF.

Assim, apesar do conhecimento técnico do imposto revelado pelos serviços e da experiência que acumularam com o aperfeiçoamento dos processos declarativos e com o apuramento da despesa fiscal, as condicionantes referidas também não lhes permitem efectuar a adequada estimativa da despesa fiscal total de IRC para cada ano, o que tem consequências no processo de elaboração do Orçamento do Estado.

3.3.1. Despesa fiscal por modalidade técnica

Na sequência da análise do processo de apuramento e da classificação da despesa fiscal, por tipo ou modalidade técnica, identificaram-se os principais benefícios e procedeu-se à quantificação da correspondente despesa em 2009, cujos resultados constam do Quadro 8 seguinte.



Quadro 8 – Despesa fiscal em IRC do Continente em 2009

Tipo de Despesa (modalidade técnica)	Valor (em euros)	% por tipo	% do total
1 - Deduções ao Rendimento	62.501.581,10	100,0%	20,6%
Criação de emprego – “Anexo F”	29.356.689,30	47,0%	9,7%
Estatuto do Mecenato – “Anexo F”	3.862.895,30	6,2%	1,3%
Categoria residual “Outros” – “Anexo F”	6.343.690,70	10,1%	2,1%
Valores apurados pela DP “Modelo 22” (Falta de “Anexo F”)	18.166.895,80	29,1%	6,0%
Restantes BF por dedução ao rendimento – “Anexo F”	4.771.410,00	7,6%	1,6%
2 - Deduções ao lucro tributável	1.579.755,00	100,0%	0,5%
3 - Redução de Taxa	89.004.152,20	100,0%	29,3%
Interioridade – DP “Modelo 22”	78.994.688,90	88,8%	26,0%
Estatuto fiscal cooperativo – DP “Modelo 22”	7.207.982,30	8,1%	2,4%
Restantes BF por redução de taxa – DP “Modelo 22”	2.801.481,00	3,1%	0,9%
4 - Isenções Temporárias	20.853.699,40	100,0%	6,9%
Zona Franca (apenas contribuintes do Continente) – “Anexo F”	15.813.982,00	75,8%	5,2%
Não especificadas no “Anexo F”	4.744.330,80	22,8%	1,6%
Valores apurados pela DP “Modelo 22” (Falta de “Anexo F”)	282.369,00	1,4%	0,1%
Restantes BF por Isenção temporária (“Anexo F”)	13.017,60	0,1%	0,0%
5 - Isenções definitivas e ou não sujeições	17.773.620,60	100,0%	5,8%
Cooperativas – “Anexo F”	5.688.428,80	32,0%	1,9%
Categoria residual “Outros” – “Anexo F”	1.447.064,80	8,1%	0,5%
Não especificadas no “Anexo F”	170.855,20	1,0%	0,1%
Valores apurados pela DP “Modelo 22” (Falta “Anexo F”)	6.137.936,40	34,5%	2,0%
Restantes BF por Isenção definitiva e/ ou não sujeição – “Anexo F”	4.329.335,30	24,4%	1,4%
6 - Deduções à Colecta	116.167.239,00	100,0%	38,2%
Grandes projectos de Investimento – “Anexo F”	23.459.828,60	20,2%	7,7%
Despesa com Investigação e Desenvolvimento (DL n.º 292/97) – “Anexo F”	11.396.030,30	9,8%	3,8%
Despesa com Investigação e Desenvolvimento (Lei n.º 40/2005) – “Anexo F”	43.353.379,20	37,3%	14,3%
Valores apurados pela DP “Modelo 22” (Falta “Anexo F”)	26.573.731,60	22,9%	8,7%
Restantes BF por dedução à Colecta – “Anexo F”	11.384.269,30	9,8%	3,7%
Soma	307.880.047,30		101,3%
Resultado da Liquidação	-4.033.157,30		-1,3%
Total	303.846.890,00		100,0%

Nota: Os valores a encarnado referem-se à despesa fiscal apurada directamente através da DP Modelo 22, pelo que se desconhece a sua natureza e finalidade. A despesa referida no quadro inclui as isenções temporárias da Zona franca da Madeira.

Os dados obtidos demonstram que os principais montantes da despesa do imposto por modalidade técnica são provenientes de deduções ao rendimento (20,6%), reduções de taxa (29,3%) e de deduções à colecta (38,2%) e resultam essencialmente dos seguintes benefícios:

- “criação de emprego” - representa 47% das deduções ao rendimento e 9,7% da despesa total do imposto;
- “interioridade” - representa 88,8% das reduções de taxa e 26% da despesa total do imposto;
- “investigação e desenvolvimento” - representa 47,1% das deduções à colecta e 18% da despesa total do imposto.

Apesar das limitações da informação disponível e da respectiva discriminação, os três benefícios referidos são responsáveis por 53,7% da despesa do imposto.

Note-se que, devido à falta de integralidade e de fiabilidade da informação declarativa, a despesa não discriminada (apenas declarada na DP Modelo 22) representa 20,6%, dos quais 16,3 % por falta do “Anexo F” e 4,3% por falta de adequada especificação do benefício naquele Anexo.

3.3.2. Despesa fiscal relativa aos principais beneficiários

Com base na informação disponível para 2009 pretendeu-se apurar o peso relativo da despesa decorrente dos benefícios declarados pelos dez maiores beneficiários por tipo de despesa fiscal (modalidade técnica). Os resultados obtidos encontram-se sintetizados no Quadro 9.

Quadro 9 – Despesa fiscal em IRC resultante dos principais beneficiários em 2009

Tipo de Despesa (modalidade técnica)	Benefício Fiscal (BF)	Despesa Fiscal (DF) (Em euros)	% DF no Total	Quantidade de Beneficiários	DF dos Dez Maiores Beneficiários (DMB) (em euros)	% DF dos DMB na DF	% DMB no Total de Beneficiários
Deduções ao rendimento	Criação de emprego	29.356.689,30	9,7%	2.639	7.816.443,53	26,6%	0,4%
Redução de taxa	Interioridade	78.994.688,90	26,0%	19.055	21.509.608,55	27,2%	0,1%
Isenções temporárias	Zonas Francas	15.813.982,00	5,2%	9	15.813.982,02	100,0%	100,0%
Isenções definitivas e/ou não sujeições	Cooperativas	5.688.428,80	1,9%	252	3.299.042,48	58,0%	4,0%
Deduções à colecta	Grandes projectos de Investimento	23.459.828,60	7,7%	14	23.206.604,85	98,9%	71,4%
	Investigação e Desenvolvimento (ID) – DL n.º 292/97	11.396.030,30	3,8%	79	7.465.670,84	65,5%	12,7%
	ID – Lei n.º 40/2005	43.353.379,20	14,3%	262	19.240.958,32	44,4%	3,8%
Subtotal de DF em 2009		208.063.027,10	68,5%				
Total da DF em 2009		303.846.890,00	100,0%				

Da análise do quadro extrai-se que um reduzido número de contribuintes maximizou as vantagens fiscais em IRC ao declarar elevados montantes de benefícios, designadamente:

- nos benefícios à “*criação de emprego*” dez contribuintes representam apenas 0,4% dos beneficiários, mas são responsáveis por 26,6% da respectiva despesa;
- nos benefícios à “*interioridade*” dez contribuintes representam apenas 0,1% dos beneficiários, mas são responsáveis por 27,2% da respectiva despesa, mais de metade da qual é imputável apenas a um contribuinte¹;
- nos benefícios às “*zonas francas*” nove contribuintes são responsáveis pela respectiva despesa fiscal imputável ao Continente, maioritariamente instituições de crédito, uma das quais é responsável por mais de metade do montante apurado²;
- nos benefícios ao “*investimento contratual*” dez contribuintes representam 71,4% dos beneficiários e são responsáveis por 98,9% da respectiva despesa fiscal.

¹ Segundo a análise do detalhe da informação utilizada no apuramento da despesa fiscal.

² Segundo a análise do detalhe da informação utilizada no apuramento da despesa fiscal.



- nos benefícios à “*investigação e desenvolvimento*” dez contribuintes representam apenas 12,7% e 3,8% dos beneficiários dos incentivos relativos, respectivamente, ao regime legal anterior e após a Lei n.º 40/2005, mas são responsáveis por 65,5% e 44,4% da correspondente despesa; no âmbito da referida Lei os dois maiores beneficiários são responsáveis por 30% da respectiva despesa.

Assim, por referência à despesa fiscal de 2009, os principais benefícios fiscais em IRC encontram-se muito concentrados num reduzido número de contribuintes, incluindo os BF à “*interioridade*” e em sectores específicos de actividade económica, como o sector financeiro, os quais maximizam as respectivas vantagens fiscais sem que as reavaliações dos BF demonstrem adequadamente que os benefícios atribuídos realizam as finalidades extrafiscais para que foram concedidos.

Neste sentido, maior rigor do processo de quantificação da despesa fiscal e maior desagregação da informação, designadamente por benefício, por sector de actividade, por distrito, por beneficiário e correspondente imposto pago, permitiria avaliar os benefícios e o seu impacto, em suma, aferir da realização dos respectivos fins extrafiscais que visam prosseguir.

Neste âmbito, a DSIRC pronunciou-se, em contraditório, referindo que “*vai proceder à análise das situações referidas, sem prejuízo da Inspeção Tributária, pois alguns dos beneficiários são grandes empresas, alvo de acompanhamento permanente por parte daqueles serviços*”, referindo ainda que “*tem efectuado diversos controlos relacionados com a usufruição de benefícios fiscais, nomeadamente os referidos no relatório.*”

A falta de equidade dos BF indiciada pelos resultados obtidos aconselha a sua análise, em concreto, para aferir da observância do princípio da igualdade e se os mesmos se encontram “*a falsear ou ameaçar falsear a concorrência*”¹.

Uma vez que a concentração dos BF num reduzido número de beneficiários facilita o seu eficiente controlo e a adequada avaliação dos interesses públicos extrafiscais que visam prosseguir, não existem fundamentos para a falta de resultados efectivos que suportem as decisões sobre a manutenção desses benefícios.

3.3.3. Benefícios fiscais em IRC não quantificados

No decurso da auditoria e face às limitações das fontes de informação utilizadas, identificou-se um conjunto de benefícios fiscais em IRC cuja despesa fiscal não é apurada, bem como os motivos da sua não quantificação, apresentando-se os principais resultados desta acção, em síntese, no Quadro 10.

¹ Artigo 6.º, n.º 2, do EBF.

Quadro 10 – Benefícios fiscais em IRC não quantificados

Designação do Benefício	Motivo da não quantificação
Iisenção de pessoas colectivas e outras entidades de navegação marítima ou aérea	Inexistência de obrigação declarativa
Lucros distribuídos por sociedades residentes nos PALOP's e em Timor Leste	
Mais-valias realizadas por não residentes	
Empréstimos externos e rendas de locação de equipamentos importados	
Swaps e empréstimos de instituições financeiras não residentes	
Depósitos de instituições de crédito não residentes	
Comissões vitivinícolas regionais	
Entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos	
Sociedades ou associações científicas internacionais	
Baldios e comunidades locais	
Regime especial de tributação dos rendimentos dos valores mobiliários representativos de dívida	
Infra-estruturas da NATO	Existe obrigação declarativa mas sem especificação do BF
Majoração das realizações de utilidade social	
Empresas armadoras da marinha mercante	
Utilidade turística	
Pessoas colectivas religiosas	Sem especificação e a DGCI entende que não se trata de um BF
Sociedades gestoras de participações sociais (SGPS), sociedades de capital de risco (SCR) e investidores de capital de risco (ICR)	
Amortizações e reintegrações aceleradas	Não especificadas

Como o quadro indica, a não quantificação dos benefícios deve-se essencialmente a três motivos:

- inexistência de obrigação declarativa;
- insuficiência dos suportes declarativos;
- entendimento dos serviços.

Como a posição dos serviços sobre a não quantificação dos benefícios fiscais relativos às SGPS já foi objecto de apreciação no ponto 3.2.2. supra, são os aspectos relacionados com a informação declarativa que importa analisar seguidamente.

A maioria dos BF não quantificados são relativos a isenções e apesar de existir a obrigatoriedade de entrega da DP “Modelo 22” e do “Anexo F”, muitos dos beneficiários não cumprem as obrigações declarativas, segundo os serviços, pelo que fica inviabilizado o apuramento da despesa fiscal.

Note-se que, sendo criticável o incumprimento destas obrigações declarativas face à importância da informação para efeitos estatísticos, de controlo e de avaliação, os contribuintes que têm relações tributárias com o Estado e tendo, especificamente, benefícios fiscais encontram-se sempre obrigados a prestar a informação que a administração fiscal entenda relevante.



As restantes insuficiências declarativas que conduzem à não quantificação por impossibilidade de identificar os benefícios utilizados são ainda menos justificáveis face às relações tributárias regulares entre a administração fiscal e os respectivos beneficiários, pelo que devem ser aperfeiçoados os modelos declarativos ou definidas outras formas de obter aquela informação.

Recorde-se ainda que os titulares de benefícios encontram-se sujeitos a fiscalização e controlo por parte das entidades competentes e são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito¹.

Neste contexto, entende-se particularmente relevante e necessário que a DGCI passe a identificar, a quantificar e a discriminar a despesa relativa a todos os benefícios fiscais, designadamente por *“utilidade turística”* face à relevância da isenção em IRC, ao número de potenciais beneficiários e à importância da informação para efeitos de controlo e avaliação.

¹ N.º 4 do artigo 2 e artigo 7.º, ambos do EBF e n.º 2 do artigo 14.º da LGT.



IV – EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO

No exercício do princípio do contraditório, ao abrigo e para os efeitos previstos no artigo 13.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, e no n.º 3 do artigo 73.º da Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto, o Relato da presente auditoria foi enviado ao Ministro de Estado e das Finanças, que não respondeu, e ao Director-Geral dos Impostos, que se pronunciou através da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (DSIRC).

No sentido de atribuir total amplitude ao exercício do contraditório, a resposta recebida constitui o Anexo II do presente Relatório e foi tida em consideração nas observações formuladas pelo Tribunal.

V – VISTA AO MINISTÉRIO PÚBLICO

O Procurador-Geral Adjunto teve vista do processo, nos termos do n.º 5 do artigo 29.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, na redacção dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto.

VI – EMOLUMENTOS

Nos termos do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de Maio, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 139/99, de 28 de Agosto, são devidos emolumentos no valor global de € 1.716,40, a suportar pela Direcção-Geral dos Impostos, em conformidade com a respectiva nota de emolumentos, tendo em conta as unidades de tempo imputadas à realização da auditoria.



Tribunal de Contas

VII – DECISÃO

Em Subsecção da 2.ª Secção, os Juizes do Tribunal de Contas decidem:

1. Aprovar o presente Relatório e ordenar que o mesmo seja remetido ao Presidente da Assembleia da República, ao Presidente da Comissão Parlamentar de Orçamento e Finanças, ao Ministro de Estado e das Finanças e ao Director-Geral dos Impostos.
2. Fixar o prazo de seis meses para que as entidades destinatárias das recomendações constantes do presente Relatório informem o Tribunal sobre o seu acatamento ou apresentem justificação, no caso de não acatamento, face ao disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 65.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto.
3. Fixar o valor global dos emolumentos em € 1.716,40, nos termos do n.º 3 do artigo 2.º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de Maio, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 139/99, de 28 de Agosto.
4. Remeter cópia deste Relatório e do respectivo processo ao Procurador-Geral Adjunto, nos termos do n.º 4 do artigo 54.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.
5. Após o cumprimento das diligências que antecedem, divulgar o Relatório pelos meios da comunicação social e no sítio do Tribunal de Contas na *Internet*.

Tribunal de Contas, aprovado em Sessão de 2 de Dezembro de 2010.

Fui presente,

O Procurador-Geral Adjunto

O Conselheiro Relator

(Raul Jorge Correia Esteves)

Os Conselheiros Adjuntos

(Eurico Manuel Ferreira Pereira Lopes)

(João Manuel Macedo Ferreira Dias)

Handwritten signature



[Handwritten signature]

Anexo 1

Quadro dos Benefícios Fiscais em IRC

Benefícios fiscais - 2009	Benefícios Fiscais Quantificados			Fonte(s) utilizada(s) no processo de quantificação		Montante apurado (Em 2009)		Motivos para a não quantificação do BF		Rendimentos	Tipo de Despesa fiscal				Discriminação, por função da despesa fiscal (Classificador)	
	Sim	Não	Não aplicável	DP Mod 22 (campos)	"Anexo F" (campos)	DP Mod 22 (valor em €)	"Anexo F" (valor em €)	Inexistência de obrigação declarativa	Obrigação declarativa sem especificação do BF	Valor da Matéria Colectável	Isenção tributária	Dedução à matéria colectável	Dedução à colecta	Taxa preferencial	Na função específica	Na Função "Outros"
Estado, Regiões Autónomas, Autarquias Locais, Associações de Municípios e Instituições de Segurança Social	x			346	F106		541.670,97			2 166 683,88	X					X
Pessoas colectivas de utilidade pública e de solidariedade social	X			346	F107		3.013.490,56			12 053 962,24	X					x
Actividades culturais, recreativas e desportivas	X			346	F108		558.538,50			2 234 154,00	X					X
Majoração de quotizações empresariais	X			234	F156+F158		2.683.400,50					X				X
Isenção de pessoas colectivas e outras entidades de navegação marítima ou aérea		X						X								
Infra-estruturas da NATO		X							X							
Majoração das realizações de utilidade social		X							X							
Amortizações e reintegrações aceleradas			X													
Majoração à criação de emprego	X			234	F155+F157		29.356.689,32					X			X	
Fundos de pensões e equiparáveis			X													
Fundos de poupança-reforma e planos de poupança-reforma			X													
Zona Franca da Madeira e Ilha de Santa Maria - Art.º 33.º do EBF		X		333	F102						X					X
Fundos de investimento			X													



Tribunal de Contas

Benefícios fiscais - 2009	Benefícios Fiscais Quantificados			Fonte(s) utilizada(s) no processo de quantificação		Montante apurado (Em 2009)		Motivos para a não quantificação do BF		Rendimentos	Tipo de Despesa fiscal				Discriminação, por função da despesa fiscal (Classificador)	
	Sim	Não	Não aplicável	DP Mod 22 (campos)	"Anexo F" (campos)	DP Mod 22 (valor em €)	"Anexo F" (valor em €)	Inexistência de obrigação declarativa	Obrigação declarativa sem especificação do BF	Valor da Matéria Colectável	Isonção tributária	Dedução à matéria colectável	Dedução à colecta	Taxa preferencial	Na função específica	Na Função "Outros"
Rendimentos de UP em Fundos de investimento (Artº 22 nº 14 al. b) do EBF)	X			234	F122+F131		442.907,11					X				X
Fundos de capital de risco			X													
Fundos de investimento imobiliário em recursos florestais			X													
Regime especial aplicável às entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira - art.º 35.º EBF	X			260										X		X
Regime especial aplicável às entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira - Art.º 36.º EBF	X			265										X		X
Planos de poupança em acções			X													
Mais-valias realizadas por não residentes		X						X								
Empréstimos externos e rendas de locação de equipamentos importados		X						X								
Serviços financeiros de entidades públicas			X													
Swaps e empréstimos de instituições financeiras não residentes		X						X								
Depósitos de instituições de crédito não residentes		X						X								
Sociedades gestoras de participações sociais (SGPS), sociedades de capital de risco (SCR) e investidores de capital de risco (ICR)		X														

Benefícios fiscais - 2009	Benefícios Fiscais Quantificados			Fonte(s) utilizada(s) no processo de quantificação		Montante apurado (Em 2009)		Motivos para a não quantificação do BF		Rendimentos	Tipo de Despesa fiscal				Discriminação, por função da despesa fiscal (Classificador)	
	Sim	Não	Não aplicável	DP Mod 22 (campos)	"Anexo F" (campos)	DP Mod 22 (valor em €)	"Anexo F" (valor em €)	Inexistência de obrigação declarativa	Obrigação declarativa sem especificação do BF	Valor da Matéria Colectável	Iseção tributária	Dedução à matéria colectável	Dedução à colecta	Taxa preferencial	Na função específica	Na Função "Outros"
Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos PALOP's e em Timor Leste	X			234	F169+F170		511.881,90					X				X
Acções adquiridas no âmbito das privatizações	X			234	F118+F127		1.218,08					X			X	
Medidas de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e de mercadorias - 2009			X													
Incentivos à reabilitação urbana - 2009			X													
Benefícios fiscais à interioridade - Majorações	X			234	F173+F174		1.044.291,78					X				X
Grandes projectos de investimento - N.º 1 do art.º 41.º EBF	X			355	F230		23.459.828,56						X		X	
Projectos de investimento à internacionalização - N.º 4 do Art.º 41.º EBF	X			355	F255		80.049,79						X		X	
Benefícios fiscais à interioridade	X			245		78.994.688,90								X		X
Empresas armadoras da marinha mercante		X							X							
Comissões vitivinícolas regionais		X						X								
Entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos		X						X								
Associações e Confederações	X			346	F167	215.635,32				862.541,27	X					X
Estabelecimentos de Ensino Particular	X			242		1.476.622,86								X		X
Juros de depósitos e outros rendimentos de capital	X			243		96.818,43								X		X



Tribunal de Contas

Benefícios fiscais - 2009	Benefícios Fiscais Quantificados			Fonte(s) utilizada(s) no processo de quantificação		Montante apurado (Em 2009)		Motivos para a não quantificação do BF		Rendimentos	Tipo de Despesa fiscal				Discriminação, por função da despesa fiscal (Classificador)	
	Sim	Não	Não aplicável	DP Mod 22 (campos)	"Anexo F" (campos)	DP Mod 22 (valor em €)	"Anexo F" (valor em €)	Inexistência de obrigação declarativa	Obrigação declarativa sem especificação do BF	Valor da Matéria Colectável	Iisenção tributária	Dedução à matéria colectável	Dedução à colecta	Taxa preferencial	Na função específica	Na Função "Outros"
Sociedades ou associações científicas internacionais		X						X								
Baldios e comunidades locais		X						X								
Estatuto do Mecenato Científico e donativos previstos no art. 62º e 65º do EBF	X			234	F123+F132		3.862.895,35					X				x
Donativos em espécie	X				F177							X				X
Cooperativas - Estatuto Fiscal Cooperativo – Art.º 13º	X			346	F109	5.688.428,82				22 753 715,28	X					X
Cooperativas - Estatuto Fiscal e Cooperativo – Art.º 7º	X			248		7.207.982,33								X		X
Rendimentos de títulos da dívida pública interna	X			234	F119+F128		1.675,65					X				X
Rendimentos Obrigações, títulos de participação e certificados de consignação emitidos em 1989	X			234	F121+F130		98,41					X				X
Remuneração Convencional do Capital Social	X			234	F163+F164		85.936,56					X				X
Despesas com investigação e desenvolvimento - D.L. n.º 292/97, de 22 de Out.	X				F275		11.396.030,30						X		X	
Investimento em Protecção Ambiental - Dec-Lei n.º 477/99 de 9 Nov.	X				F296		238.250,00						X		x	
Despesas com Investigação e Desenvolvimento - Lei n.º 40/2005, de 3 Ago.	X				F430		43.353.379,20						X		X	

Benefícios fiscais - 2009	Benefícios Fiscais Quantificados			Fonte(s) utilizada(s) no processo de quantificação		Montante apurado (Em 2009)		Motivos para a não quantificação do BF		Rendimentos	Tipo de Despesa fiscal				Discriminação, por função da despesa fiscal (Classificador)	
	Sim	Não	Não aplicável	DP Mod 22 (campos)	"Anexo F" (campos)	DP Mod 22 (valor em €)	"Anexo F" (valor em €)	Inexistência de obrigação declarativa	Obrigação declarativa sem especificação do BF	Valor da Matéria Colectável	Iisenção tributária	Dedução à matéria colectável	Dedução à colecta	Taxa preferencial	Na função específica	Na Função "Outros"
Regime Fiscal de Apoio ao Investimento Realizado em 2009 - Lei n.º 10/2009, de 10 Mar			X													
Lucros comerciais, industriais e agrícolas reinvestidos - DLR n.º 6/2000/M, de 28 Fev.	X				F373								X			X
Entidades Licenciadas na Zona Franca da Madeira - n.º 6 do art. 35.º do EBF		X							X							
Reserva Fiscal para Investimento - D.L. n.º 23/2004, de 23 de Janeiro	X				F427		68.447,96						X			X
Utilidade turística		X							X		X					X
Indústria de bordados, tapeçarias e indústria de vimes	X			261										X		X
Incentivo à renovação de frotas			X													
Pessoas colectivas religiosas		X							X							
Regime especial de tributação dos rendimentos dos valores mobiliários representativos de dívida		X						X								



[Handwritten signature]

Anexo 2

Exercício do Contraditório

OFÍCIO Nº. DATA

00272 18/08/10

Exm.º Senhor

Director-Geral do Tribunal de Contas

Avenida Barbosa du Bocage, 61

1069 - 045 LISBOA

ASSUNTO: Auditoria à despesa fiscal em IRC
Departamento de Auditoria II
Processo n.º 06/10 - AUDIT

Em cumprimento do despacho do substituto legal do Senhor Director-Geral dos Impostos, junto envio a V. Ex.ª cópia da Informação n.º 1650/10, de 06-08-2010, da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (DSIRC), referente ao assunto em epígrafe.

Com os melhores cumprimentos.

A Coordenadora do Gabinete,



Lurdes Ferreira
(Inspectora Tributária Assessora Principal)

DGTC 18 08/10 15301



[Handwritten signature]



Sec. Apoio Técnico do Director-Geral	
Entrada n.º	19270
Em	2010/08/17
Assunto	
Código	
Outros	

Classificação: 030.01.05

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

Divisão de Liquidação

Despacho n.º _____
 Data _____
 Anotações _____

Despacho:

*" Concordo.
 2) Remete-se ao Tribunal de Contas
 2010 : 8 17
 SUBSTITUTO LEGAL
 DO DIRECTOR-GERAL
 para efeitos
 Concordo, sendo de informar
 o Tribunal de Contas em
 conformidade.
 À consideração superior.
 17 Agosto 2010
 Teresa Gil
 (Teresa Gil)*

Parecer n.º _____
 Data _____
 Anotações _____

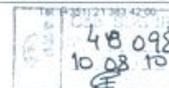
Parecer:

*Concordo, ciente de informar o
 Tribunal de Contas em conformidade.
 À consideração superior
 DSI/SQ 10.08.10
 Helena Martins
 Directora de Serviços*

INFORMAÇÃO
 N.º 1650 /2010
 Data 2010-08-06
 Proc. 671/2010
 Contribuinte _____
 Técnico Responsável
 Abílio Sousa

Assunto:

auditoria à despesa fiscal em IRC
 E.G. IRC: 816/2010-02-09 DIPLOMA: ARTIGO:
 ENTIDADE INTERESSADA: Direcção-Geral do Tribunal de Contas
 SEDE/MORADA: Av. Barbosa du Bocage, 61 1069-045 Lisboa



O Tribunal de Contas remeteu a esta Direcção de Serviços, o relatório de auditoria relativo à quantificação da despesa fiscal em IRC (processo n.º 06/10 – AUDIT), para comentários sobre o mesmo.

Analisado o documento referido, informo o seguinte:

1. No relatório são efectuadas 6 recomendações à Direcção-Geral dos Impostos, as quais passaremos a analisar de seguida.

1ª recomendação: defina e implemente a metodologia para a quantificação da despesa fiscal, designadamente especifique a estrutura comum do imposto e identifique todas as suas excepções:

2. Quanto a esta recomendação, a conclusão que ressalta do conteúdo do relatório reside na divergência de interpretação entre o Tribunal de Contas e esta Direcção de Serviços, quanto ao conceito de despesa fiscal.
3. A interpretação vertida no relatório acolhe um conceito de despesa fiscal que assenta na identificação de todas as situações que consistam em excepções à tributação-regra.
4. Contudo, em nossa opinião, nem todas as excepções, nomeadamente as relativas a alguns benefícios fiscais, geram despesa fiscal.
5. Com efeito "há benefícios fiscais criados que geram renúncia de receitas para além do facto tributário, porque, caso não existissem, não haveria receita tributária efectiva a cobrar" cfr. Guilherme W. d'Oliveira Martins, *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, Almedina, 2004, pág.93.



DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

Divisão de Liquidação

6. Por outro lado, há regimes que, embora constem do Estatuto do Benefícios Fiscais, não se traduzem em verdadeiros benefícios (na acepção do n.º 1 do artigo 2.º daquele diploma), como seja o caso do regime dos fundos de investimento, o qual visa promover a neutralidade fiscal dos investimentos e não, propriamente, uma medida excepcional instituída para a tutela de interesses extrafiscais relevantes.¹
7. Já quanto às SGPS, concorda-se que se trata de um verdadeiro benefício fiscal. Simplesmente, dada a natureza complexa do regime instituído no artigo 32.º do EBF, a quantificação da despesa fiscal exigiria que fosse tomada em linha de conta não só a desconsideração das mais-valias mas, também, das menos-valias e dos encargos financeiros.

2ª recomendação: proceda ao aperfeiçoamento da informação declarativa de acordo com as soluções propostas pelos serviços:

8. Tal como é reconhecido no relatório (*pág. 17*), a quantificação da despesa fiscal é uma tarefa complexa.
9. A complexidade da tarefa deriva, por um lado, da existência de diferentes modalidades de benefícios e, por outro, da quantificação por ano de despesa, o que obriga a atenção especial para as declarações de substituição, sendo por isso necessário efectuar a construção de uma aplicação informática específica para o efeito, com vista à melhoria da qualidade da informação.
10. Assim, esta Direcção de Serviços vai incluir nas propostas de projectos informáticos, a desenvolver em 2011, a construção de uma aplicação específica para o efeito.

¹ Embora com outras características encontra-se, na mesma linha de raciocínio, o regime de transparência fiscal. As sociedades transparentes, embora isentas de IRC, não usufruem de qualquer benefício fiscal. Trata-se, aqui, de isenção técnica.

3ª recomendação: passe a considerar, na quantificação da despesa fiscal, os benefícios fiscais que contribuíram para o reporte de prejuízos, de forma a revelar o seu impacto na redução do imposto:

11. A questão levantada nesta recomendação só se coloca em relação a benefícios que operem na modalidade de dedução ao rendimento.

12. Com efeito, estas deduções podem incrementar o montante dos prejuízos fiscais dedutíveis nos termos do artigo 52.º do Código do IRC.

13. Contudo, há que ter em atenção o momento em que tais benefícios se concretizam em despesa, na medida em que no período de tributação em que um dado sujeito passivo utilize um ou mais benefícios por dedução ao rendimento e apresente um prejuízo fiscal, não existe despesa, a qual só se concretiza no período em que o sujeito passivo venha a deduzir efectivamente o prejuízo fiscal apurado a mais em virtude da consideração do benefício fiscal.

14. Trata-se de uma questão que poderá ser equacionada no âmbito da aplicação informática que esta Direcção de Serviços se propõe concretizar, mas que se reverte de grande complexidade, não sendo, por isso, possível garantir a sua implementação.

4ª recomendação: releve os benefícios à zona franca declarados pelos contribuintes com domicílio no continente, para efeitos de quantificação da despesa fiscal na Conta Geral do Estado:

15. Situação a considerar em futuros apuramentos, sem prejuízo do já referido no ponto 5. desta informação.



DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

Divisão de Liquidação

5ª recomendação: proceda à alteração dos suportes declarativos e dos procedimentos realizados de modo a assegurar a integral quantificação e discriminação da despesa fiscal por benefício:

16. Tal como identificado no relatório, um dos principais problemas da quantificação da despesa fiscal, reside nas fontes de informação.

17. As divergências de informação entre a declaração modelo 22 e o Anexo F da IES, causam dificuldades no apuramento da despesa fiscal.

18. Em nossa opinião, a solução passa por exigir aos sujeitos passivos a discriminação dos benefícios indicados na declaração modelo 22.

19. Tal exigência não releva elevados custos de contexto para o sujeito passivo, dado que o apuramento dos benefícios fiscais que o mesmo tem que efectuar é sempre efectuado individualmente por benefício e não por agregado.

20. Também não parece resultar daqui uma duplicação de informação entre os valores constantes da declaração modelo 22 e do Anexo F, pois este tem objectivos diferentes da declaração de liquidação.

21. Com efeito, para além das situações de controlo, constantes do Quadros 08 e 09 do Anexo, este continuará a desempenhar um relevante papel no cálculo da despesa fiscal, nomeadamente para os sujeitos passivos dispensados do cumprimento da obrigação declarativa da declaração periódica de rendimentos.

6ª recomendação: proceder ao controlo de determinados benefícios de montantes elevados, declarados por um reduzido número de sujeitos passivos:

22. Esta Direcção de Serviços vai proceder à análise das situações referidas, sem prejuízo do trabalho da Inspeção Tributária, pois alguns dos beneficiários são grandes empresas, alvo de acompanhamento permanente por parte daqueles serviços.

23. Refira-se ainda que esta Direcção de Serviços tem efectuado diversos controlos relacionados com a usufruição de benefícios fiscais, nomeadamente os referidos no relatório (pág. 19).

À consideração superior

O Chefe de Divisão,



Abílio Sousa

9