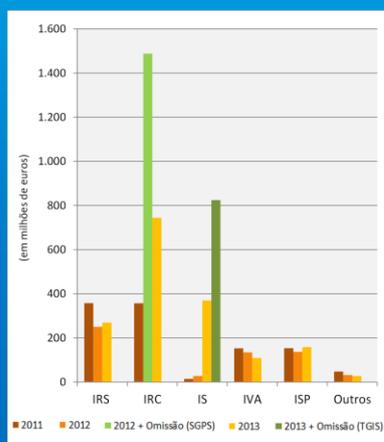




Tribunal de Contas

*Promover a verdade,
a qualidade e a
responsabilidade nas
finanças públicas*



Auditoria

ao

Controlo da Receita Cessante por Benefícios Fiscais

RELATÓRIO N.º 24/2015 – 2.ª SECÇÃO

DEPARTAMENTO DE AUDITORIA II

OUTUBRO DE 2015

AUDITORIA
AO
CONTROLO DA RECEITA CESSANTE POR BENEFÍCIOS FISCAIS

OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO E CONTROLO DA RECEITA CESSANTE POR BENEFÍCIOS FISCAIS (DESPESA FISCAL) ASSEGURAM A REGULARIDADE, CORREÇÃO FINANCEIRA E ADEQUADA RELEVAÇÃO DESSA PERDA DE RECEITA?

PROCESSO N.º 28/2014 – AUDIT

DEPARTAMENTO DE AUDITORIA II

OUTUBRO DE 2015



7/6/6

Tribunal de Contas

ÍNDICE GERAL

Sumário	7
1 – Introdução	9
2 – Âmbito, Objetivo e Método	11
3 – Exercício do Contraditório	12
4 – Observações	13
4.1 – Subavaliação da Despesa Fiscal na Conta Geral do Estado	13
4.2 – Ineficácia dos Sistemas de Informação e Controlo da Despesa Fiscal	14
4.3 – Insuficiente Quantificação da Despesa Fiscal por Imposto	17
4.3.1 – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares	18
4.3.2 – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas	20
4.3.3 – Imposto sobre o Valor Acrescentado	24
4.3.4 – Imposto do Selo	25
4.3.5 – Imposto Único de Circulação	26
4.3.6 – Imposto sobre Veículos	27
4.3.7 – Impostos Especiais de Consumo	27
4.4 – Inadequada Relevação da Despesa Fiscal	27
5 – Conclusões	31
6 – Recomendações	32
7 – Vista ao Ministério Público	33
8 – Emolumentos	34
9 – Decisão	35
ANEXOS	37
ANEXO I – Sistemas de Informação e Controlo da Despesa Fiscal: Apreciação Específica	38
ANEXO II – Sistemas de Informação e Controlo da Despesa Fiscal: Síntese da Apreciação	53
ANEXO III – Amostra Representativa das Operações e Anomalias: Síntese do Exame	54
ANEXO IV – Inconsistência na Previsão da Despesa Fiscal	58
ANEXO V – Exercício do Contraditório – Apreciação das Respostas	59
ANEXO VI – Exercício do Contraditório – Respostas das Entidades	65

7/16

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Despesa Fiscal na Conta Geral do Estado.....	13
Quadro 2 – Pontos Fortes e Fracos dos Sistemas de Informação e Controlo	14
Quadro 3 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IRS	18
Quadro 4 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IRC	20
Quadro 5 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IVA.....	24
Quadro 6 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IS	25
Quadro 7 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IUC.....	26
Quadro 8 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em ISV	27
Quadro 9 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IEC	27

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução da quantificação da DF no OE e na CGE.....	28
---	----



7/6/6
-

Tribunal de Contas

RELAÇÃO DE SIGLAS

Sigla	Designação
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
BF	Benefício Fiscal
CBF	Classificador dos Benefícios Fiscais
CGE	Conta Geral do Estado
DAV	Declaração Aduaneira de Veículos
DF	Despesa Fiscal
DGO	Direção-Geral do Orçamento
DIC	Declaração de Introdução ao Consumo
DLEO	Decreto-Lei de Execução Orçamental
DSIECIV	Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos
DSIMT	Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, do Imposto Único de Circulação e das Contribuições Especiais
DSIRC	Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
DSIRS	Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
DSIVA	Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado
DSPCG	Direção de Serviços de Planeamento e Controlo de Gestão
DSR	Direção de Serviços de Reembolsos
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IABA	Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas
IEC	Impostos Especiais de Consumo
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto do Selo
ISP	Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos
ISV	Imposto sobre Veículos
IT	Imposto sobre o Tabaco
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
LOE	Lei do Orçamento do Estado
m	Milhar (de euros)
M	Milhão (de euros)
OE	Orçamento do Estado
RETGS	Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
SGPS	Sociedade Gestora de Participações Sociais
SGR	Sistema de Gestão de Receitas
TGIS	Tabela Geral do Imposto de Selo



FICHA TÉCNICA

COORDENAÇÃO

Luís Filipe Simões

EQUIPA DE AUDITORIA

Maria Gisela Dias

Rogério Paulo Luís

Rui Miguel Salvador



7/6/6
-

Tribunal de Contas

SUMÁRIO

A atribuição de benefícios fiscais (BF) constitui uma forma de o Estado, através de medidas de natureza tributária, prosseguir objetivos económicos e sociais. As normas que consagram BF introduzem exceções aos regimes de tributação-regra com vista a incentivar comportamentos ou atividades económicas, diminuindo a tributação sobre determinados contribuintes ou categorias de operações. A concessão de BF gera, assim, uma perda de receita para o Estado – receita cessante por BF – também designada por despesa fiscal (DF).

O Tribunal de Contas aprecia anualmente a DF no Parecer sobre a Conta Geral do Estado (CGE). Em cada ano é obtida evidência relativamente à fiabilidade da DF quantificada e relevada na CGE do ano anterior. Nos últimos Pareceres o Tribunal tem formulado reservas sobre o montante da DF relevado nessa Conta por estar manifestamente subavaliado devido à omissão de parte dos BF e, sobretudo, sublinhando as insuficiências detetadas na quantificação da DF ou na sua relevação na CGE.

Solicitada pela Assembleia da República, a auditoria cujos resultados ora se relatam centrou-se na apreciação dos sistemas de informação e controlo da DF de 2013, para atualizar o exame dos pontos fortes e fracos desses sistemas e verificar se asseguraram a integridade dos registos, a prevenção e deteção de erros, o cumprimento das leis e dos regulamentos, a preparação tempestiva e fiável da informação sobre a DF e sua integral relevação no Orçamento do Estado (OE) e na CGE de 2013. A auditoria examinou ainda factos supervenientes na medida em que foram estimados relevantes.

Para a obtenção de evidência de auditoria procedeu-se à realização de entrevistas a responsáveis da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), à revisão analítica dos dados obtidos e à reconciliação dos valores relevados na CGE de 2013 (**€ 1.678 milhões**) com a respetiva informação de suporte, com destaque para o exame de uma amostra representativa das operações registadas nessa Conta (**€ 305 milhões**), das anomalias detetadas (**€ 39 milhões**) e das omissões quantificáveis (**€ 490 milhões**) – *vide Anexo III*.

As principais conclusões são as seguintes:

- ⇒ O processo de quantificação da DF não se encontra suportado por um sistema de informação específico e integrado (interligado com os sistemas de liquidação dos diferentes impostos).
- ⇒ Os sistemas de informação e controlo da receita cessante por BF não contêm dados suficientes sobre todos os BF para assegurar a quantificação integral e fiável da respetiva DF.
- ⇒ Os procedimentos de controlo vigentes são ineficazes para assegurar a regularidade, correção financeira e adequada relevação orçamental da DF no OE e na CGE.
- ⇒ A AT não contabiliza a receita cessante por BF no Sistema de Gestão de Receitas (do Estado), nem dispõe de sistema de informação contabilística para registar tal perda de receita na CGE.
- ⇒ Os procedimentos subjacentes à relevação da receita cessante por BF no OE e na CGE revelam falta de articulação entre a Direção-Geral do Orçamento (DGO), responsável pela elaboração dos documentos, e a AT, responsável pela quantificação da DF.



-
- ⇒ A DF relevada na CGE continua subavaliada sobretudo em IRC, IVA e Imposto do Selo estando ainda omissa a despesa em IUC quantificada pela AT. Das **146 (€ 345 milhões)** operações examinadas foram detetadas irregularidades (incorrecção financeira e inadequada relevação) em **56 (€ 35 milhões)**. Ao valor dessas irregularidades conhecidas acresce o montante das omissões quantificadas pela auditoria (**€ 490 milhões**).
 - ⇒ As insuficiências e deficiências detetadas nos sistemas de informação e controlo da receita cessante por BF constituem verdadeiras limitações para a quantificação com rigor e para o exame e formulação de uma opinião de auditoria sobre a DF relevada na CGE de 2013. Tais limitações suscitam a pertinência da tomada das ações corretivas necessárias para que essa perda de receita passe a ser devidamente quantificada e relevada no OE e na CGE.

As conclusões acima referidas – **vide 5** – suscitaram um conjunto de recomendações – **vide 6** – dirigidas às entidades responsáveis visando a correção das insuficiências reportadas.

As observações detalhadas – **vide 4** – e as conclusões e recomendações da auditoria foram sujeitas a contraditório, tendo as respostas recebidas sido apreciadas – **vide Anexo V**. Dando total amplitude ao exercício do contraditório as referidas respostas foram integradas no presente relatório – **vide Anexo VI**.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

1 – INTRODUÇÃO

1. A sustentabilidade das finanças públicas confere especial importância ao controlo da receita do Estado, designadamente no que respeita à sua legalidade (com ênfase na observância dos princípios orçamentais), correção financeira e adequada contabilização.
2. A atribuição de benefícios fiscais (BF) constitui uma forma de o Estado, através de medidas de natureza tributária, prosseguir objetivos económicos e sociais. As normas que consagram BF introduzem exceções aos regimes de tributação-regra com vista a incentivar comportamentos ou atividades económicas, diminuindo a tributação sobre determinados contribuintes ou categorias de operações. A concessão de BF gera, assim, uma perda de receita para o Estado – receita cessante por BF – também designada por despesa fiscal (DF) ¹.
3. A perda de receita pela atribuição de BF é equiparável à despesa direta do Estado com subvenções, pois ambas constituem formas de o Estado intervir na economia através da utilização de recursos públicos, entendendo-se que o conceito de auxílios concedidos pelos Estados definido no artigo 107.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia abrange os BF ².
4. A adequada quantificação e divulgação da DF promove a transparência da política fiscal.
5. A quantificação da DF envolve as fases principais seguintes:
 - ⇒ **Identificação dos BF (e respetiva DF)**, mediante a prévia definição da estrutura comum de cada imposto, seguindo os critérios legais – *máxime* o conceito de BF previsto no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) – e considerando os referenciais utilizados internacionalmente para esse efeito. Tomando como referência a estrutura estabelecida pelo próprio regime legal do imposto, consideram-se BF (DF) todas as situações que se afastam do que se encontra estatuído com carácter geral pela respetiva legislação – tributação-regra.
 - ⇒ **Aplicação do método da receita cessante**, através do cálculo da diferença entre a receita fiscal obtida com o regime tributário vigente e a receita fiscal que seria obtida sem as normas tributárias que consagram BF e impedem, reduzem ou limitam a tributação que seria devida. Este método assenta no pressuposto de que a conduta comportamental dos contribuintes e a receita de outros impostos se mantêm inalteradas perante a introdução ou extinção de BF ³.
6. A transparência e o rigor das contas públicas, a equidade do sistema fiscal e a necessidade de consolidação orçamental exigem informação fidedigna sobre a DF no Orçamento do Estado (OE) e na Conta Geral do Estado (CGE). Da existência e funcionamento continuado de sistemas de contabilização e controlo eficazes para obter essa informação depende, ainda, a apreciação da eficácia dos BF para atingir os objetivos extrafiscais pretendidos com a sua atribuição.

¹ **Vide**, sobre o conceito de DF: EBF (artigo 2.º), “Tax Expenditures in OECD Countries” (2010) e Dirk-Jan Kraan (OECD 2004) “Off-Budget and Tax Expenditures (...) A tax expenditure can be defined as a transfer of public resources that is achieved by reducing tax obligations with respect to a benchmark tax, rather than by a direct expenditure.”

² **Vide** António C. Santos - “Auxílios de Estado e Fiscalidade” (2003) e Maria Mesquita - “O regime comunitário dos auxílios de Estado e as suas implicações em sede de benefícios fiscais” (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 158).

³ **Vide** “Tax Expenditures in OECD Countries - OECD 2010”.

7. O Tribunal de Contas aprecia anualmente a DF no Parecer sobre a CGE ¹. Em cada ano é obtida evidência relativamente à fiabilidade da DF quantificada e relevada na CGE do ano anterior. Nos últimos Pareceres o Tribunal tem formulado reservas sobre o montante da DF relevado nessa Conta por estar manifestamente subavaliado devido à omissão de parte dos BF e, sobretudo, sublinhando as insuficiências detetadas na quantificação da DF ou na sua relevação na CGE.
8. A auditoria à DF de 2012 concluiu, designadamente, que os sistemas de informação tributários não contêm dados completos sobre todos os BF e que os serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) com competência para quantificar a DF por imposto não realizam a inventariação integral dos BF nem dispõem de informação devidamente formalizada e aprovada sobre a metodologia de cálculo da respetiva DF.
9. Sendo recorrente a insuficiente quantificação da DF (especialmente em IRC, IVA e IS) e incompleta a respetiva relevação na CGE, o Tribunal tem dirigido recomendações ao Governo e à AT no sentido de suprirem essa subavaliação, a qual constitui uma limitação para o exame e para a formulação de uma opinião do Tribunal sobre a DF relevada na CGE.
10. Além da manifesta subavaliação da DF o Tribunal também tem criticado a insuficiência e falta de clareza da metodologia de quantificação utilizada e a ineficácia dos sistemas de informação, contabilização e controlo daquela despesa para assegurar a sua relevação integral e fiável.
11. A não relevação integral da DF na CGE afeta a fiabilidade da informação por falta de rigor e transparência necessários para o controlo orçamental e para compreender a importância da intervenção do Estado na sociedade e na economia através da atribuição de BF.
12. Ora, a quantificação da DF tem consagração constitucional ² e é entendida como indispensável para a tomada de medidas de natureza tributária e orçamental pois o aumento das taxas de tributação e a diminuição da despesa pública podem revelar-se insuficientes caso não se conheçam, também, todas as perdas de receita decorrentes da atribuição de BF ³.
13. Acresce que essas perdas variam em função da atividade económica e da ação dos contribuintes beneficiários, não existindo limites quantitativos ou outra restrição orçamental para o valor da DF. Esta característica reforça a necessidade do controlo da DF face ao risco de afetar materialmente a respetiva execução orçamental e a equidade do sistema fiscal.

¹ Nos termos do artigo 41.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

² Nos termos do artigo 106.º da Constituição da República Portuguesa, a proposta de LOE deve ser acompanhada, entre outros elementos, de relatório sobre os BF e a estimativa da receita cessante

³ **Vide:** Stanley S. Surrey and Paul R. McDaniel, "The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974", Boston College Law Review, 1976 / Leonard E. Burman, "Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?", National Tax Journal, 2003.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

2 – ÂMBITO, OBJETIVO E MÉTODO

14. Em reunião de 2 de abril de 2014 a Comissão de Orçamento, Finanças e Administração Pública da Assembleia da República decidiu solicitar ao Tribunal ¹ uma auditoria à AT “no âmbito da atribuição de benefícios fiscais”. O Tribunal deliberou corresponder a esse pedido através do relatório da auditoria ² à DF de 2012 – Quantificação da DF – e mediante novo exame do sistema de controlo instituído pela AT, no âmbito da auditoria à DF de 2013 – Controlo da Receita Cessante por BF – cujos resultados constam do presente documento.
15. Esta segunda auditoria incidiu sobre os sistemas de informação e controlo da DF de 2013 ³ (face ao concreto pedido da Assembleia da República ao Tribunal) para atualizar o exame dos pontos fortes e fracos desses sistemas e verificar se os mesmos asseguraram, designadamente, a integridade dos registos, a prevenção e deteção de erros, o cumprimento das leis e dos regulamentos, a preparação tempestiva e fiável da informação sobre a DF e sua integral relevação no OE e na CGE. Visou ainda contribuir para habilitar o Tribunal a emitir uma opinião sobre a regularidade, correção financeira e adequada relevação da DF de 2013.
16. Face ao objetivo da auditoria foram identificados como principais fatores de risco:
- ⇒ Sistemas de informação e controlo tributários ⁴ sem dados integrais e fiáveis sobre os BF.
 - ⇒ DF sem identificação, codificação e discriminação integral por imposto, BF e finalidade extrafiscal.
 - ⇒ Procedimentos de quantificação insuficientes para assegurar a regularidade e correção financeira da DF.
 - ⇒ Procedimentos de controlo insuficientes para detetar e corrigir erros e inconsistências dos dados.
 - ⇒ DF sem relevação integral e correta no OE e na CGE.
17. À luz dos principais riscos indicados pretendeu-se responder à questão de auditoria seguinte:
- Os sistemas de informação e controlo da receita cessante por benefícios fiscais (despesa fiscal) asseguram a regularidade, correção financeira e adequada relevação dessa perda de receita?***
18. Para organizar o processo de recolha da evidência de auditoria necessária, formularam-se as questões operacionais seguintes:
- ⇒ São aplicados procedimentos eficazes para assegurar informação integral e correta sobre BF?
 - ⇒ É utilizada metodologia adequada para assegurar a integral e correta quantificação da DF?
 - ⇒ A DF, por imposto e BF, é devidamente quantificada, aprovada, divulgada e relevada na CGE?

¹ Nos termos do n.º 4 do artigo 62.º da Lei de Enquadramento Orçamental republicada pela Lei n.º 41/2014, de 10 de julho (doravante designada por LEO). Tal LEO foi revogada nos termos dos artigos 7.º e 8.º da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, a qual também aprova uma nova LEO.

² Relatório de Auditoria n.º 19/2014 - 2.ª Secção (Quantificação da DF) disponível em www.tcontas.pt.

³ Em regra corresponde a DF do período de tributação de 2012 declarada em 2013 e relevada na CGE de 2013.

⁴ Sistemas de liquidação e cobrança dos impostos (IRS, IRC, IVA, IS, IUC, ISV, ISP, IT e IABA).

19. A auditoria teve por referência o EBF e o restante quadro legal e regulamentar vigente, por imposto e BF, bem como a doutrina e referenciais internacionais¹ sobre quantificação da DF (em razão da sua atualidade, relevância, abrangência, desenvolvimento e aplicação a sistemas tributários similares ao ordenamento jurídico-tributário português).
20. A auditoria examinou, designadamente, os relatórios do OE de 2013 e de 2014 e a CGE de 2013 e apreciou ainda o acatamento das recomendações do Tribunal formuladas sobre este domínio no Parecer sobre a CGE e em relatórios de auditoria.
21. Foram observados métodos e técnicas constantes do Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas, bem como boas práticas em matéria de procedimentos no domínio em causa e normas de auditoria internacionalmente aceites.
22. Para sustentar as apreciações quantitativas do Tribunal, a metodologia adotada para a recolha de evidência de auditoria incluiu o exame de uma amostra estatisticamente representativa das operações subjacentes à DF relevada na CGE de 2013. As 59 operações selecionadas para o efeito representam 18% (€ 305 M) da DF registada na CGE de 2013 (€ 1.678 M) e referem-se a 27 BF de seis impostos. Foram ainda selecionadas 87 operações com anomalias² (€ 39 M) detetadas pela auditoria aos sistemas de informação e controlo que suportam a quantificação da DF. Em 56 (€ 35 M) das 146 operações examinadas foram detetadas irregularidades (incorreção financeira e inadequada relevação) às quais acrescem as omissões de DF quantificáveis (€ 490 M) – *vide 4.3 e Anexo III*.

3 – EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO

23. Nos termos e para os efeitos previstos no artigo 13.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, o relato foi enviado aos responsáveis pelas entidades seguintes:
 - ⇒ *Ministério das Finanças (MF)*
 - ⇒ *Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)*
 - ⇒ *Direção-Geral do Orçamento (DGO)*
24. As respostas recebidas – que reiteram, em boa parte, anteriores posições no domínio dos BF – foram examinadas e os comentários que essas respostas suscitam figuram no **Anexo V**. No sentido de atribuir total amplitude ao exercício do contraditório as versões integrais das respostas constituem o **Anexo VI**.

¹ Com relevo para os seguintes: “*Tax Expenditures in OECD Countries - OECD 2010*”, “*Annexe au projet de loi de finances pour 2012 – Évaluation des Voies et Moyens, Dépenses Fiscales*” e “*Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários*”, Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT (2011).

² Operações com potenciais irregularidades ou com valores atípicos (*outliers*), negativos ou nulos.



766
-

Tribunal de Contas

4 – OBSERVAÇÕES

4.1 – Subavaliação da Despesa Fiscal na Conta Geral do Estado

25. A DF quantificada pela AT, relevada nas CGE de 2011 a 2013, consta do quadro seguinte:

Quadro 1 – Despesa Fiscal na Conta Geral do Estado

(em milhões de euros)

Impostos	Valor			Evolução		
	2011	2012	2013	2012/2011	2013/2012	2013/2011
IRS	357	251	269	-106	18	-88
IRC	357	448	745	91	297	388
IVA	153	135	109	-18	-26	-44
IS	14	28	370	14	342	356
IUC	-	-	-	-	-	-
ISV	46	30	26	-16	-4	-20
ISP	154	137	158	-17	21	4
IT	1	1	1	0	0	0
IABA	1	1	1	0	0	0
Total	1.082	1.030	1.678	-52	648	596

Fontes: CGE e AT.

26. A DF relevada na CGE de 2013 (€ 1.678 M) aumenta 63% (€ 648 M) face a 2012¹ em virtude, sobretudo, do registo, pela primeira vez, da DF em IRC por BF a Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS) (€ 156 M) e por isenções de operações e atos previstos na verba 1.2 da Tabela Geral do IS (TGIS)² (€ 305 M). Porém, face aos resultados do exame do Tribunal à DF de 2012, a DF quantificada pela AT não aumentou. Na verdade, não obstante as insuficiências dessa quantificação, o montante a reportar na CGE de 2012 deveria ter sido superior a € 2.110 M, mais do dobro da DF relevada nessa Conta (€ 1.030 M)³.
27. Além disso, a CGE continua a não relevar toda a DF quantificada pela AT. Concretamente em 2013, € 30 M em IRC por BF ao “reinvestimento dos valores de realização”⁴ e € 5 M em Imposto Único de Circulação (IUC) não foram relevados. Por insuficiência de informação sobre os BF utilizados pelos contribuintes e por falta de metodologia aprovada pela AT para a quantificação da DF também continua por quantificar e relevar DF em IRS, em IRC, em IVA e em IS – **vide 4.3**. Só o resultado da mera aplicação das taxas mínimas aplicáveis aos montantes declarados de operações e atos isentos de IS (previstos nas verbas 2 a 27 da TGIS) ascende a € 455 M.

¹ A evolução referida reporta-se, como sempre, à DF relevada na CGE, com as limitações assinaladas. Apreciar a evolução da DF efetiva depende, evidentemente, da sua integral relevação na CGE.

² Verba 1.2 da TGIS: “Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião, a crescer, sendo caso disso, à da verba 1.1”, tributada à taxa de 10%.

³ **Vide 4.1** do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 - 2.ª Secção.

⁴ Em contraditório, a AT alega recorrentemente que o “reinvestimento dos valores de realização” não integra o conceito de BF. Remete-se, pois, para a fundamentação já anteriormente expressa pelo Tribunal – **vide 8.1.6. e 8.1.1.** dos Pareceres sobre as CGE de 2011 e de 2012, respetivamente. A DF em IUC estimada no Relatório do OE para 2013 (€ 10 M) não foi registada nos mapas da Lei do OE e da CGE correspondentes.

4.2 – Ineficácia dos Sistemas de Informação e Controlo da Despesa Fiscal

28. Do relatório da auditoria à DF de 2012¹ consta a apreciação global dos pontos fortes e fracos dos sistemas de informação e controlo do processo de quantificação e relevação da DF no OE e na CGE. A auditoria, de cujos resultados o presente relatório dá conta, incidiu sobre os sistemas de informação e controlo da DF de 2013² (face ao concreto pedido da Assembleia da República ao Tribunal), tendo permitido, designadamente, atualizar a apreciação dos referidos pontos fortes e fracos como consta do quadro seguinte.

Quadro 2 – Pontos Fortes e Fracos dos Sistemas de Informação e Controlo

PONTOS FORTES	PONTOS FRACOS
<ul style="list-style-type: none"><input checked="" type="checkbox"/> Estrutura organizacional e competências para a quantificação da DF legalmente definidas – vide 4.2 e 4.3<input checked="" type="checkbox"/> Suportes declarativos com informação necessária à quantificação da DF – vide 4.2 e 4.3<input checked="" type="checkbox"/> Procedimentos de controlo da DF por restituição de IVA baseados em matriz de risco – vide 4.3<input checked="" type="checkbox"/> Divulgação periódica dos BF e da DF (relatório do Governo e lista dos beneficiários em IRC) – vide 4.4	<ul style="list-style-type: none"><input checked="" type="checkbox"/> Falta de definição e aprovação formal pela AT da metodologia e do manual de procedimentos para quantificação da DF com especificação das responsabilidades, separação de funções-chave, inventariação dos BF, fontes de informação, fórmulas de cálculo e procedimentos de controlo – vide 4.2<input checked="" type="checkbox"/> Desatualização do Classificador de BF – vide 4.2<input checked="" type="checkbox"/> Insuficiente recolha de informação sobre BF – vide 4.2<input checked="" type="checkbox"/> Incompleta quantificação e relevação da DF – vide 4.2 e 4.4<input checked="" type="checkbox"/> Inexistência de sistema de informação integrado específico para a quantificação e relevação da DF – vide 4.2. e 4.3<input checked="" type="checkbox"/> Inexistência de procedimento sistematizado e regular de apreciação dos BF – vide 4.2. e 4.3<input checked="" type="checkbox"/> Ineficácia dos procedimentos de controlo para assegurar a regularidade, correção financeira e adequada relevação da DF no OE e na CGE – vide 4.2, 4.3 e 4.4<input checked="" type="checkbox"/> Falta de contabilização orçamental da receita cessante por BF – vide 4.3 e 4.4

29. As insuficiências e deficiências que subsistem afetam a fiabilidade dos dados divulgados e suscitam a pertinência da tomada das ações corretivas necessárias no sentido de assegurar que a DF é devidamente quantificada e relevada no OE e na CGE.

30. A apreciação dos sistemas de informação e controlo da DF de 2013 encontra-se discriminada, por imposto e respetiva unidade orgânica da AT, nos **Anexos I e II**.

¹ **Vide Quadro 9** do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 - 2.ª Secção.

² Nos impostos sobre o rendimento corresponde à DF dos BF utilizados no período de tributação de 2012, declarada em 2013 e relevada na CGE de 2013.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

31. A quantificação da DF compete legalmente à AT ¹, cabendo às direções de serviços responsáveis pela conceção e gestão de cada imposto “*elaborar estudos técnicos e estatísticos, incluindo os referentes aos dados de base para quantificação da despesa fiscal*” e à Direção de Serviços de Planeamento e Controlo de Gestão (DSPCG) “*elaborar estudos técnicos que visem a definição e divulgação de informação estatística e de gestão, incluindo a preparação dos elementos de síntese relativos ao apuramento da despesa fiscal*”.
32. À exceção da DF em IVA – essencialmente quantificada pela Direção de Serviços de Reembolsos (DSR) e não pela Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado (DSIVA) – a quantificação da DF é efetuada pela Direção de Serviços competente. A DSPCG continuou sem elaborar estudos técnicos sobre a DF nos termos que a lei determina mas, em 2013, passou a preparar elementos de síntese relativos ao apuramento da DF com vista à respetiva divulgação, designadamente no âmbito da elaboração do OE e da CGE.
33. Subsiste a falta de definição e atribuição formal das responsabilidades nas diferentes fases do processo de quantificação da DF pela AT (com separação de funções-chave) – **vide Anexos I e II**.
34. As fontes de informação utilizadas para quantificar a DF são, sobretudo, de natureza tributária cuja gestão é da competência da AT. Porém, o volume e o detalhe dos dados disponíveis para cada imposto (provenientes dos sistemas informáticos de liquidação e dos pertinentes suportes declarativos) são variáveis e insuficientes para assegurar a integralidade, regularidade, correção financeira e adequada relevação da respetiva DF por BF – **vide Anexos I e II**.
35. Em regra, os suportes declarativos (v.g. declarações sobre BF utilizados) não estão estruturados para identificar os BF, por tipo (v.g. *isenção tributária, dedução à matéria coletável, dedução à coleta e taxa preferencial*) e norma legal habilitante. Noutros casos (v.g. IVA e IS) subsiste a falta de suportes para a recolha e o tratamento dos dados necessários à quantificação integral da respetiva DF – **vide Anexos I e II**.
36. A AT tem vindo a proceder a alterações nos suportes declarativos dos impostos (v.g. IRC), como recomendado pelo Tribunal. Porém, subsistem insuficiências na recolha da informação de que carece sobre todos os BF (v.g. IVA e IS), apesar de a lei prever que “*sempre que o julgar necessário, pode a administração fiscal exigir dos interessados os elementos necessários para o cálculo da receita que deixa de cobrar-se por efeito das situações de não sujeição tributária*” ².
37. O processo de quantificação da DF não se encontra suportado por um sistema de informação específico e integrado (interligado com os sistemas de liquidação dos diferentes impostos) como é necessário que aconteça para apurar de modo tempestivo e rigoroso a receita cessante por BF relativa a cada liquidação de imposto. A inexistência desse sistema também prejudica a aplicação regular e eficaz de procedimentos de controlo da quantificação da DF, visando a deteção e correção tempestiva de erros – **vide Anexos I e II**.

¹ Nos termos da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, que define a estrutura orgânica da AT.

² Nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do EBF.

38. Acresce que o Classificador dos Benefícios Fiscais (CBF), criado com o objetivo de identificar os BF e caracterizar e discriminar a respetiva DF¹, ainda não foi revisto de forma a considerar a sistematização dos BF constante do EBF, incluindo todas as tipologias, modalidades e funções da DF, pelo que continua a constituir um instrumento desatualizado e inadequado para classificar a DF face ao sistema fiscal atual².
39. A AT reconhece que o CBF *“apresenta algumas deficiências (...) o que conduz à integração nas sub-rubricas “outros” de um conjunto alargado de BF que apesar de terem a DF individualmente calculada, não têm rubrica específica no classificador”*³. Porém, compete à AT: *“Promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propor as medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas”*⁴.
40. Conclui-se que o controlo da receita cessante por BF instituído pela AT não comporta a definição e atribuição formal das responsabilidades (com segregação de funções) e das fontes de informação (por imposto), um sistema de informação específico e integrado, dados suficientes e procedimentos eficazes para detetar e corrigir erros (incluindo suprir a falta de dados necessários à quantificação integral da DF por imposto e BF).
41. Consequentemente, **os sistemas de informação e controlo da DF são ineficazes para assegurar a sua quantificação integral e adequada, por imposto e BF – vide 4.3, Anexos I e II.**
42. A AT quantifica a DF aplicando o *“método da receita cessante”* para determinar o montante da perda de receita tributária decorrente da utilização de BF⁵.
43. A inventariação dos BF, por imposto, permanece incompleta – **vide § 8** – apesar de ser essencial para distinguir a receita cessante proveniente desses benefícios, a quantificar e relevar como DF nos termos legais⁶, das restantes perdas de receita por desagravamentos fiscais estruturais que integram o regime de tributação regra de cada imposto. Note-se que só a receita cessante por BF se deve considerar DF e, como tal, prever no OE e relevar na CGE⁷.
44. A AT ainda não procedeu à definição e aprovação formal da metodologia e dos procedimentos de quantificação da DF (incluindo fórmulas de cálculo) recomendada pelo Tribunal⁸. A falta de procedimentos sistematizados, regulares e rigorosos dificulta a quantificação e relevação da DF.

¹ Vide Deliberação n.º 1447/2007 do Conselho Superior de Estatística, de 27 de julho.

² Vide **8.1.5** do Parecer sobre a CGE de 2013 e **8.1.2** do Parecer sobre a CGE de 2012.

³ Vide Ofício do Diretor-Geral da AT, de 18-08-2014.

⁴ Nos termos da alínea e) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro.

⁵ O *“método da receita cessante”* assenta no pressuposto de que a conduta comportamental dos contribuintes e a receita de outros impostos se mantêm inalterados perante a introdução ou extinção de BF - Vide *“Tax Expenditures in OECD Countries - OECD 2010”*.

⁶ Nos termos da alínea g) do n.º 3 do artigo n.º 106.º da Constituição da República Portuguesa e do artigo 32.º e das alíneas t) e v) do n.º 1 do artigo 37.º da LEO.

⁷ Vide Guilherme W. d’Oliveira Martins, *“A Despesa Fiscal e o OE no Ordenamento Jurídico Português”*, Nuno Sá Gomes, *“Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”*, *“Tax Expenditures in OECD Countries”*, OECD 2010, e *“Annexe au projet de loi de finances pour 2012 – Évaluation des Voies et Moyens, Dépenses Fiscales”*.

⁸ Vide **Recomendação 1** do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

45. Em regra, o processo de quantificação da DF é suportado por cálculos em ficheiros informáticos (*MS Excel*) que não asseguram a integridade, integralidade, fiabilidade e histórico dos registos. Ora, constituindo a atribuição de BF uma forma de intervenção efetiva do Estado na economia, a respetiva DF deve ser objeto de controlo similar ao exigido para a despesa direta do Estado ¹.
46. A falta de formulação expressa dos critérios de inventariação de BF e de quantificação da DF, por imposto, suscita diferentes interpretações na qualificação de BF ² pelas direções de serviço competentes, o que prejudica o rigor, a consistência e a uniformização na divulgação da respetiva DF, independentemente da sua finalidade ³.
47. Os procedimentos de controlo da quantificação da DF também não se encontram formalmente definidos nem aprovados e revelam insuficiências na deteção e correção de erros (incluindo a admissão de dados inconsistentes) – *vide § 75, Anexos I e II*.
48. Com efeito, em regra, os controlos não têm periodicidade definida e são manuais (em vez de automáticos e sistemáticos) revelando-se ineficazes para assegurar a correção dos dados de suporte à quantificação da DF nos sistemas liquidadores do imposto e, conseqüentemente, a integridade, a integridade e a fiabilidade dos resultados dessa quantificação.
49. As insuficiências inerentes à classificação e à quantificação da DF concorrem para reduzir a transparência e a qualidade de informação essencial para apreciar *ex ante* (criação) e *ex post* (reavaliação) os BF ⁴. Ora, subsiste por realizar a reavaliação dos BF recomendada pelo Tribunal, considerando o seu prazo de caducidade e a necessidade de atualizar os pressupostos que determinaram a sua criação, bem como a equidade e a eficácia do sistema fiscal ⁵.
50. Conclui-se que a quantificação da DF não resulta da definição e aprovação formal pela AT de metodologia e manual de procedimentos para o efeito, estando por assegurar a inventariação completa dos BF, a quantificação integral da DF e a sua adequada relevação, por imposto e BF.
51. **A apreciação da metodologia e dos procedimentos de quantificação instituídos pela AT encontra-se discriminada, por imposto e respetiva unidade orgânica da AT, nos Anexos I e II.**

4.3 – Insuficiente Quantificação da Despesa Fiscal por Imposto

52. As apreciações quantitativas seguintes resultam da evidência recolhida através do exame de uma amostra estatisticamente representativa das operações subjacentes à DF relevada na CGE de 2013 e do exame das operações com anomalias detetadas pela auditoria nos sistemas de informação e controlo que suportam a quantificação da DF – *vide §22 e Anexo III*.

¹ *Vide* “Tax Expenditures in OECD Countries”, OECD 2010. International Monetary Fund – “Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How? - 2014”. Tax Policy Center. Congressional Budget Office – “CBO’s Budget and Economic Outlook: Tax Expenditures”.

² *Vide* 8.1.1 do Parecer sobre a CGE de 2012.

³ *Vide* Fundo Monetário Internacional [FMI], (2014) “Portugal fiscal transparency evaluation” – sobre a necessidade de utilizar o mesmo conceito de DF nos vários documentos orçamentais.

⁴ Matéria desenvolvida por Cláudia Soares (2006). *A avaliação ex ante e ex post da despesa fiscal*. In Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (Ed.), Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco (volume I, pp. 565-590). Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (pág. 583), e pelo United States Government Accountability Office [GAO]. (2012). *Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions*.

⁵ *Vide* 4.4.1, 6 e Recomendação 7 do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção.

53. Essa evidência também concorre para suportar a apreciação dos sistemas de informação e controlo que constam, por imposto e respetiva unidade orgânica da AT, nos **Anexos I e II**.

4.3.1 – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Quadro 3 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IRS

RESULTADOS	IRREGULARIDADES
Despesa Fiscal relevada na CGE de 2013	€ 269.184.567
A DF por BF a residentes não habituais em território português e a arrendatários de imóveis de fundos de investimento não foi quantificada pela AT.	Omissão de Despesa Fiscal Impacto: Não Quantificável (€ 60 M em 2014)
A DF de pessoas com deficiência foi sobreavaliada por não terem sido deduzidas perdas a recuperar, reinvestimento dos valores de realização e DF de anos anteriores novamente quantificada após correções da iniciativa do contribuinte ou da AT.	Operações com Incorreção Financeira e Inadequada Relevação (6 em 18) Impacto: € 80.607 em € 325.774 (25%)

54. Na CGE de 2013 foram considerados 17 BF dos quais resultou DF ¹. Porém, subsiste a falta de quantificação pela AT da DF de dois BF já identificados pelo Tribunal ² (“deduções à coleta das importâncias suportadas por arrendatários de imóveis de fundos de investimentos” ³ e isenções a “residentes não habituais em território português” ⁴).
55. Na CGE subsiste, também, a não discriminação da DF por BF, como a LEO determina ⁵, visto incluir valores agregados. São disso exemplo a soma das isenções e das deduções à coleta atribuídas a “pessoas com deficiência”, bem como os “Planos Poupança Reforma/Fundos de pensões” que agregam os “Planos Poupança Reforma” ⁶, o “Regime público de capitalização” ⁷ e os “Fundos de pensões e outros regimes complementares de segurança social” ⁸.
56. A primeira situação concorre para subavaliar a DF (por omissão) e ambas prejudicam o rigor e transparência da sua relevação na CGE, face aos BF utilizados.
57. A AT reconheceu a omissão da DF dos dois referidos BF e informou estar a “implementar os mecanismos necessários para a quantificação dessa despesa”. A DF por isenções a residentes não habituais veio a ser relevada, pela primeira vez, na CGE de 2014 (€ 60 M).
58. A DF por BF a “pessoas com deficiência” (€ 203 M) representa 75% da DF em IRS relevada na CGE (€ 269 M) e resulta da “diferença entre o imposto efetivamente liquidado e o calculado através da reliquidação das declarações não considerando a deficiência”.

¹ A AT quantificou ainda nove desagravamentos fiscais estruturais (€ 2.579 M).

² Vide § 50 e § 51 do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção.

³ Nos termos do n.º 5 do artigo 8.º do regime jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (FIIAH) - artigo 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.

⁴ Nos termos do artigo 16.º do CIRS e do Código Fiscal do Investimento vigente até 05-11-2014.

⁵ Nos termos da alínea t) do n.º 1 do artigo 37.º da LEO.

⁶ Nos termos do artigo 21.º do EBF.

⁷ Nos termos do artigo 17.º do EBF.

⁸ Nos termos do n.º 3 do artigo 16.º do EBF.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

59. Na quantificação da DF relativa a *“pessoas com deficiência”* não foram deduzidas as *“perdas a recuperar”*¹ nem o *“reinvestimento dos valores de realização resultantes da alienação de bens imóveis”* (constantes de declarações de anos anteriores) reportados pelos contribuintes, erros sistemáticos (verificados em 4 operações) que concorrem para sobreavaliar essa DF. A AT reconheceu tais erros e afirmou que a sua correção se *“encontra em fase de implementação”*².
60. Por sua vez, a desagregação dessa DF por tipo de BF (v.g. *isenção*³ e *dedução à coleta*⁴) resulta da repartição de 30% para as isenções (€ 61 M) e de 70% para as deduções à coleta (€ 142 M) que não se encontra suportada por qualquer tratamento estatístico (v.g. dados históricos) nem foi objeto de formalização e aprovação. A AT reconhece a insuficiência e *“pretende evoluir para uma repartição mais rigorosa”* assente na *“determinação do valor efetivo da DF correspondente às deduções à coleta”* e na quantificação da DF imputável à *“isenção por diferença entre o valor total da DF dos deficientes e o valor relativo à dedução à coleta”*⁵.
61. Assim, a quantificação da DF por BF atribuídos a *“pessoas com deficiência”* evidencia falta de rigor e de transparência no respetivo cálculo (ao não considerar os factos contributivos passados com implicações diretas no respetivo resultado) e na desagregação por tipo de BF.
62. A DF por deduções à coleta dos restantes sujeitos passivos não é calculada pelo valor liquidado e efetivamente deduzido, por BF, mas pela distribuição do valor global das deduções à coleta de cada sujeito passivo na proporção direta dos valores declarados por BF. Ora, tal cálculo não assegura o cumprimento dos limites legais de dedução fixados por BF e por conjunto de BF.
63. A DF em IRS está, também, sobreavaliada quando os elementos declarativos de suporte à quantificação resultam de correções da iniciativa do contribuinte (declaração de substituição) ou dos serviços da AT (v.g. declaração oficiosa da Inspeção Tributária) visto o novo cálculo não deduzir a DF quantificada em anos anteriores (erro sistemático verificado em 4 operações).

¹ Nos termos do artigo 55.º do Código do IRS (CIRS).

² Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16-02-2015.

³ Nos termos das *“Disposições transitórias no âmbito do IRS”*, constantes das leis do OE.

⁴ Nos termos do artigo 87.º do CIRS.

⁵ Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16-02-2015.

4.3.2 – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Quadro 4 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IRC

RESULTADOS	IRREGULARIDADES
Despesa Fiscal relevada na CGE de 2013	€ 744.573.764
A DF dos BF relativos ao reporte de prejuízos e ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades não foi quantificada pela AT.	Omissão de Despesa Fiscal Impacto: Não Quantificável (€ 583 M em 2011)
A DF do BF por reinvestimento dos valores de realização foi quantificada pela AT mas [não como DF, pelo que] não foi relevada na CGE.	Omissão de Despesa Fiscal Impacto: € 30.350.205
DF sobreavaliada por inclusões indevidas (rendimentos não tributáveis ou não sujeitos e contribuintes não isentos).	Operações com Incorreção Financeira e Inadequada Relevação (5 em 41) Impacto: € 33.658.849 em € 339.110.025 (10%)

64. Na CGE de 2013 a relevação da DF em IRC mantém-se agregada por tipo/modalidade técnica e na rubrica residual “*outros benefícios*” que ainda representa 33% dessa DF. A relevação de valores agregados (quando a AT discrimina a DF por BF) prejudica o rigor e a transparência da informação sobre DF e limita a apreciação da eficácia dos BF (v.g. para a sua reavaliação). Na CGE de 2014 essa deficiência já não se verifica.
65. Com efeito, a AT apurou DF de 2013 para 41 BF (discriminados no Anexo D da declaração de rendimentos anual). Porém, subsiste a falta de quantificação da DF por BF já identificados pelo Tribunal (“*regime de tributação especial pelo grupo de sociedades*” [RETGS] e “*reporte de prejuízos fiscais*”¹), bem como a não relevação do “*reinvestimento dos valores de realização*”² como DF. Tais omissões concorrem para subavaliar a DF e prejudicam o rigor e a transparência da sua relevação na CGE, face aos BF utilizados.
66. Reconhecendo a AT que quantifica a DF em IRC com base em “*montantes declarados pelos contribuintes relativamente aos quais não é possível validar a sua veracidade*”³, importa implementar mecanismos de controlo e validação desses montantes (v.g. cruzamentos de dados e procedimentos inspetivos atempados)⁴.
67. Para contribuintes com *declaração de substituição*⁵ ou *declaração oficiosa* em 2013 com impacto em DF de ano anterior, existe novo registo de DF (de valor positivo ou negativo) mas a informação disponível é insuficiente para o confirmar como correção da DF anterior.

¹ Vide 8.1.1 do Parecer sobre a CGE de 2013 e § 58 a § 62 do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção. Só a perda de receita fiscal em 2011 por aplicação do RETGS foi quantificada pela AT em € 583 M.

² A AT quantificou o “*reinvestimento dos valores de realização*” como desagravamento fiscal estrutural (€ 30 M).

³ Informação n.º 114/2014 do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 2 de dezembro.

⁴ Vide “*Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários*”, Centro Interamericano da Administrações Tributárias – CIAT (2011), Capítulo 1, Ponto 8.

⁵ Nos termos dos artigos 64.º e 122.º do CIRC.



766

Tribunal de Contas

68. A DF em IRC continua concentrada num número reduzido de beneficiários (v.g. 74% da DF por isenções tributárias a “*peçoas coletivas de utilidade pública e de solidariedade*” é relativa ao principal beneficiário, 79% da DF por isenções tributárias a SGPS é relativa aos dois principais beneficiários e 22% da DF por deduções à coleta é relativa aos dois principais beneficiários).
69. Com a utilização de BF os contribuintes beneficiários obtêm uma situação tributável mais favorável face aos restantes contribuintes. As normas que atribuem BF (medidas de carácter excepcional dirigidas à tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e superiores à tributação que impedem) derrogam total ou parcialmente, os princípios da generalidade, da igualdade e da capacidade contributiva, afetando a equidade do sistema fiscal. Nesse sentido é relevante verificar se a definição dos pressupostos (objetivos e subjetivos) dos BF é feita em termos genéricos e se visa a tutela dos interesses públicos referidos. A lei apenas admite benefícios de natureza individual por razões excecionais, devidamente justificadas no diploma que os instituir. Acresce que a formulação genérica dos BF deve obedecer ao princípio da igualdade, de modo a não falsear ou ameaçar falsear a concorrência ¹.
70. A elevada concentração da DF em IRC acentua a necessidade de reavaliação dos respetivos BF para confirmação, formal e transparente, de que realizam os interesses públicos extrafiscais que determinaram a sua atribuição. Ora, a revisão do Código do IRC não foi acompanhada de resultados sobre a reavaliação dos respetivos BF, designadamente da “*clara definição dos seus objetivos e da prévia quantificação da DF*” nos termos da lei. ²
71. As *isenções tributárias* representam 53% (€ 397 M) da DF em IRC relevada na CGE (€ 745 M) com destaque para as relativas a “*peçoas coletivas de utilidade pública e de solidariedade*” ³ (€ 159 M) e a “*Sociedades Gestoras de Participações Sociais*” (SGPS) (€ 156 M) ⁴. Essa DF (exceto a de SGPS – **vide § 77**) é expressa pela diferença entre a coleta apurada aplicando o regime geral (sem isenção) e a coleta efetivamente apurada. Tal diferença é depois distribuída pelos diferentes BF relativos a rendimentos isentos, na proporção direta dos valores declarados no *Anexo D* (Quadro 03) da declaração de rendimentos *Modelo 22*.
72. Tais isenções devem ser objeto de reavaliação frequente para confirmar a manutenção das condições que justificam aquela vantagem fiscal ⁵ (tanto mais que a respetiva DF é um exemplo de concentração) porque a natureza e a função das entidades beneficiárias que constituem o universo das “*peçoas coletivas de utilidade pública administrativa*” ⁶ e das “*instituições particulares de solidariedade social*” ⁷ não são estáticas no tempo.

¹ Nos termos do artigo 6.º do EBF.

² **Vide 8.1.3** do Parecer sobre a CGE de 2013.

³ Nos termos do artigo 10.º do Código do IRC (CIRC). Isenções concedidas a “*peçoas coletivas de utilidade pública administrativa*” e a “*instituições particulares de solidariedade social*”.

⁴ Nos termos do artigo 32.º do EBF, em vigor até 31 de dezembro de 2013.

⁵ **Vide § 53** do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção.

⁶ Nos termos do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro, republicado pelo Decreto-Lei n.º 391/2007, de 13 de dezembro.

⁷ Nos termos do Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro, republicado pelo Decreto-Lei n.º 172-A/2014, de 14 de novembro.

-
73. Por sua vez, os procedimentos de controlo instituídos pela AT não integram uma validação central (v.g. cadastro) da condição do sujeito passivo à data de reporte dos rendimentos, para reconhecer a isenção em IRC e assegurar que a quantificação da DF não incide sobre elementos declarativos de sujeitos passivos não isentos ¹.
74. O valor dos elementos declarativos registados como “*outras isenções definitivas*” (€ 62 M) não é residual (como deveria ser) e ilustra uma das consequências da falta de inventariação completa dos BF ao inviabilizar a quantificação rigorosa da correspondente DF.
75. A indevida quantificação de DF relativa a tais isenções – *vide Quadro 4 e Anexo III* – com base em rendimentos não tributáveis de serviços do Estado ² (erro verificado em 2 operações – € 8 M) e em rendimentos não sujeitos a IRC ³ (erro verificado em 3 operações – € 26 M) ilustra, por sua vez, a falta de fiabilidade dos dados declarativos, a insuficiência dos procedimentos de controlo da quantificação da DF e a necessidade de implementar medidas para suprir tais deficiências.
76. Entretanto, a AT já tomou medidas para melhorar a qualidade dos dados através de alterações do suporte declarativo ⁴ – fixou novos códigos para BF relativos a rendimentos isentos (visando discriminar a DF relevada em “*outras isenções definitivas*” ou “*outras isenções temporárias*”) e reformulou as instruções de preenchimento (delimitando os rendimentos a declarar como isentos e clarificando que “*os rendimentos não sujeitos ... não devem ser inscritos*”.
77. A DF por isenção tributária do saldo de mais-valias e menos-valias realizadas por “*Sociedades Gestoras de Participações Sociais*” ⁵ foi relevada, pela primeira vez, na CGE de 2013 (€ 156 M) embora integrada na rubrica residual “*outros benefícios*”. A DF quantificada resulta da aplicação da respetiva taxa de imposto ao saldo de mais-valias e menos-valias fiscais (*Anexo D* da declaração *Modelo 22*) abatido dos encargos financeiros não dedutíveis ⁶ e anulado o efeito de eventuais prejuízos fiscais (declaração *Modelo 22*). A AT reconhece que os valores declarados só podem ser confirmados (após a DF ter sido quantificada) através de controlo inspetivo (que depende da atividade planeada para a inspeção tributária).
78. O decréscimo muito expressivo face à DF de 2012 quantificada pela AT mas omissa da respetiva CGE (€ 1.045 M) ⁷ resulta do efeito base da alienação de participações financeiras ocorrida no exercício fiscal de 2011 (DF de 2012). Tal alienação foi objeto de acompanhamento pela AT “*desde o momento em que foi divulgada ao mercado (...) ou seja anteriormente à submissão das declarações fiscais*” e “*tem estado sob monitorização da UGC [Unidade dos Grandes Contribuintes], quer pela equipa de preços de transferência, quer pela Divisão de Inspeção responsável (...), prevendo-se que, no âmbito do Plano Operacional para 2015 desta unidade orgânica, venha a ser objeto de controlo inspetivo*” ⁸.

¹ O exame detetou DF relativa a um sujeito passivo que não estava isento para o BF atribuído (a SGPS).

² Nos termos do artigo 9º do CIRC, vigente em 31-12-2013.

³ Nos termos do n.º 3 do artigo 54º do CIRC, vigente em 31-12-2013.

⁴ *Anexo D* da declaração *Modelo 22*, a vigorar a partir de 2014.

⁵ Nos termos do artigo 32.º do EBF, em vigor até 31 de dezembro de 2013.

⁶ Nos termos do n.º 2 do artigo 32º do EBF.

⁷ A CGE de 2012 não incluiu a DF relativa a SGPS – *vide § 54* do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção.

⁸ Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16-02-2015.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

79. Note-se ainda, visto serem factos supervenientes relevantes, que a Lei do OE para 2014 revogou o regime fiscal aplicável às SGPS¹ e que, com a revisão do Código do IRC, as mais e menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais deixaram de concorrer para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC². Nos termos do novo regime legal, passa a tratar-se de um desagravamento tributário de natureza estrutural inserido no âmbito da tributação-regra.
80. Importa sublinhar que as *“medidas estruturais de desagravamento podem dar origem a perda de receita, as quais, não sendo despesas fiscais, devem ainda ser quantificadas como condição de uma política fiscal de rigor”* e que o próprio EBF prevê essa quantificação³. Porém, em IRC, a AT não quantificou perdas de receita por desagravamentos fiscais estruturais, ao contrário do sucedido para o IRS – *vide § 54, § 65 e notas de rodapé 1 e 2, respetivamente*.
81. Na CGE de 2013, a DF de BF por *“dedução à matéria coletável”* (€ 99 M) representa 13% da DF em IRC. O procedimento de quantificação da DF para os BF que operam por *“dedução à matéria coletável”* consiste na distribuição do montante total das deduções declarado no Anexo D (quadro 4) da declaração Modelo 22, na proporção direta dos montantes de cada BF. Não foram detetados erros nas 9 operações examinadas.
82. Reitera-se que a manutenção de BF em IRC que operam por *“dedução à matéria coletável”*, ao potenciar as vantagens fiscais dos sujeitos passivos em função do valor dos rendimentos declarados, prejudica a equidade fiscal entre os contribuintes, o rigor na quantificação da respetiva DF (incluindo a respetiva previsão) e o controlo dessa despesa⁴.
83. Na CGE de 2013, a DF de BF por *“dedução à coleta”* (€ 180 M) representa 24% da DF em IRC. Desta, 97% está concentrada em três BF: ao *“Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial”*⁵ (€ 95 M), ao *“Investimento de natureza contratual – grandes projetos de investimento”*⁶ (€ 41 M) e ao *“Regime Fiscal de Apoio ao Investimento”*⁷ (€ 37 M) – *vide § 70*.
84. A DF por deduções à coleta é quantificada pelo *“valor efetivamente deduzido”*⁸ até ao limite da coleta para o conjunto dos BF, sendo depois discriminada, por BF, na proporção direta dos respetivos montantes declarados. Não foram detetados erros nas 10 operações examinadas.

¹ Nos termos do artigo 210.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (OE de 2014), foi revogado o artigo 32.º do EBF.

² Nos termos do artigo 51.º-C da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.

³ Nos termos do artigo 4.º do EBF. **Vide** Nuno Sá Gomes, *“Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”*, Título I, Ponto 1-IV. *“Annexe au projet de loi de finances pour 2012 – Évaluation des Voies et Moyens, Dépenses Fiscales”*. *“Tax Expenditures in OECD Countries”*, OECD 2010. *“Tax Expenditures in the Nordic Countries - A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo, June 2009”*. *“Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários”* – Centro Interamericano de Administrações Tributárias. *“Tax Expenditures Statement 2013, Appendix B: Tax Expenditure Benchmarks and Methodologies”* – Australian Government.

⁴ **Vide § 70, § 71 e Recomendação 4** do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção.

⁵ Nos termos da Lei 40/2005, de 3 de agosto, e do artigo 133.º da Lei 55-A/2010, de 31 de dezembro.

⁶ Nos termos do n.º 1 do artigo 41º do EBF.

⁷ Nos termos da Lei 10/2009, de 10 de março.

⁸ Inscrito no quadro 7 do Anexo D da declaração Modelo 22.

85. A DF por regimes de redução de taxa concedidos em sede de IRC (€ 84 M) representa 11% da DF em IRC e foi agregada na CGE a “*outros benefícios*”. Dessa DF destaca-se o “*Regime especial aplicável às entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 1 de janeiro de 2007*”¹ (€ 69 M) e os “*benefícios fiscais relativos à interioridade*”² (€ 15 M).
86. A DF relativa aos regimes de redução de taxa é expressa pela diferença entre o “*montante de coleta que seria devido caso o sujeito passivo não usufruísse do benefício*” (aplicando as taxas de IRC do regime geral à matéria coletável declarada para o regime de redução de taxa) e a “*coleta efetivamente apurada*”. Não foram detetados erros nas 7 operações examinadas.

4.3.3 – Imposto sobre o Valor Acrescentado

Quadro 5 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IVA

Despesa Fiscal relevada na CGE de 2013	€ 108.703.016
RESULTADOS	IRREGULARIDADES
DF não quantificada pela AT por operações isentas ou sujeitas a taxa reduzida ou intermédia que visam prosseguir finalidades extrafiscais (BF).	Omissão de Despesa Fiscal Impacto: Não Quantificável
DF sobreavaliada por inclusões indevidas de imposto não restituído (pedidos de restituição cancelados).	Operações com Incorreção Financeira e Inadequada Relevação (22 em 27) Impacto: € 215.478 de € 1.626.206 (13%)

87. A DF em IVA (€ 109 M) continua subavaliada por não se quantificar a DF de todas as operações isentas ou sujeitas a taxa reduzida ou intermédia que visam prosseguir finalidades extrafiscais³.
88. O Tribunal tem sublinhado a necessidade de a AT ultrapassar as insuficiências decorrentes da falta de classificação dos BF em IVA, da definição das fontes de informação e dos métodos de cálculo da respetiva DF⁴.
89. A aprovação de uma metodologia para a quantificação da DF do imposto é especialmente relevante face à necessidade de circunscrever os respetivos cálculos “*às operações que ocorrem no estágio final, de retalho, ou seja, as efetuadas a consumidores finais*”, como a AT reconhece⁵.

¹ Nos termos do artigo 36º do EBF.

² Nos termos do artigo 43º do EBF, revogado pelo n.º 1 do artigo 146.º da Lei do OE para 2012.

³ Designadamente as operações isentas previstas nos n.º 15 e n.º 30 do artigo 9.º, nos artigos 13.º e 14.º e operações com finalidades extrafiscais sujeitas a taxa reduzida ou intermédia (v.g. verbas 1.9, 2.14, 2.17 da Lista I e verbas 1.10, 2.5 e 2.6 da Lista II do CIVA).

⁴ Exemplos de critérios para a classificação de medidas fiscais de carácter excecional em IVA, como DF, constam do “*Rapport sur la fiscalité dérogatoire*” publicado em 2003 pelo “*Conseil des Impôts*” francês. Vide também “*Annexe au Projet de Loi de Finances pour 2013 – Évaluation des Voies et Moyens – Dépenses Fiscales – Les taux réduits de TVA qui ne sont actuellement pas classés comme des dépenses fiscales*”.

⁵ Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 7 de maio de 2013 (ponto 6.7).



7/6/6
-

Tribunal de Contas

90. A DF quantificada provém de isenções que operam por restituição de imposto¹, sobretudo, a “instituições particulares de solidariedade social”² (€ 51 M) e às “forças armadas e de segurança”³ (€ 21 M).
91. Foi quantificada DF com base em documentos emitidos que não deram origem a pagamentos efetivos e que, por isso, não deviam ter sido considerados (erro verificado em 22 operações)⁴. Os erros detetados evidenciam a necessidade de serem efetivamente aplicados, por parte da AT, os procedimentos de controlo instituídos – *vide, também, 1.3 do Anexo I*.

4.3.4 – Imposto do Selo

Quadro 6 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IS

Despesa Fiscal relevada na CGE de 2013	€ 369.559.938
RESULTADOS	IRREGULARIDADES
A DF por operações e atos isentos (previstos nas verbas 2 a 27 da TGIS) não foi quantificada pela AT.	Omissão de Despesa Fiscal Impacto: € 454.663.180 [cálculo correspondente à mera aplicação de taxas mínimas]
DF subavaliada pela indevida exclusão de 21 operações que foram anuladas quando deviam ter sido corrigidas. DF, por BF, indevidamente classificada (1 operação).	Operações com Incorreção Financeira e Inadequada Relevação (22 em 51) Impacto: € 399.138 em € 2.889.775 (14%)

92. A DF em IS (€ 370 M) continua subavaliada, não obstante o aumento significativo verificado com a quantificação das isenções relativas à verba 1.2 – *vide 4.1*.
93. Com efeito, não foi quantificada a despesa relativa às operações e atos isentos de IS declarados pelos sujeitos passivos (€ 126.111 M⁵). Só o resultado da mera aplicação das taxas mínimas previstas na TGIS aos valores declarados ascende a € 455 M. Tal omissão é da responsabilidade da AT pois, ao não assegurar a discriminação das isenções declaradas pelas correspondentes verbas da TGIS (tributadas a diferentes taxas), inviabilizou a determinação da taxa aplicável e o cálculo do imposto que seria devido na falta de norma de isenção⁶.

¹ Através de processo administrativo da competência da Direção de Serviços de Reembolsos da AT.

² Nos termos do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro.

³ Nos termos do Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de abril.

⁴ *Vide 8.1.2.4* do Parecer sobre a CGE de 2013.

⁵ Declaração anual de informação contabilística e fiscal (Anexo Q) apresentada à AT pelos sujeitos passivos.

⁶ Na sequência de observação do Tribunal e visando melhorar a informação declarativa, a Lei do OE para 2014 alterou o artigo 52.º do CIS para: “os sujeitos passivos (...) são obrigados a apresentar anualmente declaração discriminativa do imposto do selo liquidado e do valor das operações e dos atos realizados isentos deste imposto, segundo a verba aplicável da tabela, preferencialmente por via eletrónica.”

94. Na DF pelo BF relativo à verba 1.2 da TGIS “Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião - Bens Móveis” a auditoria detetou 21 operações sem valor tendo verificado que os respetivos dados (declarados) tinham sido anulados e excluídos do cálculo da DF pela AT devido a “*nítidos erros materiais (erros de digitação quer no campo de valor a transmitir declarado quer no campo de valor de aquisição do bem)*”¹. Porém, a AT não corrigiu esses dados nem quantificou a respetiva DF pelo que o montante apurado para o referido BF se encontra subavaliado.
95. Os BF em IS são classificados através de códigos previstos no respetivo sistema liquidador². A auditoria detetou 1 operação (€ 0,4 M de DF) que, por código incorreto atribuído na liquidação do imposto, foi indevidamente classificada como relativa ao BF a “*Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública*” quando respeitava ao BF atribuído ao “*Estado, Regiões autónomas, autarquias locais e as associações e federações de municípios de direito público, e seus serviços, estabelecimentos e organismos, compreendidos os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial*”. Erros deste tipo prejudicam a quantificação rigorosa e fiável da DF, por BF.

4.3.5 – Imposto Único de Circulação

Quadro 7 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IUC

Despesa Fiscal relevada na CGE de 2013	€ 0
RESULTADOS	IRREGULARIDADES
A DF por isenções automáticas sem obrigação declarativa não foi quantificada pela AT.	Omissão de Despesa Fiscal Impacto: Não Quantificável
A restante DF foi quantificada pela AT mas não foi relevada na CGE.	Omissão de Despesa Fiscal Impacto: € 5.367.104

96. A quantificação da DF em IUC (€ 5 M) não foi relevada na CGE de 2013.
97. Essa DF veio a ser relevada, pela primeira vez, na CGE de 2014 (€ 7 M) embora, tal como a AT informara o Tribunal, “*subavaliada, dado existirem várias isenções automáticas sem obrigação declarativa*”³.
98. Sobre a deficiente relevação da DF no OE e na CGE a AT ressalva “*que procede ao preenchimento dos mapas nos termos que lhe são solicitados, quer pela DGO, quer pelo Governo*”⁴. Por sua vez, a DGO afirma que “*envia os mapas do OE e da CGE à AT para apoio à elaboração do contributo daquela entidade, sendo colocados, a título indicativo, os valores do ano anterior*”, acrescentando que “*a definição da estrutura dos mapas foi desenvolvida na Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais*”⁵.

¹ Nota do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16-02-2015.

² Informação da DSIMT, de 22 de março de 2013, e Nota do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 06-09-2013.

³ Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 30-04-2014.

⁴ Informação n.º 114/2014, do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 2 de dezembro.

⁵ Ofício do Gabinete da Diretora-Geral da DGO, de 11-08-2014.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

4.3.6 – Imposto sobre Veículos

Quadro 8 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em ISV

Despesa Fiscal relevada na CGE de 2013	€ 25.469.516
RESULTADOS	IRREGULARIDADES
Não foram detetados erros.	Operações com Incorreção Financeira e Inadequada Relevação (0 em 1) Impacto: € 0 em € 23.418 (0%)

99. Não foram detetados erros na operação de quantificação da DF por BF em ISV constante da amostra examinada – *vide, também, 1.6 do Anexo I.*

4.3.7 – Impostos Especiais de Consumo

Quadro 9 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IEC

Despesa Fiscal relevada na CGE de 2013	€ 160.373.410
RESULTADOS	IRREGULARIDADES
DF em ISP subavaliada por exclusão indevida (operação isenta)	Operações com Incorreção Financeira e Inadequada Relevação (1 em 8) Impacto: € 311.518 em € 574.775 (54%)

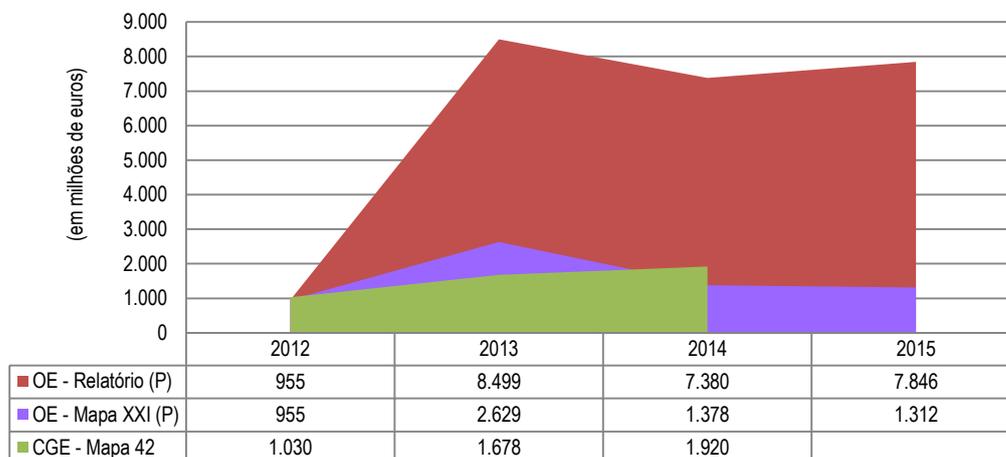
100. O exame revela que a DF ficou subavaliada pela indevida exclusão de uma operação isenta. Mas também confirma a DF quantificada em ISP, quanto à aplicação das várias taxas às quantidades de produtos petrolíferos e energéticos que foram declaradas para consumo – *vide, também, 1.7 do Anexo I.*

4.4 – Inadequada Relevação da Despesa Fiscal

101. A DF relevada no OE e na CGE deve corresponder às receitas tributárias cessantes decorrentes da atribuição de BF, a discriminar no Relatório do OE, no Mapa XXI do OE e no Mapa 42 da CGE.
102. Em 2013 verificam-se inconsistências muito relevantes entre os montantes de DF previstos no Relatório do OE (€ 8.499 M) e os previstos no Mapa XXI do OE (€ 2.629 M) ¹. Inconsistências de dimensão similar subsistem nos documentos orçamentais para 2014 e 2015 – *vide Gráfico 1 e Anexo IV.*

¹ Incluindo DF em IUC prevista no Relatório do OE (€ 10 M) mas não estimada no Mapa XXI.

Gráfico 1 – Evolução da quantificação da DF no OE e na CGE



Fontes: OE e CGE. (P) – Previsão inscrita no OE do respetivo ano.

103. A inconsistência manifesta das estimativas apresentadas no OE (desde 2013) prejudica a comparação, entre a DF orçamentada e a efetivamente realizada, que a lei determina¹. Com efeito, para assegurar o rigor e a comparabilidade da informação sobre a DF, o OE deve conter a estimativa das receitas cessantes em virtude de BF² sem lhe adicionar as perdas de receita provenientes de outros desagravamentos fiscais que, por lei, não são BF (como sucede no Relatório do OE)³.
104. Por outro lado, a estrutura da DF na CGE continua a resultar da aplicação de critérios diferentes dos utilizados no OE, à revelia do que a LEO determina (mapas contabilísticos gerais da CGE referentes à execução orçamental com estrutura idêntica à dos correspondentes mapas orçamentais⁴) para que a DF prevista seja comparável à efetivamente realizada. As estruturas da DF em IRC e em IS no mapa da CGE não são consistentes com as do mapa do OE (diferentes discriminações e denominações).
105. Subsiste, também, a não relevação integral da DF quantificada pela AT (DF em IUC omitida⁵) e a não identificação integral dos BF (sobretudo em IRC, IVA e IS), à revelia do que a LEO impõe (BF, receitas cessantes e sua justificação económica e social⁶) para apreciar a DF e respetiva evolução⁷.

¹ Nos termos do artigo 41.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

² Nos termos do artigo 106.º da Constituição, do artigo 13.º da LEO e dos artigos 2.º e 4.º do EBF.

³ Vide 4.8 do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção.

⁴ Nos termos do n.º 7 do artigo 75.º (quanto ao Mapa XXI do OE e ao Mapa 42 da CGE).

⁵ Na CGE de 2014 essa deficiência já não se verifica.

⁶ Nos termos da alínea t) do n.º 1 do artigo 37.º da LEO.

⁷ Apreciar a evolução da DF depende da sua integral relevação na CGE – vide 8.1.1 do Parecer sobre a CGE de 2013.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

106. Acresce que a DF por imposto não se encontra relevada no Mapa 42 da CGE segundo critérios uniformes. Designadamente em IRS, ISP, IT, IABA e IS a despesa é relevada de forma agregada com indicação genérica do BF, em IRC é indicada por tipo/modalidade técnica e, em IVA e ISV, a DF é apresentada com a referência ao diploma legal que prevê o respetivo BF.¹
107. Nos restantes mapas da CGE² verifica-se uma insuficiente discriminação da DF por imposto, efetuando-se a sua imputação a rubricas residuais (v.g. “Outros” e “Outros benefícios”). Quase 40% (€ 654 M) da DF relevada na CGE de 2013 não é discriminada por “finalidade” mas imputada à rubrica residual “Outros” da função “Assuntos económicos”.
108. Ora, a falta de discriminação da DF na generalidade dos impostos (v.g. IRC, ISP, ISV) constitui uma limitação para a identificação da DF por “finalidade” e para a apreciação da eficiência e da eficácia dos BF na prossecução dos objetivos extrafiscais que determinaram a sua atribuição, com prejuízo para a transparência das contas públicas.
109. A falta de articulação entre a DGO (responsável pela elaboração da CGE) e a AT (responsável pela quantificação da DF) levou à omissão, na CGE de 2013, da DF em IUC quantificada pela AT – **vide § 98**.
110. Os princípios e regras orçamentais constantes da LEO (v.g. unidade e universalidade, não compensação e especificação) obrigam à relevação no OE e na CGE de todas as receitas do Estado, incluindo a dedução das receitas cessantes em virtude de BF (DF). A relevação da DF pela AT evidencia apenas o valor líquido da receita tributária, não permitindo conhecer as parcelas da operação que lhe deram origem – a receita fiscal bruta e a DF³.
111. A transparência das contas públicas no domínio da receita cessante por BF depende da integral relevação e adequada discriminação da DF no OE e na CGE⁴. Ora, a contabilização das receitas do Estado compete às respetivas entidades administradoras⁵ que, nos termos legais, são responsáveis por registar as operações contabilísticas em tempo oportuno, cronologicamente e sem lacunas⁶ no Sistema de Gestão de Receitas (SGR).
112. Porém, apesar de a AT ser a entidade administradora das receitas fiscais, não regista a receita cessante por BF no SGR (exceto a DF em IVA que opera por restituição de imposto), nem dispõe de sistema de informação contabilístico que assegure tal registo, prejudicando a relevação integral, fiável e tempestiva daquela perda de receita no OE e na CGE.
113. A DGO, enquanto responsável pela gestão do SGR, alegou em agosto de 2014 sobre o registo da DF nesse sistema que o mesmo “*não foi criado com essa finalidade*” pelo que tal solução “*carece de uma análise detalhada e tempo para a respetiva implementação*”, alegação que reiterou sete meses depois⁷.

¹ Na CGE de 2014 parte dessas deficiências já não se verifica (v.g. na DF em IRC).

² Vide CGE de 2013 - Volume I - VI. Anexos - VI.1 Quadros Complementares (quadros 192 a 212).

³ Vide Ministério das Finanças, “*Reavaliação dos benefícios fiscais*”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 198 (2005).

⁴ Vide **6 e Recomendação 3** do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção.

⁵ Nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 301/99, de 5 de agosto.

⁶ Nos termos da Portaria n.º 1122/2000, de 28 de julho.

⁷ Ofícios do Gabinete da Diretora-Geral da DGO, de 11-08-2014 e de 16-03-2015.

-
114. Ora, a DGO tem por missão superintender na elaboração e execução do Orçamento do Estado, na contabilidade do Estado e no controlo da legalidade, regularidade e economia da administração financeira do Estado, competindo-lhe definir e acompanhar, numa ótica de melhoria contínua, os princípios e normas do processo orçamental, incluindo a definição dos requisitos funcionais dos sistemas de gestão e informação orçamental ¹.
115. É mais do que oportuno que o Estado, o Ministério das Finanças, a AT e a DGO apliquem, como administradores de receitas públicas, princípios e procedimentos que tornaram obrigatórios aos contribuintes (v.g. implementação do *e-fatura* em poucos meses) por os reputarem essenciais para a eficácia do controlo dessas receitas.
116. A divulgação periódica dos BF e da DF contribui para a transparência do controlo orçamental e o escrutínio das políticas públicas. Nesse sentido, importa referir a divulgação pela AT da “*Lista de contribuintes com BF em IRC*” ² (prática que falta aplicar aos BF dos restantes impostos), assim como a publicação anual pelo Governo de um relatório sobre a despesa fiscal (até 2014).
117. Conclui-se que a DF relevada na CGE não é integral, que a DF prevista nos documentos orçamentais é inconsistente, que os critérios e estrutura da DF relevada na CGE são diferentes dos utilizados no OE correspondente, que a quantificação e discriminação da DF por imposto é insuficiente e que a AT não regista no SGR a receita cessante por BF, em desrespeito da lei.

¹ Nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 191/2012, de 23 de agosto, que aprova a estrutura orgânica da DGO.

² Nos termos do artigo 15.º-A do EBF.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

5 – CONCLUSÕES

1. Não se encontram formalizadas e aprovadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira as responsabilidades, as fontes de informação, a inventariação dos benefícios fiscais, a metodologia e os procedimentos de quantificação e de controlo da receita cessante por benefícios fiscais (despesa fiscal) – **vide 4.2.**
2. A quantificação da despesa fiscal não resulta da inventariação completa e apropriada dos benefícios fiscais, por imposto, com a respetiva justificação económica e social – **vide 4.2.**
3. O processo de quantificação da despesa fiscal não se encontra suportado por um sistema de informação específico e integrado (interligado com os sistemas de liquidação dos diferentes impostos) – **vide 4.2. e 4.3.**
4. Os sistemas de informação e controlo instituídos para a receita cessante por benefícios fiscais não contêm dados suficientes sobre todos os benefícios fiscais para assegurar a quantificação integral e fiável da respetiva despesa fiscal – **vide 4.2 e 4.4.**
5. Os procedimentos de controlo vigentes são ineficazes para assegurar a regularidade, correção financeira e adequada relevação orçamental da despesa fiscal no Orçamento do Estado e na Conta Geral do Estado – **vide 4.2, 4.3 e 4.4.**
6. O “*Classificador de Benefícios Fiscais*” permanece desatualizado e inadequado para classificar a despesa fiscal face ao sistema fiscal atual – **vide 4.2.**
7. A Autoridade Tributária e Aduaneira não contabiliza a receita cessante por benefícios fiscais no Sistema de Gestão de Receitas nem dispõe de sistema de informação contabilística para assegurar o registo dessa perda de receita na Conta Geral do Estado – **vide 4.3 e 4.4.**
8. Os procedimentos subjacentes à relevação da receita cessante por benefícios fiscais no Orçamento do Estado e na Conta Geral do Estado revelam falta de articulação entre a Direção-Geral do Orçamento, responsável pela elaboração dos documentos, e a Autoridade Tributária e Aduaneira, responsável pela quantificação da despesa fiscal – **vide 4.3 e 4.4.**
9. As apreciações do Tribunal resultam, também, da evidência recolhida através do exame de uma amostra estatisticamente representativa (**€ 305 milhões**) das operações subjacentes à despesa fiscal relevada na Conta Geral do Estado de 2013 (**€ 1.678 milhões**) e do exame das operações com anomalias (**€ 39 milhões**) detetadas pela auditoria aos sistemas de informação e controlo que suportam a quantificação dessa despesa. Das **146 (€ 345 milhões)** operações examinadas foram detetadas irregularidades (incorrecção financeira e inadequada relevação) em **56 (€ 35 milhões)**. Ao valor das irregularidades conhecidas acresce o montante das omissões quantificadas pela auditoria (**€ 490 milhões**) – **vide 4.3.**
10. A despesa fiscal relevada na Conta Geral do Estado continua subavaliada sobretudo em IRC, IVA e Imposto do Selo estando, ainda, omissa a despesa em IUC quantificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Como referido, a parte quantificável dessas omissões ascende a **€ 490 milhões** – **vide 4.3 e 4.4.**

11. Em suma, as insuficiências e deficiências detetadas nos sistemas de informação e controlo da receita cessante por benefícios fiscais constituem verdadeiras limitações para a quantificação com rigor e para o exame e formulação de uma opinião de auditoria sobre a despesa fiscal relevada na Conta Geral do Estado de 2013. Tais limitações suscitam a pertinência da tomada das ações corretivas necessárias para que essa perda de receita passe a ser devidamente quantificada e relevada no Orçamento do Estado e na Conta Geral do Estado.

6 – RECOMENDAÇÕES

Ao Governo, através do membro responsável pela área das finanças, para determinar que a Autoridade Tributária e Aduaneira:

1. Proceda à inventariação de todos os benefícios fiscais por imposto, com a respetiva justificação económica e social, nos termos legais.
2. Aprove e difunda, como apropriado, as responsabilidades, as fontes de informação, a metodologia e os procedimentos relativos à quantificação e ao controlo da receita cessante por benefícios fiscais.
3. Implemente o sistema de informação específico e integrado (interligado com os sistemas de liquidação dos diferentes impostos) que se mostra necessário para suportar a quantificação e a contabilização da receita cessante por benefícios fiscais no Sistema de Gestão de Receitas¹ e na Conta Geral do Estado.
4. Implemente procedimentos de controlo eficazes para assegurar a regularidade, correção financeira e adequada relevação orçamental da despesa fiscal no Orçamento do Estado e na Conta Geral do Estado.

Ao Governo, através do membro responsável pela área das finanças para que:

5. Promova a atualização do Classificador de Benefícios Fiscais considerando, designadamente, a sistematização adotada no Estatuto dos Benefícios Fiscais, a criação de novos benefícios e a evolução do sistema fiscal.
6. Promova a adequada articulação entre a Direção-Geral do Orçamento e a Autoridade Tributária e Aduaneira para assegurar a integral relevação e apropriada discriminação da despesa fiscal no Orçamento do Estado, no Sistema de Gestão de Receitas e na Conta Geral do Estado.

¹ Nos termos do regime de contabilização das receitas do Estado aprovado pelo Decreto-Lei n.º 301/99, de 5 de agosto, recorrendo, para o efeito, às operações previsionais e de execução relativas a liquidação, anulação de liquidação, emissão de restituição e pagamento de restituição – previstas nas normas aprovadas pela Portaria n.º 1122/2000 (2.ª Série), de 28 de julho – com especificação da respetiva natureza (receita cessante por benefícios fiscais), imposto e benefício fiscal.



7/6/6
-

7 – VISTA AO MINISTÉRIO PÚBLICO

Do projeto de relatório foi dada vista ao Procurador-Geral Adjunto, nos termos e para os efeitos do n.º 5 do artigo 29.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas¹, que emitiu o respetivo parecer (autuado no processo de auditoria).

¹ Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, republicada pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março.



8 – 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 € 17.164,00, a suportar pela Autoridade Tributária e Aduaneira, em conformidade com a respetiva nota de emolumentos e tendo em conta as unidades de tempo imputadas à realização da auditoria.



Tribunal de Contas

9 – DECISÃO

Em plenário da 2.ª Secção, os Juízes do Tribunal de Contas decidem:

1. Aprovar o presente Relatório e ordenar a sua remessa à Presidente da Assembleia da República, ao Presidente da Comissão Parlamentar de Orçamento, Finanças e Administração Pública, à Ministra de Estado e das Finanças, à Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e à Diretora-Geral do Orçamento.
2. Fixar o prazo de seis meses para que a entidade destinatária das recomendações constantes deste Relatório informe o Tribunal sobre o seu acatamento ou apresente 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, republicada pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março.
3. Fixar o valor global dos emolumentos em € 17.164,00, a suportar pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos previstos no 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 respetivo processo à Procuradora-Geral Adjunta, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 4 do artigo 54.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, aplicável por força do n.º 2 do artigo 55.º da mesma Lei, republicada pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março.
5. Após o cumprimento das diligências que antecedem, divulgar o Relatório no sítio do Tribunal de Contas na *Internet* e aos órgãos de comunicação social.

Tribunal de Contas, aprovado em Sessão de 15 de Outubro de 2015.

O Conselheiro Relator

(José de Castro de Mira Mendes)

Os Conselheiros Adjuntos

(António Manuel Fonseca da Silva)

(António José Avérous Mira Crespo)

Fui presente.

A Procuradora-Geral Adjunta



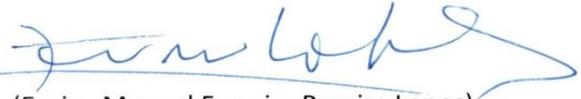
(José Luis Pinto de Almeida)



(João Manuel Macedo Ferreira Dias)



(José Manuel Monteiro da Silva)



(Eurico Manuel Ferreira Pereira Lopes)



(Ernesto Luís Rosa Laurentino da Cunha)



(António Augusto Pinto dos Santos Carvalho)



7/6/6
-

ANEXOS

ANEXO I – Sistemas de Informação e Controlo da Despesa Fiscal: Apreciação Específica

1.1 – Despesa Fiscal em IRS

A quantificação da DF em IRS compete à respetiva Direção de Serviços (DSIRS)¹ mas a definição e a atribuição das inerentes responsabilidades não se encontram formalizadas.

Essa quantificação não se encontra suportada por um sistema de informação específico e interligado com o sistema de liquidação do imposto, como apropriado para apurar a receita cessante por BF relativa a cada liquidação de imposto. A inexistência desse sistema também prejudica a aplicação regular e eficaz de procedimentos de controlo da quantificação da DF, visando a deteção e correção tempestiva de erros.

As fontes de informação que concorrem para o processo de quantificação da DF são diversas e assentam na declaração de rendimentos anual², noutros suportes declarativos (v.g. pré preenchimento de campos de BF), no cadastro de contribuintes (v.g. confirmação da condição de deficiente) e no sistema liquidador do imposto (v.g. validações da coerência da informação declarada e os códigos de análise documental resultantes da identificação de situações de risco previamente tipificadas).

A quantificação da DF em IRS não decorre de inventariação completa dos BF devidamente formalizada e aprovada. A inventariação existente refere-se aos BF que são discriminados no *Anexo H* da declaração de rendimentos de IRS e não abrange todos os BF – **vide § 54**.

A DSIRS quantifica a DF de cada ano com base nos elementos declarados pelos contribuintes (v.g. informação agregada por tipo/modalidade técnica dos BF – isenções e deduções à coleta) que suportam a liquidação do imposto nesse ano³.

A DF por deduções à coleta “*traduz-se no valor liquidado e efetivamente deduzido*” e a relativa à atribuição de isenções é a “*resultante da diferença entre o imposto efetivamente liquidado e o calculado através da reliquidação das mesmas declarações não considerando aquelas isenções*”⁴.

A DF por BF atribuídos a “*pessoas com deficiência*” (por via de isenções e deduções à coleta) são objeto de quantificação autónoma que resulta da “*diferença entre o imposto efetivamente liquidado e o calculado através da reliquidação das declarações não considerando a deficiência*”.

Em regra, o processo de quantificação da DF começa no início do ano seguinte ao da respetiva liquidação de imposto⁵ com a “*avaliação às principais alterações a efetuar no cálculo da despesa fiscal motivadas, designadamente por alterações do quadro legal*”⁶.

¹ Nos termos da alínea i) do n.º 2 do artigo 3.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro.

² Declaração Anual de Rendimentos - *Anexo H* e portarias de alteração dos modelos declarativos.

³ Considerando que a liquidação do imposto ocorre no(s) ano(s) seguinte(s) ao da respetiva tributação.

⁴ **Vide página 77** do Relatório da CGE de 2013 (Volume I).

⁵ A DF de cada ano é quantificada com base nas declarações de rendimentos de anos anteriores entregues pelos contribuintes nesse ano.

⁶ Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16-02-2015.



7/6/6

Tribunal de Contas

Essas alterações são comunicadas à Área de Sistemas de Informação que as implementa e procede à extração dos dados do sistema liquidador do imposto por contribuinte e por códigos (relativos a BF declarados) e também calcula a DF relativa aos BF atribuídos a “*peçoas com deficiência*”.

Pese embora os dados sejam extraídos do sistema liquidador, através de ferramentas de *data warehouse*, o cálculo da DF não está automatizado sendo efetuado manualmente em ficheiros informáticos (*MS Excel*) que não asseguram a integridade, a fiabilidade e o histórico dos registos, visto não comportarem mecanismos de proteção nem de controlo dos dados registados e dos cálculos efetuados ¹.

Além da falta de procedimentos de controlo da quantificação da DF formalmente definidos e aprovados, não há evidência de confirmação (dos dados) anterior ao cálculo manual da DF nem de confirmação (dos resultados) posterior a esse cálculo.

A intervenção de um grupo restrito de funcionários no processo de quantificação da DF, sem clara definição de responsabilidades, não assegura a respetiva segregação de funções entre quem efetua os cálculos e quem os confirma (intervenientes que devem ficar identificados de forma inequívoca).

Assim, não se encontram definidos procedimentos de controlo eficazes para assegurar a deteção e correção de erros no processo de quantificação da DF em IRS.

Em síntese, os resultados da atualização dos pontos fortes e fracos do Sistema de informação e Controlo da DF em IRS – **vide também 4.2, 4.3.1, 4.4 e Anexo II** – constam do quadro seguinte.

PONTOS FORTES	PONTOS FRACOS
<ul style="list-style-type: none"><input checked="" type="checkbox"/> Estrutura organizacional e competências para a quantificação da DF legalmente definidas<input checked="" type="checkbox"/> Suportes declarativos com informação necessária à quantificação da DF	<ul style="list-style-type: none"><input checked="" type="checkbox"/> Falta de definição e aprovação formal da metodologia e do manual de procedimentos para quantificação da DF com especificação das responsabilidades, separação de funções-chave, inventariação dos BF, fontes de informação, fórmulas de cálculo e procedimentos de controlo<input checked="" type="checkbox"/> Insuficiente recolha de informação sobre BF – 2 BF sem informação suficiente<input checked="" type="checkbox"/> Incompleta quantificação e relevação da DF – DF de 2 BF não quantificada<input checked="" type="checkbox"/> Inexistência de sistema de informação específico para a quantificação e relevação da DF<input checked="" type="checkbox"/> Ineficácia dos procedimentos de controlo para assegurar a regularidade, correção financeira e adequada relevação da DF no OE e na CGE<input checked="" type="checkbox"/> Falta de contabilização orçamental da receita cessante por BF

¹ A auditoria detetou a indevida exclusão de uma operação porque o correspondente registo (constante do respetivo ficheiro) não foi considerado (por erro) na fórmula de somatório – **vide § 100**.

1.2 – Despesa Fiscal em IRC

A quantificação da DF em IRC compete à respetiva Direção de Serviços (DSIRC)¹ mas a definição e a atribuição das inerentes responsabilidades não se encontram formalizadas.

Essa quantificação não se encontra suportada por um sistema de informação específico e interligado com o sistema de liquidação do imposto, como apropriado para apurar a receita cessante por BF relativa a cada liquidação de imposto. A inexistência desse sistema também prejudica a aplicação regular e eficaz de procedimentos de controlo da quantificação da DF, visando a deteção e correção tempestiva de erros.

As fontes de informação que concorrem para o processo de quantificação da DF pela atribuição de BF em IRC assentam nos elementos declarados pelos contribuintes na declaração de rendimentos anual e no anexo dos BF (*Modelo 22* e *Anexo D*) e no sistema liquidador do imposto (v.g. validações da coerência da informação declarada).

A AT afirma que os BF declarados estão considerados no resultado da liquidação do imposto mas que “*não simula liquidações sem despesa fiscal declarada, o que quantifica é a despesa fiscal associada a cada período de imposto e por sujeito passivo*”². Os controlos específicos do sistema liquidador do imposto, incluindo as validações da informação declarada³ e os erros registados na “*aplicação de gestão de divergências*” apenas validam a coerência entre os dados declarados. Os procedimentos de controlo inspetivo da AT (apenas aplicados a elementos declarativos objeto de inspeção) não asseguram a fiabilidade dos dados sobre os BF e correspondentes beneficiários.

Sendo a DF em IRC quantificada com base nos montantes declarados pelos contribuintes importa, face à sua relevância, intensificar os controlos inspetivos ou implementar outros mecanismos (v.g. cruzamentos de dados) para confirmar a veracidade dos correspondentes elementos declarativos⁴.

Para quantificar a DF em IRC a AT desenvolveu um projeto informático, designado por “*Despesa Fiscal em IRC*”, com o objetivo de criar uma “*ferramenta flexível e padronizável*” de suporte ao respetivo cálculo, assente em ferramentas de *data warehouse* com ligação aos dados do sistema operacional do imposto (v.g. extração dos dados declarados) e com a aplicação de um conjunto de regras de cálculo. A produção, por esta via, de “*diversos mapas padronizados bem como de os diferentes mapas e as listas que são solicitados*”⁵ concorre para automatizar o processo de quantificação da DF.

Porém, pese embora as especificações definidas para aquele projeto informático, as insuficiências detetadas – **vide 4.3.2** – resultam, sobretudo, dos procedimentos de quantificação da DF a aplicar pela DSIRC não se encontrarem integralmente definidos e vertidos num manual aprovado pela AT (incluindo a inventariação dos BF), o que faz depender os resultados apurados da intervenção de um grupo restrito de funcionários, sem definição clara e formal das respetivas responsabilidades.

¹ Nos termos da alínea i) do n.º 2 do artigo 4.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro.

² Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16-02-2015.

³ Designadamente “*validação dos campos entre o anexo e a declaração*” e “*obrigatoriedade de identificação e justificação do preenchimento de campos em branco do anexo D, por parte dos sujeitos passivos*”.

⁴ **Vide** “*Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários*”, Centro Interamericano da Administrações Tributárias – CIAT (2011), Capítulo 1., Ponto 8.

⁵ Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16-02-2015.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

A DSIRC quantifica a DF de cada ano com base nos elementos declarados pelos contribuintes que suportam a liquidação do imposto nesse ano¹. Essa quantificação corresponde à diferença entre “o montante de coleta que seria devido caso o sujeito passivo não usufrísse do benefício”, e “o da coleta efetivamente apurada”, com exceção dos “benefícios que se consubstanciam em deduções à coleta” em que a DF “corresponde ao valor efetivamente deduzido”².

Em regra, o processo de quantificação começa no início do ano seguinte ao da respetiva liquidação de imposto³ com a “avaliação às principais alterações a efetuar no cálculo da despesa fiscal motivadas, designadamente por alterações do quadro legal”⁴.

Essas alterações são comunicadas à Área de Sistemas de Informação que as implementa (no modelo de dados criado no âmbito do projeto informático “Despesa Fiscal em IRC”) e produz o conjunto de mapas e ficheiros que suportam o cálculo da DF.

Pese embora os dados sejam extraídos através de ferramentas de *data warehouse* e resultem da aplicação das regras de cálculo da DF, previamente especificadas, a quantificação da DF relevada na CGE de 2013 e reportada ao Tribunal encontra-se suportada em ficheiros informáticos (*MS Excel*) que não asseguram a integridade, a fiabilidade e o histórico dos registos, visto não comportarem mecanismos de proteção nem de controlo dos dados registados e dos cálculos efetuados.

Além da falta de procedimentos de controlo da quantificação da DF formalmente definidos e aprovados, não há evidência de confirmação (dos dados) anterior ao cálculo da DF nem de confirmação (dos resultados) posterior a esse cálculo.

A intervenção de um grupo restrito de funcionários no processo de quantificação, sem clara definição de responsabilidades, não assegura a respetiva segregação de funções entre quem efetua os cálculos e quem os confirma (intervenientes que devem ficar identificados de forma inequívoca).

Assim, não se encontram definidos procedimentos de controlo eficazes para assegurar a deteção e correção de erros no processo de quantificação da DF em IRC.

Em síntese, os resultados da atualização dos pontos fortes e fracos do Sistema de informação e Controlo da DF em IRC – **vide também 4.2, 4.3.2, 4.4 e Anexo II** – constam do quadro seguinte.

¹ Considerando que a liquidação do imposto ocorre no(s) ano(s) seguinte(s) ao da respetiva tributação.

² Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16-02-2015.

³ A DF de cada ano é quantificada com base nas declarações de rendimentos de anos anteriores entregues pelos contribuintes nesse ano.

⁴ Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16-02-2015.

7/66

PONTOS FORTES	PONTOS FRACOS
<ul style="list-style-type: none"> <input checked="" type="checkbox"/> Estrutura organizacional e competências para a quantificação da DF legalmente definidas <input checked="" type="checkbox"/> Suportes declarativos com informação necessária à quantificação da DF <input checked="" type="checkbox"/> Divulgação periódica dos BF e dos beneficiários em IRC 	<ul style="list-style-type: none"> <input checked="" type="checkbox"/> Falta de definição e aprovação formal da metodologia e do manual de procedimentos para quantificação da DF com especificação das responsabilidades, separação de funções-chave, inventariação dos BF, fontes de informação, fórmulas de cálculo e procedimentos de controlo <input checked="" type="checkbox"/> Insuficiente recolha de informação sobre BF – 2 BF sem informação suficiente <input checked="" type="checkbox"/> Incompleta quantificação e relevação da DF – DF de 3 BF não quantificada <input checked="" type="checkbox"/> Inexistência de sistema de informação específico para a quantificação e relevação da DF <input checked="" type="checkbox"/> Ineficácia dos procedimentos de controlo para assegurar a regularidade, correção financeira e adequada relevação da DF no OE e na CGE <input checked="" type="checkbox"/> Falta de contabilização orçamental da receita cessante por BF

1.3 – Despesa Fiscal em IVA

A quantificação da DF em IVA compete à respetiva Direção de Serviços (DSIVA)¹ a qual, porém, só quantifica a DF da isenção na aquisição de veículos automóveis por “*peças com deficiência*” para uso próprio². É a Direção de Serviços de Reembolsos (DSR) que quantifica a DF das isenções que operam através de processo administrativo de restituição de IVA aos respetivos beneficiários. Acresce que a definição e atribuição das responsabilidades inerentes àqueles processos não se encontram formalizadas nem está assegurada a respetiva segregação de funções entre quem efetua os cálculos e quem os confirma (intervenientes que devem ficar identificados de forma inequívoca).

O processo de quantificação da DF em IVA, operada por restituição, é suportada pelo Sistema de Reembolsos (SR) – sistema de informação específico com validações automáticas para detetar e corrigir anomalias ou erros – e complementado pelo Sistema de Execuções Fiscais (SEF-WEB).

Os pedidos de restituição de IVA relativos aos BF a “*Missões Diplomáticas*” e “*Instituições Particulares de Segurança Social (IPSS)*” são desmaterializados, sendo submetidos pelas entidades beneficiárias por via eletrónica. Os pedidos de restituição de IVA relativos ao BF às “*Forças Armadas e de Segurança*” não são desmaterializados³, sendo enviados pelas entidades beneficiárias (com os originais ou cópias autenticadas das faturas) e registados manualmente no SR.

¹ Nos termos da alínea g) do n.º 2 do artigo 9.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro.

² A DSIVA reconhece a sua reduzida intervenção neste processo - Ofícios do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 06-09-2013 e de 28-11-2013.

³ Existem outros BF com processo de restituição de IVA desmaterializado, caso das “*Comunidades Religiosas*”, e não desmaterializado, caso das “*Associações de Bombeiros*” e dos “*Partidos Políticos*”.



766

Tribunal de Contas

Como referido, a DSIVA quantifica a DF pela isenção atribuída às “*peças com deficiência*” na aquisição de veículos automóveis para uso próprio. Para tal, os necessários elementos declarativos são enviados à DSIVA, de forma agregada, pela Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (DSIECIV) ¹.

Não existe um sistema de informação para quantificar essa DF em interligação com o respetivo sistema de liquidação, como apropriado para apurar a receita cessante por BF relativa a cada liquidação de imposto. A inexistência desse sistema também prejudica a aplicação regular e eficaz de procedimentos de controlo visando a deteção e correção tempestiva de erros.

A DF das isenções que operam por restituição de imposto é quantificada com base em elementos constantes do SR relativos a documentos emitidos (faturas) e não a comprovativos de pagamento.

Para essas isenções, a AT instituiu procedimentos de controlo do cumprimento dos requisitos legais ² os quais, nos pedidos desmaterializados, impedem automaticamente a submissão dos pedidos que não reúnam essas condições ³.

A restituição do imposto depende de despacho registado diretamente no SR, tendo em atenção o “*parecer emitido pela inspeção tributária quando o pedido é selecionado pela matriz de risco*” assim como “*o resultado da análise das faturas, caso dos pedidos não desmaterializados e, nos restantes casos, atendendo a informações prestadas pelos serviços de inspeção tributária para outros pedidos e/ou histórico de pedidos. Caso persistam dúvidas, propõe-se a intervenção dos serviços de inspeção tributária ou solicitam-se esclarecimentos à entidade requerente do benefício*” ⁴.

Para além da DF das isenções que operam por restituição de imposto apenas foi quantificada a DF em IVA relativa à isenção atribuída às “*peças com deficiência*” na aquisição de veículos automóveis para uso próprio, porque só existe informação declarativa sobre estas isenções.

O Tribunal já identificou ⁵ os motivos (falta de inventariação e de estudos técnicos necessários para definir as fontes de informação e os métodos de cálculo) para não serem quantificadas todas as operações isentas ou sujeitas a taxa reduzida ou intermédia que visam prosseguir finalidades extrafiscais (benefícios fiscais) ⁶.

Assim, não existem dados completos sobre os BF em IVA utilizados pelos contribuintes, por falta de identificação e qualificação desses BF, designadamente a sua finalidade extrafiscal, reconhecendo a AT a dificuldade em quantificar a DF inerente às isenções deste imposto ⁷.

¹ Informação n.º 1460 da DSIVA, de 11 de abril de 2014.

² A AT verifica, designadamente “(...) a apresentação do pedido no prazo definido, os valores mínimos por fatura, bem como quaisquer outros requisitos formais próprios de cada diploma.” – Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16-02-2015.

³ Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16-02-2015.

⁴ Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16-02-2015. A AT também refere nesta resposta que o “*pedido é analisado no âmbito das despesas suportadas de acordo com o direito à restituição consagrado em cada diploma*”.

⁵ Vide 4.4.2 do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção.

⁶ Designadamente as operações isentas previstas nos n.º 15 e n.º 30 do artigo 9.º, nos artigos 13.º e 14.º e operações com finalidades extrafiscais sujeitas a taxa reduzida ou intermédia (v.g. verbas 1.9, 2.14, 2.17 da Lista I e verbas 1.10, 2.5 e 2.6 da Lista II do Código do IVA).

⁷ Vide § 38 do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção.

Ora, a adequada quantificação da DF em IVA requer a identificação e classificação dos respetivos BF¹ devendo apenas considerar as reduções de taxa qualificadas como BF segundo critérios objetivos e previamente definidos para todos os impostos, atento o conceito previsto no EBF² (designadamente o requisito da sua finalidade extrafiscal – identificar o fundamento para a redução da taxa) e, neste caso, a Diretiva IVA³. Se a redução de taxa não resultar de exigência comunitária, deve ser a relevância do seu fundamento extrafiscal a determinar a sua classificação como BF⁴.

A metodologia para a quantificação da DF em IVA pela isenção atribuída às “*personas com deficiência*” na aquisição de veículos automóveis para uso próprio não se encontra formalizada e aprovada, embora a AT considere como DF a receita cobrada no regime geral (sem isenção). Note-se que, no regime geral, o valor tributável para cálculo do IVA a suportar na aquisição de veículos automóveis inclui “*impostos, direitos, taxas e outras imposições*”⁵, nomeadamente o Imposto sobre Veículos (ISV).

A base tributável considerada para calcular essa DF não abrangeu, como deveria, o ISV pago mas, indevidamente, a isenção de ISV. Essa prática é, aliás, desconforme com a fórmula de cálculo definida pela AT para quantificar a DF mas tal fórmula também é incorreta (pois integra o ISV pago pelos adquirentes dos veículos e a isenção de ISV⁶).

Além disso, a quantificação da DF em IVA pela isenção atribuída às “*personas com deficiência*” na aquisição de veículos automóveis para uso próprio não se encontra automatizada, estando os cálculos (v.g. aplicação da taxa do imposto à correspondente base tributável) e os controlos (resultantes de procedimentos informais efetuados manualmente) suportados em ficheiros informáticos (MS Excel) que não asseguram a integridade, a fiabilidade e o histórico dos registos, visto não comportarem mecanismos de proteção nem de controlo dos dados registados e dos cálculos efetuados.

Em síntese, os resultados da atualização dos pontos fortes e fracos do Sistema de informação e Controlo da DF em IVA – **vide também 4.2, 4.3.3, 4.4 e Anexo II** – constam do quadro seguinte.

¹ Importa determinar e distinguir, por imposto, os desagravamentos fiscais que integram o respetivo regime de tributação-regra e os que integram o conceito de BF previsto no respetivo EBF, pois muitas normas desagravadoras visam, simultaneamente, fins fiscais e extrafiscais o que dificulta a sua qualificação como BF e, nos termos da lei, é também necessário que as finalidades extrafiscais sejam relevantes e superiores aos interesses tutelados com a tributação-regra que os benefícios impedem – **vide § 34** do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 - 2.ª Secção.

² A tributação de bens e serviços a diferentes taxas também visa prosseguir finalidades fiscais, pelo que nem todas essas operações (identificadas na Lista I e II do Código do IVA) devem ser tidas em conta para efeitos da DF (operações previstas no artigo 18.º do Código do IVA e constantes da respetiva Lista I e II) – **vide § 78** do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 - 2.ª Secção.

³ Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro.

⁴ Exemplos de critérios para a classificação de medidas fiscais de carácter excepcional em IVA, como DF, constam do “*Rapport sur la fiscalité dérogatoire*” publicado em 2003 pelo “*Conseil des Impôts*” francês. Vide também “*Annexe au Projet de Loi de Finances pour 2013 – Évaluation des Voies et Moyens – Dépenses Fiscales – Les taux réduits de TVA qui ne sont actuellement pas classés comme des dépenses fiscales*”.

⁵ Nos termos do n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA.

⁶ Base Tributável do IVA = ((Valor CIF x Coeficiente de majoração) + ISP pago + ISP isento + Outros) – Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16-02-2015, e Informação da DSIVA, de 11-04-2014.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

PONTOS FORTES	PONTOS FRACOS
<ul style="list-style-type: none"><input checked="" type="checkbox"/> Estrutura organizacional e competências para a quantificação da DF legalmente definidas<input checked="" type="checkbox"/> Procedimentos de controlo da DF por restituição de IVA baseados em matriz de risco	<ul style="list-style-type: none"><input checked="" type="checkbox"/> Falta de definição e aprovação formal da metodologia e do manual de procedimentos para quantificação da DF com especificação das responsabilidades, separação de funções-chave, inventariação dos BF, fontes de informação, fórmulas de cálculo e procedimentos de controlo<input checked="" type="checkbox"/> Insuficiente recolha de informação sobre BF (falta informação sobre operações isentas ou sujeitas a taxa reduzida ou intermédia que visam prosseguir finalidades extrafiscais)<input checked="" type="checkbox"/> Incompleta quantificação e relevação da DF (por omissão da DF das referidas operações com falta de informação)<input checked="" type="checkbox"/> Inexistência de sistema de informação específico para a quantificação e relevação da DF pela isenção atribuída às “pessoas com deficiência” na aquisição de veículos automóveis para uso próprio<input checked="" type="checkbox"/> Ineficácia dos procedimentos de controlo para assegurar a regularidade, correção financeira e adequada relevação da DF no OE e na CGE (v.g. foi quantificada DF com base em documentos emitidos que não deram origem a pagamentos efetivos e que, por isso, não deviam ter sido considerados – erro verificado em 22 operações)<input checked="" type="checkbox"/> Falta de contabilização orçamental da receita cessante por BF

1.4 – Despesa Fiscal em Imposto do Selo

A quantificação da DF em IS compete à Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, do Imposto Único de Circulação e das Contribuições Especiais (DSIMT) ¹, mas a definição e atribuição das responsabilidades inerentes a esse processo não se encontram formalizadas.

O processo de quantificação tem carácter pontual, sendo iniciado por pedidos de entidades externas (Direção-Geral do Orçamento e Tribunal de Contas) e concluído com as respetivas respostas (sem manual de procedimentos nem trabalho preparatório ou de acompanhamento durante o ano).

A quantificação não se encontra suportada por um sistema de informação específico e interligado com o sistema de liquidação do imposto, como apropriado para apurar a receita cessante por BF relativa a cada liquidação de imposto. A inexistência desse sistema também prejudica a aplicação regular e eficaz de procedimentos de controlo da quantificação da DF, visando a deteção e correção tempestiva de erros.

¹ Nos termos da alínea g) do n.º 2 do artigo 7.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro.

Além da falta de procedimentos de controlo formalmente definidos e aprovados, não há evidência de confirmação (dos dados) anterior ao cálculo da DF nem de confirmação (dos resultados) posterior a esse cálculo. A intervenção de um grupo restrito de funcionários (face aos recursos existentes) no processo de quantificação, sem clara definição de responsabilidades, não assegura a respetiva segregação de funções entre quem efetua os cálculos e quem os confirma (intervenientes que devem ficar identificados de forma inequívoca).

Não obstante o progresso verificado com a primeira quantificação da DF relativa à verba 1.2 da TGIS ¹, subsiste a não identificação de todos os BF em IS com a consequente falta de quantificação integral da respetiva DF. Acresce que a DF quantificada não se encontra discriminada na CGE de 2013 por natureza e função, de acordo com o CBF (v.g. 65% da DF registada na função “*Assuntos económicos*” foi incluída na categoria residual “*Outros*”).

Apesar de a TGIS prever 34 verbas suscetíveis de isenção, apenas foi quantificada DF para três verbas (as liquidadas pelos serviços de finanças da AT), concretamente as verbas 1.1 e 1.2, de base declarativa, e 28, de base cadastral, através de documentos declarativos para averbamento da isenção ou de demonstrações de liquidação, respetivamente.

Os dados foram extraídos do sistema liquidador do imposto que contém a base tributável das liquidações com BF, resultando a DF de cada verba (1.1, 1.2 e 28) da aplicação da respetiva taxa (0,8%, 10% e 1%). A DF da verba 1.2 “*Aquisição gratuita de bens*” que, até 2013, não era quantificada representa 83% (€ 305 M) dessa DF (€ 370 M).

As restantes operações isentas (cuja DF não foi quantificada) foram liquidadas por sujeitos passivos (v.g. instituições de crédito, notários, conservadores, seguradoras) sem intervenção da AT e, até 2014, sem obrigação de comunicar o valor dessas isenções ².

Porém, o Anexo Q da declaração anual de informação contabilística e fiscal (entregue pelos sujeitos passivos à AT) constitui também fonte de informação quanto às operações e factos sujeitos a IS, não obstante a AT considerar que a estrutura do Anexo Q, “*assente nas normas de incidência e não de isenção*”, não permite quantificar a DF “*com discriminação por natureza ou por funções*” (finalidade extrafiscal do BF).

Com efeito, os sujeitos passivos declararam no Anexo Q de 2013 operações e atos isentos, no montante global de € 126.111 M, enquadrados nas verbas 2 a 27 da TGIS com taxas de imposto diferenciadas. A mera aplicação das taxas mínimas, por verba, às isenções declaradas ascende a € 455 M, dos quais € 380 M (84%) são relativos à verba 17.3 “*Juros, Prémios e Comissões*”.

Assim, a omissão da DF das verbas 2 a 27 da TGIS é responsabilidade da AT pois, ao não assegurar a discriminação das isenções declaradas pelas respetivas verbas da TGIS (tributadas a diferentes taxas), inviabilizou a determinação da taxa aplicável e o cálculo do imposto que seria devido na falta de norma de isenção.

¹ Verba 1.2 da TGIS: “*Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião, a crescer, sendo caso disso, à da verba 1.1*”, tributada à taxa de 10%.

² A partir de 2014, com a alteração ao Código do IS (nos termos do artigo 193.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro - Lei do OE para 2014), os sujeitos passivos passaram a estar obrigados não só a apresentar anualmente a declaração discriminativa do IS liquidado mas também o valor das operações e atos realizados isentos desse imposto, por verba da TGIS.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

De facto, a lei exige aos sujeitos passivos a declaração anual do valor tributável das operações e factos isentos de IS com a indicação das verbas da TGIS (Anexo Q). Por sua vez, a discriminação da DF por natureza e por função deve ser realizada pela AT aquando da inventariação dos BF do imposto para efeito da quantificação da respetiva DF, à semelhança do procedimento que desenvolve no domínio dos impostos sobre o rendimento com base em formulários (Anexo H em IRS e Anexo D em IRC) com estrutura idêntica ao referido Anexo Q da declaração anual.

A AT reconhece que a falta de “*sistemas de liquidação, (...) de indicadores estatísticos, de controlo, análise e quantificação da DF em IS (...) dificulta quer o apuramento dos dados quer o controlo da consistência dos respetivos benefícios fiscais*” e refere que o prazo para a entrega da declaração sobre os BF utilizados em IS (até 15 de julho) inviabiliza a relevação da respetiva despesa na CGE (verbas 2 a 27 da TGIS). Porém, cabe à AT promover todas as iniciativas pertinentes no sentido de serem ultrapassadas as atuais insuficiências da informação em exercícios futuros.

Em síntese, os resultados da atualização dos pontos fortes e fracos do Sistema de informação e Controlo da DF em IS – **vide também 4.2, 4.3.3, 4.4 e Anexo II** – constam do quadro seguinte.

PONTOS FORTES	PONTOS FRACOS
<input checked="" type="checkbox"/> Estrutura organizacional e competências para a quantificação da DF legalmente definidas	<input checked="" type="checkbox"/> Falta de definição e aprovação formal da metodologia e do manual de procedimentos para quantificação da DF com especificação das responsabilidades, separação de funções-chave, inventariação dos BF, fontes de informação, fórmulas de cálculo e procedimentos de controlo <input checked="" type="checkbox"/> Insuficiente recolha de informação sobre BF (falta informação sobre operações e atos isentos previstos nas verbas 2 a 27 da TGIS) <input checked="" type="checkbox"/> Incompleta quantificação e relevação da DF (por omissão da DF das referidas operações com falta de informação) <input checked="" type="checkbox"/> Inexistência de sistema de informação específico para a quantificação e relevação da DF <input checked="" type="checkbox"/> Ineficácia dos procedimentos de controlo para assegurar a regularidade, correção financeira e adequada relevação da DF no OE e na CGE (v.g. indevida exclusão de 21 operações que foram anuladas quando deviam ter sido corrigidas) <input checked="" type="checkbox"/> Falta de contabilização orçamental da receita cessante por BF

1.5 – Despesa Fiscal em IUC

A quantificação da DF em IUC também compete à DSIMT¹ e estão igualmente por formalizar a definição e atribuição das responsabilidades inerentes àquele processo. As restantes deficiências identificadas no processo de quantificação da DF em IS também se verificam no da DF em IUC.

A AT alega existirem vários constrangimentos à quantificação da DF em IUC, nomeadamente a falta de implementação de “sistemas de indicadores estatísticos, de controlo, análise e quantificação de BF” que dificultam “quer o apuramento dos dados quer o controlo de consistência dos respetivos benefícios fiscais”.

Porém, a CGE “deverá conter todos os (...) elementos que se mostrem adequados a uma prestação clara e completa das contas públicas”, nos termos do que a LEO determina².

Em síntese, os resultados da atualização dos pontos fortes e fracos do Sistema de informação e Controlo da DF em IUC – **vide também 4.2, 4.3.5, 4.4 e Anexo II** – constam do quadro seguinte.

PONTOS FORTES	PONTOS FRACOS
<input checked="" type="checkbox"/> Estrutura organizacional e competências para a quantificação da DF legalmente definidas	<input checked="" type="checkbox"/> Falta de definição e aprovação formal da metodologia e do manual de procedimentos para quantificação da DF com especificação das responsabilidades, separação de funções-chave, inventariação dos BF, fontes de informação, fórmulas de cálculo e procedimentos de controlo <input checked="" type="checkbox"/> Insuficiente recolha de informação sobre BF (falta informação sobre isenções automáticas sem obrigação declarativa) <input checked="" type="checkbox"/> Incompleta quantificação e não relevação da DF (omissão da totalidade da DF) <input checked="" type="checkbox"/> Inexistência de sistema de informação específico para a quantificação e relevação da DF <input checked="" type="checkbox"/> Ineficácia dos procedimentos de controlo para assegurar a regularidade, correção financeira e adequada relevação da DF no OE e na CGE (v.g. não relevação da DF quantificada) <input checked="" type="checkbox"/> Falta de contabilização orçamental da receita cessante por BF

1.6 – Despesa Fiscal em ISV

A quantificação da DF em ISV compete à Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (DSIECIV)³ mas a definição e atribuição das responsabilidades inerentes àquele processo não se encontram formalizadas.

¹ Nos termos da alínea g) do n.º 2 do artigo 7.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro.

² Nos termos do n.º 7 do artigo 76.º da LEO.

³ Nos termos da alínea i) do n.º 2 do artigo 10.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

A DF é quantificada a partir da identificação dos contribuintes com isenções obtida através de dados da *Declaração Aduaneira de Veículo* (DAV) extraídos do Sistema de Fiscalidade Automóvel (SFA).

A quantificação não se encontra suportada por um sistema de informação específico e interligado com o sistema de liquidação do imposto, como apropriado para apurar a receita cessante por BF relativa a cada liquidação de imposto. A inexistência desse sistema também prejudica a aplicação regular e eficaz de procedimentos de controlo da quantificação da DF, visando a deteção e correção tempestiva de erros.

Além da falta de procedimentos de controlo formalmente definidos e aprovados, não há evidência de confirmação (dos dados) anterior ao cálculo da DF nem de confirmação (dos resultados) posterior a esse cálculo. A intervenção de um grupo restrito de funcionários no processo de quantificação, sem clara definição de responsabilidades, não assegura a respetiva segregação de funções entre quem efetua os cálculos e quem os confirma (intervenientes que devem ficar identificados de forma inequívoca).

O exame do processo de quantificação da DF em ISV revelou não existir inventariação completa dos BF devidamente formalizada e aprovada, quanto à indicação da norma e do diploma legal que prevê o BF, à atribuição de um código de classificação, à identificação do tipo/modalidade técnica (v.g. isenção, dedução à coleta) e da função/finalidade extrafiscal do BF e à indicação da norma fiscal de referência (norma do regime de tributação regra aplicada no cálculo da DF) – *vide Anexo II*.

A metodologia de quantificação não se encontra formalizada e aprovada, embora a DSIECIV apenas considere, como DF, a receita tributária não cobrada por isenção total do imposto, entendendo que as taxas reduzidas e intermédias em ISV, por atenderem às *“características específicas dos diversos veículos, como é o caso, por exemplo dos veículos ligeiros de mercadorias e dos veículos ligeiros mistos”*, prosseguem finalidades essencialmente fiscais, ou seja, não as considera BF mas desagravamentos fiscais estruturais cujas perdas de receita não quantifica.

O processo de quantificação da DF em ISV tem carácter pontual visto ser iniciado com a receção do respetivo pedido, obedecer ao solicitado e ser concluído pelo envio da resposta (sem manual de procedimentos nem trabalho preparatório ou de acompanhamento durante o ano).

A DF é quantificada com base nos dados extraídos do sistema liquidador do imposto através de ferramentas de *data warehouse*. Porém, tal quantificação não se encontra automatizada, estando os cálculos (v.g. aplicação das taxas do imposto às componentes cilindrada e ambiental e subtração da parcela a abater) e os controlos (resultantes de procedimentos informais efetuados manualmente) suportados em ficheiros informáticos (*MS Excel*) que não asseguram a integridade, a fiabilidade e o histórico dos registos, visto não comportarem mecanismos de proteção nem de controlo dos dados registados e dos cálculos efetuados.

Por insuficiência da informação recolhida no SFA, a quantificação da DF em ISV relativa a veículos com mais de um ano de uso necessita de correção manual. A DSIECIV reconhece o risco adicional deste procedimento tendo solicitado a realização de projeto informático para eliminar esse risco.

Em síntese, os resultados da atualização dos pontos fortes e fracos do Sistema de informação e Controlo da DF em ISV – *vide também 4.2, 4.3.6, 4.4 e Anexo II* – constam do quadro seguinte.

7/66

PONTOS FORTES	PONTOS FRACOS
<ul style="list-style-type: none"><input checked="" type="checkbox"/> Estrutura organizacional e competências para a quantificação da DF legalmente definidas<input checked="" type="checkbox"/> Suportes declarativos com informação necessária à quantificação da DF	<ul style="list-style-type: none"><input checked="" type="checkbox"/> Falta de definição e aprovação formal da metodologia e do manual de procedimentos para quantificação da DF com especificação das responsabilidades, separação de funções-chave, inventariação dos BF, fontes de informação, fórmulas de cálculo e procedimentos de controlo<input checked="" type="checkbox"/> Inexistência de sistema de informação específico para a quantificação e relevação da DF<input checked="" type="checkbox"/> Ineficácia dos procedimentos de controlo para assegurar a regularidade, correção financeira e adequada relevação da DF no OE e na CGE (v.g. utilização de ficheiros informáticos que não asseguram a integridade, a fiabilidade e o histórico dos registos, visto não comportarem mecanismos de proteção nem de controlo dos dados registados e dos cálculos efetuados)<input checked="" type="checkbox"/> Falta de contabilização orçamental da receita cessante por BF

1.7 – Despesa Fiscal em IEC

Dos IEC foi apreciado o sistema de informação e controlo da DF em ISP, face à sua relevância (99% da DF dos IEC). A quantificação da DF em ISP compete à DSIECIV¹, no entanto a definição e atribuição das responsabilidades inerentes àquele processo não se encontram formalizadas.

A DF em ISP é quantificada com base em dados da *Declaração de Introdução no Consumo* (DIC) extraídos do *Sistema de Controlo de Introdução no Consumo de Produtos Sujeitos a IEC* (SIC-IC) e com recurso ao Sistema de Informação sobre a Importação de Carvão (STADA-IMP), à base de dados (*MS Access*) de reembolso das Organizações Internacionais e Corpo Diplomático e a dados sobre o consumo dos cartões de acesso ao gasóleo colorido e marcado (GCM) reportados mensalmente à AT pela Direção-Geral da Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR).

A quantificação não se encontra suportada por um sistema de informação específico e interligado com o sistema de liquidação do imposto, como apropriado para apurar a receita cessante por BF relativa a cada liquidação de imposto. A inexistência desse sistema também prejudica a aplicação regular e eficaz de procedimentos de controlo da quantificação da DF, visando a deteção e correção tempestiva de erros.

Além da falta de procedimentos de controlo formalmente definidos e aprovados, não há evidência de confirmação (dos dados) anterior ao cálculo da DF nem de confirmação (dos resultados) posterior a esse cálculo. A intervenção de um grupo restrito de funcionários no processo de quantificação, sem clara definição de responsabilidades, não assegura a respetiva segregação de funções entre quem efetua os cálculos e quem os confirma (intervenientes que devem ficar identificados de forma inequívoca).

¹ Nos termos da alínea i) do n.º 2 do artigo 10.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

Tal como se verificou para outros impostos – *vide Anexo III* – o processo de quantificação da DF em ISP não resulta de inventariação completa dos BF devidamente formalizada e aprovada, quanto à indicação da norma e do diploma legal que prevê o BF, à atribuição de um código de classificação, à identificação do tipo/modalidade técnica (v.g. isenção, dedução à coleta) e da função/finalidade extrafiscal do BF e à indicação da norma fiscal de referência (norma do regime de tributação regra aplicada no cálculo da DF).

A metodologia de quantificação não se encontra formalizada e aprovada, embora a AT considere como DF *“a receita tributária não cobrada pela existência do benefício fiscal”*¹ relativo à isenção sobre a utilização de produtos petrolíferos e energéticos elencados no artigo 89.º do CIEC, considerando o imposto liquidado relativamente às introduções no consumo. Porém, não foi quantificada nem relevada a DF por BF à eletricidade², quanto ao imposto especial de consumo de eletricidade.

O processo de quantificação da DF em ISP tem carácter pontual visto ser iniciado com a receção do respetivo pedido, obedecer ao solicitado e ser concluído pelo envio da resposta (sem manual de procedimentos nem trabalho preparatório ou de acompanhamento durante o ano).

A quantificação da DF em ISP assenta nos dados extraídos do sistema liquidador do imposto (SIC-IC) através de ferramentas de *data warehouse*, porém não se encontra automatizada, sendo os cálculos (v.g. aplicação das várias taxas do imposto às quantidades de produtos petrolíferos e energéticos declaradas para consumo) e os controlos (resultantes de procedimentos informais efetuados manualmente) suportados em ficheiros informáticos (*MS Excel*) que não asseguram a integridade, a fiabilidade e o histórico dos registos, visto não comportarem mecanismos de proteção nem de controlo dos dados registados e dos cálculos efetuados.

Com efeito verificou-se que as correções registadas nesses ficheiros não são efetuadas no SIC-IC. E a auditoria detetou que a DF relativa aos *“Produtos petrolíferos e energéticos consumidos em instalações sujeitas ao Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão (PNALE) ou a um Acordo de Racionalização dos Consumos de Energia (ARCE)”* se encontra subavaliada em € 311,5 m por excluir indevidamente uma operação isenta³.

Em síntese, os resultados da atualização dos pontos fortes e fracos do Sistema de informação e Controlo da DF em IEC – *vide também 4.2, 4.3.7, 4.4 e Anexo II* – constam do quadro seguinte.

¹ **Vide** Ofício n.º 113/2015 do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 16 de fevereiro.

² Nos termos do n.º 2 do artigo 89.º do CIEC.

³ O correspondente registo (constante do respetivo ficheiro) não foi considerado (por erro) na fórmula de somatório – **vide § 100**.

7/6/6
-

PONTOS FORTES	PONTOS FRACOS
<ul style="list-style-type: none"><input checked="" type="checkbox"/> Estrutura organizacional e competências para a quantificação da DF legalmente definidas<input checked="" type="checkbox"/> Suportes declarativos com informação necessária à quantificação da DF	<ul style="list-style-type: none"><input checked="" type="checkbox"/> Falta de definição e aprovação formal da metodologia e do manual de procedimentos para quantificação da DF com especificação das responsabilidades, separação de funções-chave, inventariação dos BF, fontes de informação, fórmulas de cálculo e procedimentos de controlo<input checked="" type="checkbox"/> Inexistência de sistema de informação específico para a quantificação e relevação da DF<input checked="" type="checkbox"/> Ineficácia dos procedimentos de controlo para assegurar a regularidade, correção financeira e adequada relevação da DF no OE e na CGE (v.g. indevida exclusão de uma operação isenta, por utilização de ficheiros informáticos que não asseguram a integridade, a fiabilidade e o histórico dos registos, visto não comportarem mecanismos de proteção nem de controlo dos dados registados e dos cálculos efetuados)<input checked="" type="checkbox"/> Falta de contabilização orçamental da receita cessante por BF



7/6/6

Tribunal de Contas

ANEXO II – Sistemas de Informação e Controlo da Despesa Fiscal: Síntese da Apreciação

Quadro sinóptico por imposto e respetiva unidade orgânica da AT

Elementos de Apreciação	DSIRS	DSIRC	DSIVA	DSIECIV				DSIMT		DSPCG
	IRS	IRC	IVA	ISV	ISP	IT	IABA	IS	IUC	
Estrutura organizacional										
Definição e atribuição formal de responsabilidades	Não	Não								
Separação de funções-chave, segregação de funções	Não									
Supervisão de procedimentos, registos e resultados	Sim	Sim	Parcial							
Fontes de informação										
Aprovação formal	Não									
Integralidade dos dados sobre a DF	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	
Suporte declarativo sobre BF	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Parcial	Sim	
Com denominação do BF	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	
Com diploma e norma legal	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	
Com tipo de BF	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	
Aplicações informáticas										
Existência de aplicação informática	Não	Parcial	Parcial	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Outros suportes informáticos	Sim	Sim								
Organização e identificação de registos (inputs)	Sim	Parcial	Parcial							
Organização e identificação de registos (outputs)	Sim	Parcial	Parcial							
Histórico e segurança dos registos - backup e plano de emergência	Parcial									
Processo de quantificação da DF										
Inventariação dos BF										
Inventariação formal	Não									
Inventariação aprovada	Não									
Identificação do Diploma e norma legal	Sim									
Identificação do Código de BF	Parcial	Parcial	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Parcial	Não	
Identificação do Tipo de BF	Sim	Parcial	Parcial	Sim	Sim	Sim	Sim	Parcial	Parcial	
Identificação da Finalidade extrafiscal	Parcial									
Identificação da Norma fiscal de referência	Não									
Método de quantificação da DF										
Aprovação formal	Não									
Identificação dos desagravamentos fiscais	Parcial	Não	Parcial	Não	Não	Não	Não	Parcial	Não	
Identificação dos BF	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	
Procedimentos de quantificação da DF										
Procedimentos formalizados (manual ou outros documentos)	Não									
Quantificação pela Direção de Serviços da AT competente	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
Formas de cálculo formalizadas e aprovadas	Não									
Procedimentos de quantificação da DF automatizados	Não									
Procedimentos de deteção de erros e anomalias	Parcial									
Procedimentos de controlo eficazes	Não	Não								
Preparação dos elementos de síntese da DF	Sim	Não	Sim							
Ações de controlo interno desenvolvidas	Não	Não								
Relevação da DF no OE e na CGE										
Relevação integral da DF	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	
Discriminação da DF em conformidade com o CBF	Sim	Parcial	Sim	Parcial	Parcial	Parcial	Parcial	Parcial	Não	
Identificação da DF por imposto	Sim	Não								
Identificação da DF por tipo	Sim	Parcial	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	
Identificação da DF por finalidade extrafiscal	Sim	Parcial	Sim	Parcial	Parcial	Parcial	Parcial	Parcial	Não	
Identificação do BF e da norma legal	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	

766
-

ANEXO III – Amostra Representativa das Operações e Anomalias: Síntese do Exame

Quadro sinóptico da Amostra Representativa das Operações (ARO) e das Anomalias

(em euros)

Benefício Fiscal	Tipo DF (*)	DF relevada na CGE de 2013 Mapa 42 (**)	ARO		Anomalias		Irregularidades (***)		
			N.º	Valor	N.º	Valor	N.º	Valor	%
IRS		269 184 567	10	10 274	8	315 500	6	80 607	25
Pessoas com Deficiência	DC	142 007 678	5	7 955			0	0	0
					3	219 615	2	55 190	25
Pessoas com Deficiência	IT	60 860 433	3	2 201			0	0	0
					3	94 121	2	23 653	25
Planos Poupança Reforma / Fundos de pensões	DC	27 044 173	1	68			0	0	0
					1	1 356	1	1 356	100
Prémios de seguros de saúde	DC	15 776 774	1	50			0	0	0
					1	408	1	408	100
Restantes 13 BF em IRS (não selecionados)		23 495 510							
<i>Residentes não habituais em território português</i>	IT	<i>Não Relevada</i>	<i>Omissão de DF</i>				<i>Não Quantificável</i>		
<i>Importâncias suportadas por arrendatários de imóveis de fundos de investimento</i>	DC	<i>Não Relevada</i>	<i>Omissão de DF</i>				<i>Não Quantificável</i>		
IRC		744 573 764	23	303 576 174	18	35 533 851	5	33 658 849	10
Pessoas coletivas de utilidade pública e de solidariedade social	IT	159 458 895	3	119 957 566			0	0	0
					3	375 283	1	135 257	36
Regime das Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS)	IT	155 738 513	3	123 337 127			0	0	0
					1	2 500	1	2 500	100
SIFIDE - Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial	DC	95 132 469	4	7 148 534			0	0	0
					1	1 348 730	0	0	0
Regime especial aplicável às entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 1 de janeiro de 2007	TP	68 950 799	3	3 645 985			0	0	0
					1	3 349 593	0	0	0
Outras isenções definitivas	IT	62 223 334	3	27 828 918			1	25 445 477	91
					2	8 075 615	2	8 075 615	100
Majoração à criação de emprego	DMC	42 714 693	2	77 507			0	0	0
					4	1 853 028	0	0	0

(em euros)



766

Tribunal de Contas

(em euros)

Benefício Fiscal	Tipo DF (*)	DF relevada na CGE de 2013 Mapa 42 (**)	ARO		Anomalias		Irregularidades (***)		
			N.º	Valor	N.º	Valor	N.º	Valor	%
Investimento de natureza contratual – Grandes Projetos de Investimento	DC	41 227 711	1	3 828 949			0	0	0
					2	9 621 847	0	0	0
Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)	DC	37 235 214	1	1 154 366			0	0	0
					1	8 735 573	0	0	0
Majorações aplicadas aos donativos previstos no artigo 62.º e 62.º-A do EBF	DMC	22 448 824	1	5 146			0	0	0
					1	1 414 782	0	0	0
Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos PALOP e em Timor Leste	DMC	19 412 722	1	16 589 811			0	0	0
Benefícios fiscais relativos à interioridade	TP	14 972 843	1	2 266			0	0	0
					2	756 900	0	0	0
Restantes 30 BF em IRC (não selecionados)		4 022 3801							
Resultado da liquidação (a abater)		-15 166 056							
<i>Reinvestimento dos valores de realização</i>		<i>Não Relevada</i>	<i>Omissão de DF</i>				<i>30.350.205</i>		
<i>Reporte de prejuizos</i>		<i>Não Relevada</i>	<i>Omissão de DF</i>				<i>Não Quantificável</i>		
<i>RETGS - Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades</i>		<i>Não Relevada</i>	<i>Omissão de DF</i>				<i>Não Quantificável</i>		

IVA		108 703 016	5	1 410 728	22	215 478	22	215 478	13
Missões Diplomáticas - Decreto-Lei n.º 143/86, de 16 de junho	IT	13 385 822	1	3 479			0	0	0
					3	1 735	3	1 735	100
IPSS - Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro	IT	51 314 108	2	42 607			0	0	0
					9	175 086	9	175 086	100
Forças Armadas e de Segurança - Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de abril	IT	21 205 309	1	1 355 380			0	0	0
					2	916	2	916	100
Comunidades Religiosas - Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro	IT	13 398 792			7	29 767	7	29 767	100
Partidos Políticos - Lei n.º 19/2003 de 20 de junho	IT	274 879			1	7 974	1	7 974	100
Automóveis – Pessoas com deficiência	IT	5 601 145	1	9 262			0	0	0
Associações de Bombeiros - Decreto-Lei n.º 113/90, de 5 de abril (não selecionado)	IT	3 522 961							
<i>Operações isentas ou sujeitas a taxa reduzida ou intermédia que visam prosseguir finalidades extrafiscais (BF) - (v.g. 1.9, 2.14 e 2.17 da Lista I e verbas 1.10, 2.5 e 2.6 da Lista II, ambas do CIVA).</i>	IT	<i>Não Relevada</i>	<i>Omissão de DF</i>				<i>Não Quantificável</i>		

766
-

(em euros)

Benefício Fiscal	Tipo DF (*)	DF relevada na CGE de 2013 Mapa 42 (**)	ARO		Anomalias		Irregularidades (***)		
			N.º	Valor	N.º	Valor	N.º	Valor	%
IS		369 559 938	14	136 524	37	2 753 252	22	399 138	14
Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública	IT	6 064 442	1	1 321			0	0	0
					3	591 926	1	399 138	67
Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as associações e federações de municípios de direito público, e seus serviços, estabelecimentos e organismos, compreendidos os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial	IT	39 157 410	1	68 107			0	0	0
					3	1 399 573	0	0	0
Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas - Transmissões integradas em Planos de insolvência ou de pagamentos ou no âmbito da liquidação da massa insolvente	IT	7 338 751	1	732			0	0	0
					1	428 506	0	0	0
Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião (Bens Imóveis e Móveis)	IT	305 466 272	11	66 364			0	0	0
					30	333 247	21		
Restantes 27 BF em IS (não selecionados)		11 533 063							
<i>Outras operações e atos isentos - Anexo Q - verbas 2 a 27 da TGIS</i>	IT	<i>Não Relevada</i>				<i>Omissão de DF</i>		<i>454 663 180</i>	
ISV		25 469 516	1	23 418	0	0	0	0	0
Veículos com lotação = ou > a sete lugares adquiridos pelos municípios e juntas de freguesias para transporte escolar	IT	112 704	1	23.418			0	0	0
Restantes 14 BF em ISV (não selecionados)		25 356 813							
ISP		158 070 235	6	192 630	2	382 145	1	311 518	54
Produtos petrolíferos e energéticos consumidos em instalações sujeitos ao Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão (PNALE) ou a um Acordo de Racionalização	IT	45 883 769	2	189 641			0	0	0
					1	311 518	1	311 518	100
Equipamentos agrícolas	IT	71 804 561	3	471			0	0	0
Aquecimento industrial, comercial e doméstico	IT	5 929 345	1	2 518			0	0	0
					1	70 627	0	0	0
Restantes 7 BF em ISP (não selecionados)	IT	34 452 560							



766

Tribunal de Contas

(em euros)

Benefício Fiscal	Tipo DF (*)	DF relevada na CGE de 2013 Mapa 42 (**)	ARO		Anomalias		Irregularidades (***)		
			N.º	Valor	N.º	Valor	N.º	Valor	%

IABA	-	1 280 072							
------	---	-----------	--	--	--	--	--	--	--

IT	-	1 023 103							
----	---	-----------	--	--	--	--	--	--	--

IUC	-	0							
-----	---	---	--	--	--	--	--	--	--

Veículos da administração central, regional, local, das forças militares / militarizadas e de corporações bombeiros que se destinem ao combate ao fogo	IT	Não Relevada			Omissão de DF			1 385 714	
Automóveis e motociclos da propriedade de Estados estrangeiros, missões diplomáticas e consulares, organismos internacionais e agências europeias esp.	IT	Não Relevada			Omissão de DF			1 697	
Automóveis e motociclos que, tendo mais de 20 anos e constituindo peças de museus públicos, só ocasionalmente sejam objeto de uso	IT	Não Relevada			Omissão de DF			15 144	
Veículos não motorizados, exclusiv. Elétricos / energias renováveis, veículos especiais de mercadorias, ambulâncias, funerários e tratores agrícolas	IT	Não Relevada			Omissão de DF			27 273	
Automóveis ligeiros de passageiros que se destinem ao serviço de aluguer com condutor (letra «T»), bem como ao transporte em táxi	IT	Não Relevada			Omissão de DF			258 280	
Pessoas com deficiência cujo grau de incapacidade seja >= a 60 % em relação a veículos das categorias A, B e E nas condições previstas no n.º 5	IT	Não Relevada			Omissão de DF			2 094 175	
Pessoas coletivas de utilidade pública e instituições particulares de solidariedade social, nas condições previstas no n.º 6	IT	Não Relevada			Omissão de DF			556 966	
Estão isentos de 50 % do imposto os veículos da categoria D, quando autorizados ou licenciados para o transporte de grandes objetos	TP	Não Relevada			Omissão de DF			987 692	
Estão isentos de 50 % do imposto os veículos das categorias C e D que efetuem transporte exclusivamente na área territorial de uma região autónoma	TP	Não Relevada			Omissão de DF			40 164	
Operações de isenções automáticas sem obrigação declarativa	IT	Não Relevada			Omissão de DF			Não Quantificável	

TOTAL	DF relevada na CGE de 2013 Mapa 42 (**)	ARO		Anomalias		Irregularidades (***)		
		N.º	Valor	N.º	Valor	N.º	Valor	%
	Relevada 1 677 864 211	59	305 349 748	87	39 200 226	56	34 665 590	10
	Não Relevada	Omissão de DF				490.380.489		

Fontes: CGE e AT.

* Tipo de DF: Isenção Tributária (IT); Dedução à Matéria Coletável (DMC); Dedução à Coleta (DC); Taxa preferencial (TP)

** DF desagregada por BF pela AT

*** Operações com Incorreção Financeira e Inadequada Relevação (DF relevada na CGE) / Omissão de DF (DF não relevada na CGE)

766
-

ANEXO IV – Inconsistência na Previsão da Despesa Fiscal

Quadro sinóptico da DF no OE e na CGE

(em milhões de euros)

Imposto	OE - Relatório (P)				OE - Mapa XXI (P)				CGE - Mapa 42		
	2012 (P)	2013 (P)	2014 (P)	2015 (P)	2012 (P)	2013 (P)	2014 (P)	2015 (P)	2012	2013	2014
IRS	221	2.627	2.551	2.810	221	106	283	274	251	269	402
IRC	438	1.345	562	681	438	2191	744	670	448	745	872
IVA	106	3.732	3.555	3.435	106	142	127	117	135	109	112
IS	10	17	56	205	10	17	50	61	28	370	332
IUC		10	6	7					0		7
ISV	40	185	114	177	40	39	25	28	30	25	29
ISP	138	448	437	420	138	133	147	160	137	158	164
IABA	1	112	97	111	1	1	1	1	1	2	2
IT	1	23	1	1	1	1	1	1	1		1
Total	955	8.499	7.380	7.846	955	2629	1378	1312	1.030	1.678	1.920

Fontes: OE e CGE. (P) Previsão inscrita nos OE dos respetivos anos.



ANEXO V – Exercício do Contraditório – Apreciação das Respostas

Ministério das Finanças

Subavaliação da Despesa Fiscal na Conta Geral do Estado – vide § 25 a § 27

Alega o Ministério das Finanças (MF):

“O Tribunal de Contas [TdC] afirma que se tivermos em consideração os resultados do exame do Tribunal à DF de 2012, a DF quantificada pela AT não aumentou entre esse ano e 2013. No entanto, por uma questão de rigor na comparação, dever-se-á destacar que, segundo o Relatório da Auditoria n.º 19/2014, a DF prevista pelo TdC para 2012 superaria as € 2.110 M. Ora, tendo em conta que em 2013 a Despesa Fiscal na CGE segue critérios mais abrangentes tal como referido pelo TdC, a DF terá registado uma redução de cerca € 430 M (-20%) entre 2012 e 2013.”

O Tribunal de Contas aprecia anualmente a DF no Parecer sobre a CGE. Em cada ano é obtida evidência relativamente à fiabilidade da DF quantificada e relevada na CGE do ano anterior. Nos últimos Pareceres o Tribunal tem formulado reservas sobre o montante da DF relevado nessa Conta por estar manifestamente subavaliado devido à omissão de parte dos BF e, sobretudo, sublinhando as insuficiências detetadas na quantificação da DF ou na sua relevação na CGE.

Na verdade, do Relatório do Tribunal (à DF relevada na CGE de 2012) referido pelo MF consta o seguinte: *“Face à quantificação realizada pela AT (não obstante as suas insuficiências) o montante a reportar na CGE de 2012 deveria ter sido superior a € 2.110 M, mais do dobro da DF relevada nessa Conta (€ 1.030 M). Estamos perante uma omissão muito significativa que coloca em causa a fiabilidade da informação sobre a DF no OE e na CGE, retirando a transparência necessária para a apreensão da ação do Estado nesta área sensível da tributação.” [sublinhado nosso]*

Ao referir uma redução de “20%”, o MF ignora que a auditoria detetou omissões de € 490 M na DF de 2013 e a necessidade de retirar € 305 milhões, para efeitos de comparabilidade – vide § 26. Mas, sobretudo, o MF ignora que as insuficiências e deficiências detetadas nos respetivos sistemas de informação e controlo constituem verdadeiras limitações para a quantificação com rigor e para o exame e formulação de uma opinião de auditoria sobre a DF relevada na CGE de 2013. Tais limitações suscitam a pertinência da tomada das ações corretivas necessárias (tendo o Tribunal formulado um conjunto de recomendações para o efeito que reitera ou acresce às constantes do Relatório referido pelo MF e dos últimos Pareceres sobre a CGE).

A observação do Tribunal de que a DF quantificada pela AT não aumentou entre 2012 e 2013 visa alertar os destinatários da informação reportada na CGE para a subavaliação manifesta da DF e prevenir uma errónea perceção da evolução dessa despesa.

Reavaliação dos Benefícios Fiscais em IRC – vide § 68 a §70

Alega o Ministério das Finanças:

“(...) no âmbito da reforma do Código do IRC, nomeadamente no Anteprojeto da Reforma do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas, foi elaborada uma análise abrangente aos Benefícios Fiscais concedidos (...) tida em consideração pelo Governo no âmbito da elaboração da proposta de lei de alteração do Código do IRC e mais legislação conexa apresentada na Assembleia da República.”

O Tribunal reitera que a revisão do Código do IRC não foi acompanhada de resultados quantificados sobre a reavaliação dos respetivos BF, designadamente da *“clara definição dos seus objetivos e da prévia quantificação da DF”* nos termos da lei.

O universo dos BF previstos no EBF, nos códigos fiscais e em legislação avulsa impõe a sua reavaliação regular (a última reavaliação foi realizada em 2005) pelo impacto que têm na diminuição das receitas públicas e da equidade do sistema tributário. O estreitamento da base tributável pela existência de BF implica o acréscimo da carga fiscal para os restantes contribuintes não beneficiários.

Ora, a concessão de BF só é justificável desde que vise relevantes motivos económicos ou de justiça social claramente definidos e quantificados. E a LEO exige a *“identificação de medidas destinadas à cobertura da receita cessante que resulte da criação ou alargamento de quaisquer benefícios fiscais”*. O que não se verificou quando, em 2013, foi criado o *“crédito fiscal extraordinário ao investimento”* em IRC sem identificação das medidas destinadas a compensar a respetiva perda de receita (estimada, em 2014, pela AT em € 221 M), não obstante a premência da consolidação orçamental.

Sublinha-se também que a manutenção de BF em IRC que operam por dedução à matéria coletável conduz a vantagens fiscais tanto maiores quanto maior é o rendimento do sujeito passivo, sendo esta falta de equidade um dos motivos para a doutrina defender a atribuição desses BF apenas a atividades desenvolvidas por pessoas coletivas de utilidade pública na prossecução de funções inerentes ao Estado Social. O Tribunal tem recomendado ao Governo a revisão do regime legal dos BF que operam por dedução à matéria coletável de IRC **(a última vez através da recomendação 4 do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção)**. Porém, essa recomendação ainda não foi acolhida.

Como bem refere Nuno Sá Gomes, a reavaliação *“deverá ser feita em termos de avaliar a eficácia económico-financeira dos benefícios fiscais, em si mesmos, e no confronto com outras medidas alternativas de intervenção pública, designadamente, mediante o confronto com a eficácia das despesas diretas (subsídios, subvenções e outras participações)”*.



7/6/6
-

Tribunal de Contas

Inadequada relevação da Despesa Fiscal – vide § 102 e § 103

Alega o Ministério das Finanças:

“(...) sempre que é apresentado algum documento que inclua matéria relacionada com Despesa Fiscal, ressalva-se que as discrepâncias existentes entre a despesa fiscal reportada nos diversos Relatórios do Orçamento de Estado, bem como a que consta dos Relatórios da Despesa Fiscal publicados pelo Governo, face à despesa fiscal reportada na CGE decorrem da utilização de distintas metodologias de apuramento, bem como distintos princípios contabilísticos.

(...)

Em consequência, a Autoridade Tributária e Aduaneira encontra-se a elaborar um Manual de Quantificação de Despesa Fiscal de forma a melhorar a quantificação da despesa fiscal e, entre outros, aplicar um critério único de apuramento e discriminação das "receita tributárias cessantes", o qual se estima estar terminado em novembro de 2015, de forma a ser aplicado já em 2016.”

A inconsistência manifesta da DF prevista no Relatório do OE para 2013 (€ 8.499 M) com a prevista nesse OE (€ 2.629 M) e com a relevada na respetiva CGE (€ 1.678 M) decorre, sobretudo, desse Relatório incluir indevidamente, como DF, perdas de receita provenientes de desagravamentos fiscais que, por lei, não são BF. Inconsistências de dimensão similar subsistem nos documentos orçamentais para 2014 e 2015 essencialmente pela mesma razão.

O processo de quantificação da DF que suporta os Relatórios do OE desde 2013 também não observa as boas práticas internacionais ao não ser instruído com a inventariação dos BF por imposto que é essencial para distinguir a receita cessante proveniente desses benefícios (a quantificar e relevar como DF, nos termos legais) das restantes perdas de receita que decorrem de desagravamentos fiscais estruturais integrantes do regime de tributação-regra de cada imposto.

Para além de tal processo não suprir as deficiências que as recomendações do Tribunal de Contas visam corrigir, os valores reportados pelo Governo foram objeto de apreciação no sexto exame regular ao Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF) o qual refere serem necessários esforços adicionais para desenvolver e aplicar uma metodologia clara na quantificação da DF.

O Tribunal regista que (como recomendado) a AT se encontra a elaborar o manual de procedimentos para a quantificação da DF, com aplicação prevista já para 2016, reconhecendo a importância da aplicação de um critério único para apurar e discriminar as receitas tributárias cessantes.

Autoridade Tributária e Aduaneira

Insuficiente quantificação da Despesa Fiscal em IRC – vide § 27, § 65 e § 80

Alega a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT):

“Nestes pontos considera-se que a AT não quantifica a DF relativa ao “regime de tributação especial pelo grupo de sociedades” [RETGS] e “reporte de prejuízos fiscais” bem como a não relevação do “reinvestimento dos valores de realização” como DF, prejudicando o rigor e a transparência da sua relevação na CGE, face aos BF utilizados.

Discorda-se deste ponto de vista, uma vez que, de facto, estas realidades não cabem no conceito de BF, não tendo, consequentemente, que ser reportada a respetiva despesa.”

Sendo recorrentes tais alegações da AT cabe reiterar a posição do Tribunal sobre a matéria (**no Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção e nos últimos Pareceres sobre a CGE**).

Quanto ao RETGS, trata-se de um regime especial que visa finalidades extrafiscais dirigidas à formação de grupos de sociedades e de um regime opcional de tributação não diretamente aplicável a todos os grupos de sociedades, não constituindo um modelo de tributação comum aplicável diretamente aos grupos de sociedades que reúnam as condições legais para o efeito. Da aplicação desse regime decorrem vantagens fiscais, designadamente a dispensa de retenção na fonte no pagamento de rendimentos a sociedades do grupo e a compensação imediata de lucros e prejuízos fiscais gerados em cada exercício. Aplicando-se o regime de tributação-regra esses resultados seriam considerados por sociedade. A tributação em sede de RETGS traduz-se, em relação às sociedades do grupo, *“efetivamente por uma redução dos impostos pagos por estas”* – vide **Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30-04-2014 (Processo 05376/12)** – devendo essa receita cessante ser quantificada e classificada como DF por integrar o conceito legal de BF definido no artigo 2.º do EBF. Para 2013 a perda de receita fiscal pela aplicação do RETGS não foi quantificada pela AT. No único ano (2011) em que tal perda foi quantificada, o respetivo montante foi de € 583 M.

Quanto ao reinvestimento dos valores de realização – nos termos do artigo 48.º do Código do IRC (CIRC) – trata-se de um regime especial que permite um tratamento fiscal privilegiado de mais-valias realizadas pelos contribuintes que optem pela sua aplicação. Este regime é distinto do regime de tributação regra e prevê um conjunto de condições legais para a sua aplicação, sendo objeto de regulamentação pela própria AT para assegurar a realização da finalidade extrafiscal que fundamenta a sua criação – o incentivo ao investimento. Esse tratamento fiscal privilegiado foi objeto de regulamentação fiscal específica dirigida a um setor de atividade, como medida de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e de mercadorias – nos termos do artigo 70.º do EBF. Regra geral, as mais-valias realizadas são consideradas como rendimentos que concorrem para a formação do lucro tributável – nos termos do artigo 3.º do CIRC – mas com o objetivo de fomentar o investimento por parte dos contribuintes o legislador previu situações em que as mais-valias são parcialmente tributadas (artigo 48.º do CIRC) ou são isentas (artigo 70.º do EBF). É, também, BF por ser opção do contribuinte investir novamente nas condições previstas pela norma fiscal obtendo a vantagem daí decorrente ou, não o fazendo, submeter-se à aplicação do regime de tributação regra.



7/6/6

Tribunal de Contas

Tais regimes fiscais privilegiados são opcionais, visam finalidades extrafiscais e da sua aplicação resultam vantagens fiscais para os beneficiários que não seriam obtidas com a aplicação do regime de tributação-regra. Por isso, integram o conceito de BF e a perda de receita decorrente da sua aplicação deve ser relevada como DF. Assinala-se ainda que, em cumprimento do PAEF, a DF de 2011 relativa a esses regimes especiais e opcionais de tributação foi quantificada. Desde então e apesar da recomendação do Tribunal para o fazer – **vide Recomendação 38 do Parecer sobre a CGE de 2011** – a AT não voltou a quantificar a perda de receita por aplicação do RETGS e não tem quantificado como DF a perda de receita por reinvestimento dos valores de realização.

Quanto ao reporte de prejuízos fiscais, os BF anualmente declarados por contribuintes que reportam prejuízos fiscais devem ser considerados para efeitos de quantificação da DF no ano em que o contribuinte apura lucro tributável, na medida em que esses benefícios aumentam o valor dos prejuízos fiscais dedutíveis com a subsequente diminuição do imposto liquidado.

Insuficiente quantificação da Despesa Fiscal em IS – vide § 93

Alega a Autoridade Tributária e Aduaneira:

“(...) reitera-se o seguinte:

- O Imposto do Selo não é um imposto sobre o rendimento para que possa ser solicitada aos interessados a declaração dos rendimentos isentos;*
- Nos impostos sobre o rendimento, o sujeito passivo é em simultâneo o titular do encargo do imposto, enquanto no caso do Imposto do Selo, regra geral, o imposto assenta no método da repercussão legal, caracterizado pelo facto de a figura do sujeito passivo estar dissociada da do titular do encargo, ou seja, durante as diferentes fases do imposto, o sujeito ativo do imposto não tem qualquer contacto com o titular do encargo;*
- Assim, os benefícios em sede de imposto do selo acompanham o titular do encargo e são, em regra, de carácter automático, não sendo verificados pelos Serviços, mas por uma pluralidade de sujeitos passivos, em que se incluem notários, conservadores, instituições de crédito, seguradoras, advogados, solicitadores, mas que, no limite, pode ser qualquer pessoa coletiva ou profissional no exercício de uma atividade independente, e sem que exista qualquer obrigação legal de comunicação dos benefícios por parte dos seus titulares;*
- Esta forma de liquidação e pagamento do Imposto do Selo é estrutural e obedece a um princípio de simplicidade que vem consagrado no 3.º parágrafo do Preâmbulo do Código.”*

A lei exige aos sujeitos passivos a declaração anual do valor tributável das operações e factos isentos de imposto do selo com a indicação das verbas da TGIS (Anexo Q). Por sua vez, a discriminação da DF por natureza e por função deve ser realizada pela AT aquando da inventariação dos BF do imposto para efeito da quantificação da respetiva DF, à semelhança do procedimento que desenvolve no domínio dos impostos sobre o rendimento com base em formulários (Anexo H em IRS e Anexo D em IRC) com estrutura idêntica ao referido Anexo Q da declaração anual. Assim, cabe à AT promover todas as iniciativas pertinentes no sentido de serem ultrapassadas as atuais insuficiências da informação em exercícios futuros.

Direção-Geral do Orçamento

Deficiente relevação da DF no OE e na CGE – vide § 110 a § 115 e Recomendação 6

Alega a Direção-Geral do Orçamento (DGO):

“No que respeita à recomendação n.º 6, no sentido de ser promovida articulação entre esta Direção-Geral e a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) para assegurar a integral relevação e apropriada discriminação da despesa fiscal no Orçamento do Estado, no Sistema de Gestão de Receitas (SGR) e na Conta Geral do Estado, cumpre-nos informar que sendo a gestão do SGR da responsabilidade da DGO, a questão está a ser analisada conjuntamente com a AT.”

A transparência das contas públicas no domínio da receita cessante por BF depende da integral relevação e adequada discriminação da DF no OE e na CGE aspeto a que se reporta, designadamente, a **Recomendação n.º 3 do Relatório de Auditoria n.º 19/2014 – 2.ª Secção**.

Ora, a contabilização das receitas do Estado compete às respetivas entidades administradoras que, nos termos legais, são responsáveis por registar as operações contabilísticas em tempo oportuno, cronologicamente e sem lacunas no SGR. Porém, apesar de a AT ser a entidade administradora das receitas fiscais, não regista a receita cessante por BF no SGR (exceto a DF em IVA que opera por restituição de imposto) nem dispõe de sistema de informação contabilístico que assegure tal registo, prejudicando a relevação integral, fiável e tempestiva daquela perda de receita no OE e na CGE.

A DGO, enquanto responsável pela gestão do SGR, alegou em agosto de 2014 sobre o registo da DF nesse sistema que o mesmo *“não foi criado com essa finalidade”* pelo que tal solução *“carece de uma análise detalhada e tempo para a respetiva implementação”*. Carecendo, naturalmente, de implementação apropriada, o tratamento contabilístico das receitas cessantes por BF, através do SGR, é necessário para uma integral e adequada relevação da DF. Porém, mais de um ano após tal alegação, a DGO apenas refere que a questão está a ser analisada conjuntamente com a AT. Ora, a DGO tem por missão superintender na elaboração e execução do Orçamento do Estado, na contabilidade do Estado e no controlo da legalidade, regularidade e economia da administração financeira do Estado, competindo-lhe definir e acompanhar, numa ótica de melhoria contínua, os princípios e normas do processo orçamental, incluindo a definição dos requisitos funcionais dos sistemas de gestão e informação orçamental.

É mais do que oportuno que o Ministério das Finanças, a AT e a DGO apliquem, como administradores de receitas públicas, princípios e procedimentos que tornaram obrigatórios aos contribuintes (*v.g.* implementação do *e-fatura* em poucos meses) por os reputarem essenciais para a eficácia do controlo dessas receitas.



7/6/6

ANEXO VI – Exercício do Contraditório – Respostas das Entidades

Respostas do Ministério das Finanças, da Autoridade Tributária e Aduaneira e da Direção-Geral do Orçamento



14.SET15 01308

Exmo. Senhor
Diretor Geral do Tribunal de Contas

SUA REFERÊNCIA Email	SUA COMUNICAÇÃO DE 09-09-2015	NOSSA REFERÊNCIA Ent. 5100/2015 Proc. 12.01	DATA
-------------------------	----------------------------------	---	------

ASSUNTO: Contraditório do Relato da Auditoria ao controlo da Receita Cessante por Benefícios Fiscais

Exmo. Senhor,

Em resposta ao vosso email, de 9 de setembro de 2015, encarrega-me S. E. a Ministra de Estado e das Finanças de transmitir no que respeita ao assunto em epígrafe o seguinte:

Enquadramento

O Relato da Auditoria ao Controlo da Receita Cessante por Benefícios Fiscais elaborado pelo Tribunal de Contas, Processo n.º 28/2014 dessa Direção-Geral, incide “sobre os sistemas de informação e controlo da DF de 2013 [...] para atualizar o exame dos pontos fortes e fracos desses sistemas e verificar se os mesmos asseguram, designadamente, a integridade dos registos, a prevenção e deteção de erros, o cumprimento das leis e dos regulamentos, a preparação tempestiva e fidedigna da informação sobre a DF e a sua integral relevância no OE e na CGE.”

O presente documento constitui o pronunciamento de Sua Excelência a Ministra de Estado e das Finanças sobre o teor daquele relato, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 13.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

Assim, em resposta às questões suscitadas pelo Tribunal de Contas no *supra*-mencionado Relato, tecem-se os seguintes comentários, os quais se apresentam segundo a ordem pela qual as ditas figuram no documento em apreço.

Am

7/6/6
-

4.1. Subavaliação da Despesa Fiscal na Conta Geral do Estado

- O Relato declara que: “A DF relevada na CGE de 2013 (€ 1.678M€) aumenta 63% (€648M) face a 2012 em virtude, sobretudo, do registo, pela primeira vez, da DF em IRC por BF a Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS) (€ 156M€) e por isenções de operações e atos previstos na verba 1.2 da Tabela Geral do IS (TGIS) (€305M). Porém, face aos resultados do exame do Tribunal à DF de 2012, na realidade a DF quantificada pela AT não aumentou.” (ponto 26)

Quadro 1 -- Despesa Fiscal na Conta Geral do Estado

(em milhões de euros)

Impostos	Valor			Evolução		
	2011	2012	2013	2012/2011	2013/2012	2013/2011
IRS	357	251	269	-106	18	-88
IRC	357	448	745	91	297	388
IVA	153	135	109	-18	-26	-44
IS	14	28	370	14	342	356
IUC	-	-	-	-	-	-
ISV	46	30	26	-16	-4	-20
ISP	154	137	158	-17	21	4
IT	1	1	1	0	0	0
IABA	1	1	1	0	0	0
Total	1.082	1.030	1.678	-52	648	596

Fontes: CGE e AT.

O Tribunal de Contas afirma que se tivermos em consideração os resultados do exame do Tribunal à DF de 2012, a DF quantificada pela AT não aumentou entre esse ano e 2013. No entanto, por uma questão de rigor na comparação, dever-se-á destacar que, segundo o Relatório da Auditoria nº19/2014, a DF prevista pelo TdC para 2012 superaria os € 2.110M. Ora, tendo em conta que em 2013 a Despesa Fiscal na CGE segue critérios mais abrangentes tal como referido pelo TdC, a DF terá registado uma redução de cerca €430M (-20%) entre 2012 e 2013.

Am



7/6/6



4.3. Insuficiente Quantificação da Despesa Fiscal por Imposto

IRC

- O Relato afirma que: *“a revisão do Código do IRC não foi acompanhada de resultados sobre a reavaliação dos respetivos BF, designadamente da “clara definição dos seus objetivos e da prévia quantificação da DF” nos termos da lei.” (ponto 70)*

A este propósito refira-se que no âmbito da reforma do Código do IRC, nomeadamente no Anteprojeto da Reforma do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas, foi elaborada uma análise abrangente aos Benefícios Fiscais concedidos. Esta análise foi posteriormente tida em consideração pelo Governo no âmbito da elaboração da proposta de lei de alteração do Código do IRC e mais legislação conexas apresentada na Assembleia da República.

IUC

- O Relato afirma que: *“Sobre a deficiente relevação da DF no OE e na CGE a AT ressalva “que procede ao preenchimento dos mapas nos termos que lhe são solicitados, quer pela DGO, quer pelo Governo”. Por sua vez, a DGO afirma que “envia os mapas do OE e da CGE à AT para apoio à elaboração do contributo daquela entidade, sendo colocados, a título indicativo, os valores do ano anterior”, acrescentando que a definição da estrutura dos mapas foi desenvolvida na Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais”. (ponto 98)*

A título de esclarecimento, refira-se que o Governo, em articulação com a AT, definiu a estrutura dos mapas do Relatório de Despesa Fiscal e do Relatório do Orçamento de Estado e não a dos mapas presentes na Conta Geral do Estado. Os mapas presentes no Relatório de Despesa Fiscal e do Relatório do Orçamento de Estado foram definidos com o intuito de produzir informação que adotasse um conceito mais abrangente e compreensivo de despesa fiscal, bem como a utilização de uma ótica económica na sua contabilização, aplicando-se o princípio contabilístico da especialização do exercício. Esta metodologia mais abrangente está de acordo com as melhores práticas consensualizadas pela OCDE.

Por último, a Autoridade Tributária e Aduaneira encontra-se a elaborar um Manual de Quantificação de Despesa Fiscal de forma a melhorar a quantificação da despesa fiscal e, entre outros, aplicar um critério único de apuramento e discriminação das “receita tributárias cessantes”. De acordo com a informação recebida da AT, este trabalho estará a ser finalizado, sendo expectável que este manual esteja terminado em novembro de 2015.

Deu,

7/6/6
-



4.4. Inadequada relevação da Despesa Fiscal

- O Relato afirma que: *“Em 2013 verificam-se inconsistências muito relevantes entre os montantes de DF previstos no Relatório do OE (€ 8.499 M) e os previstos no Mapa XXI do OE (€ 2.629M) [...] A inconsistência manifesta das estimativas apresentadas no OE (desde 2013) prejudica a comparação, entre a DF orçamentada e a efetivamente realizada, que a lei determina. Com efeito, para assegurar o rigor e a comparabilidade da informação sobre a DF, o OE deve conter a estimativa das receitas cessantes em virtude de BF sem lhe adicionar as perdas de receita provenientes de outros desagravamentos fiscais que, por lei, não são BF (como sucede no relatório do OE)” (pontos 102 e 103)*

Conforme mencionado por este Ministério em outras respostas ao Tribunal de Contas e reiterado sempre que é apresentado algum documento que inclua matéria relacionada com Despesa Fiscal, ressalva-se que as discrepâncias existentes entre a despesa fiscal reportada nos diversos Relatórios do Orçamento de Estado, bem como a que consta dos Relatórios da Despesa Fiscal publicados pelo Governo, face à despesa fiscal reportada na CGE decorrem da utilização de distintas metodologias de apuramento, bem como distintos princípios contabilísticos.

Os referidos “Relatório da Despesa Fiscal” correspondem a um exercício de análise detalhada da atividade do Governo em matéria de despesa fiscal, contribuindo para um seu maior escrutínio e transparência, e bem assim, para a melhor configuração do sistema fiscal, através da fundamentação e promoção do debate público. Com esses relatórios, o Governo visou também observar o disposto no ponto 3.2 (na 5.ª atualização) do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica. Simultaneamente, o Governo procurou acolher ainda as recomendações que lhe foram dirigidas pelo Tribunal de Contas no que respeita à despesa fiscal.

A elaboração do “Relatório da Despesa Fiscal” conduziu à adoção de um conceito mais abrangente e compreensivo de despesa fiscal, bem como à utilização de uma ótica económica na sua contabilização, aplicando-se o princípio contabilístico da especialização do exercício. Estes factores determinam a necessária não-comparabilidade direta entre os montantes apresentados.

Em consequência, a Autoridade Tributária e Aduaneira encontra-se a elaborar um Manual de Quantificação de Despesa Fiscal de forma a melhorar a quantificação da despesa fiscal e, entre outros, aplicar um critério único de apuramento e

Am,



7/6/6
-



descrição das “receita tributária cessante”, o qual se estima estar terminado em novembro de 2015, de forma a ser aplicado já em 2016.

Por último, esclarece-se também que a elaboração do Mapa XXI do Orçamento do Estado seguiu a estrutura utilizada em anos anteriores, sendo evidenciada a receita cessante dos principais impostos.

Com os melhores cumprimentos,

A Chefe do Gabinete

Cristina Sofia Dias

Cristina Sofia Dias

C/c: SEAO, SET e SEAF.

7/6/6



Sec. Apoio Gabinete do Diretor-Geral

Entrada: 14352 Data: 18/09/15

2015/09/14 Código: _____

Ass: António Nabre

Classificação: 030.01.02
Segurança: Confidencial

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE PLANEAMENTO E CONTROLO DE GESTÃO

Divisão de Planeamento e Controlo de Gestão

Despacho n.º _____

Data _____

Anotações _____

Despacho:

Em vista do informado pelo DSGC, permite-se no âmbito de cartas a favor de AT relativamente às conclusões e recomendações emitidas no relatório de auditoria que consta.

08.09.2015

Helena Alves Borges
Diretora-Geral

Emenda
A carta de envio da form
Lisboa 21/9/2015

Manuel Cecílio
Subdiretor-Geral

Manuel Cecílio
Subdiretor-Geral

Parecer n.º _____

Data _____

Anotações _____

Parecer:

Completos.

Com o presente informado que decorde a omissão da contabilidade da gestão de despesas de AT em relação ao pagamento de despesas fiscais, e a não realização de conferências pelo AT relativamente ao Relatório de Auditoria do Tribunal de Contas - "Controlo da Receita Cessante por Benefícios Fiscais".

A Diretora de Serviços
Antónia Marques

INFORMAÇÃO

N.º 88

Data 2015-09-03

Proc. 116/2015

Contribuinte _____

Técnico Responsável
Luiza Correa de Mello

Assunto: Contraditório ao relatório de auditoria do TC - controlo da receita cessante por benefícios fiscais

Gabinete SDG-POC

Entrada N.º 205

Em 04/09/2015

Rubrica Antónia Marques

MOO 1-3



7/6/6
-



DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE PLANEAMENTO E CONTROLO DE GESTÃO

Divisão de Planeamento e Controlo de Gestão

INTRODUÇÃO

A Direção-Geral do Tribunal de Contas, através do email e ofício de 2015-08-25, dirigido à Diretora-Geral, solicita à Autoridade Tributária e Aduaneira que exerça, querendo, o seu direito ao contraditório relativamente ao Relato da Auditoria ao Controlo da Receita Cessante por Benefícios Fiscais, a que se refere o documento com a referência Processo 28/2014 – Audit que, de acordo com o seu ponto 20, se baseou nos relatórios do OE de 2013 e de 2014 e na CGE de 2013 e apreciou, ainda, o acatamento das recomendações do Tribunal formuladas sobre este domínio no Parecer sobre a CGE e em relatórios de auditoria.

Tendo por base os contributos¹ prestados pelos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) das diversas áreas com intervenção nas matérias objeto do pedido, elaborou-se a presente resposta ao Tribunal de Contas.

CONTRADITÓRIO

Relativamente às asserções que conduziram às conclusões e recomendações constante do projeto de relatório de auditoria do Tribunal de Contas em apreciação, tecem-se as seguintes considerações:

Ponto 4.1 – Subavaliação da Despesa Fiscal na CGE

Resposta contemplada nos diversos subpontos do ponto 4.3.

Ponto 4.2 – Ineficácia dos Sistemas de Informação e Controlo da Despesa Fiscal

As considerações relacionadas com este ponto encontram-se incluídas nas efetuadas relativamente ao ponto 4.3, pelos diversos serviços da AT, sendo no entanto de salientar:

¹ Email da DSRECIV de 2015-09-01; Informação 2015001867 de 2015-09-01 da Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, do Imposto Único de Circulação e das Contribuições Especiais (anexo ao email da DS de 2015-09-02); Informação 1886 de 2015-09-02 da Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado (anexo ao email da DSIVA da mesma data); email de 2015-09-02 da Subdireção-Geral da área de Cobrança (com contributos da Direção de Serviços de Contabilidade e Controlo e da Direção de Serviços de Recaudação); e Informação 10 de 2015-09-03 do Gabinete da Subdireção-Geral do Imposto sobre o Rendimento e das Relações Internacionais (anexo ao email da SDG da mesma data).



7/6/6
-

Impostos sobre o Rendimento

No que se refere a este ponto e à semelhança do que foi reportado anteriormente, insiste-se em salientar o esforço de desenvolvimento e de implementação de melhorias, com o intuito de aumentar a qualidade da informação obtida de forma rigorosa e atempada, o controlo e a validação, bem como de dar cumprimento às recomendações do TC que nos são possíveis de concretizar, tanto no IRS como no IRC.

De facto, tem vindo a ser promovidos, nos últimos anos, algumas iniciativas que visam qualificar e quantificar a despesa fiscal com maior fidedignidade. Foi o caso da alteração do artigo 117.º do CIRC no sentido de eliminar a dispensa de entrega da declaração por parte das entidades isentas de IRC, exceto as incluídas no art.º 9.º do CIRC, a automatização do processo de quantificação e a importação do anexo relativo aos benefícios fiscais da IES para a modelo 22 (Anexo D), bem como da implementação de regras de validação da informação declarada.

Durante o ano de 2014 os esforços adicionais recaíram sobre o desdobramento de alguns campos do Anexo D da declaração modelo 22 (campos 304, 312, 314, 315 e 410), tendo em vista a obtenção de informação mais detalhada relativamente a algumas entidades isentas.

Importa ainda referir que, todos os anos no processo de quantificação, reporte e análise da DF, quando são identificadas situações para as quais é necessário criar e/ou aperfeiçoar mecanismos de controlo e/ou implementar melhorias adicionais, as direções de serviço procedem à análise dessas situações, com vista à implementação das alterações necessárias e exequíveis para a sua resolução.

Imposto sobre o Valor Acrescentado

Relativamente às conclusões do relatório sobre a inexistência de um sistema de informação específico e integrado, que suporte o processo de quantificação da despesa fiscal, no que diz respeito às restituições de IVA, tal circunstancia resulta em parte do facto das operações serem registadas no sistema informático antigo (ainda) vigente, (MGIT), que processa exclusivamente as ordens de emissão, mostrando-se inadequado face às necessidades atuais, quer de evidência contabilística, quer orçamental. A informação para efeito da quantificação da

7/6

despesa fiscal é, em regra, completada através de pedido de *query*, suscetível de erros, o que pode por em causa a fiabilidade da informação.

No entanto esta insuficiência, no que concerne aos tipos de restituição de IVA, deverá ficar sanado até ao final do ano de 2015, por um lado com a completa desmaterialização (DI 113/90) dos processos de restituição que integram a despesa fiscal e por outro com a integração desta informação na conta corrente financeira, i.e., Sistema de Gestão de fluxos financeiros (SGFF), que permitirá obter informação integrada e efectiva dos valores emitidos e pagos, para a quantificação exata da despesa fiscal, bem como assegurar a correta evidenciação contabilística.

Pensamos que este procedimento contribuirá para a maior eficácia dos procedimentos de controlo vigente.

Com esta medida serão sanadas as eventuais irregularidades detectadas nos valores da despesa quantificada, nomeadamente a sobreavaliação da DF por inclusão de imposto não restituído, atendendo que, como já se referiu, os valores relevados na informação estatística do sistema de Fluxos Financeiros são os valores efectivamente pagos, que dão suporte à relevação contabilística e orçamental da despesa fiscal no Orçamento de Estado e na Conta Geral do Estado.

Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC)

A referência constante do ponto 1.7 do Anexo 1, "*o consumo dos cartões de acesso ao gasóleo colorido e marcado (GCM) para fins agrícolas que são reportados mensalmente à AT pela Direção-Geral da Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR)*", não está totalmente correta, uma vez que a Direção-Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR) reporta mensalmente à AT os consumos de gasóleo colorido e marcado (GCM) não apenas para fins agrícolas, mas também para todas as restantes utilizações de GCM.

Relativamente aos pontos fracos apontados no quadro nº.2 inserido no §28 do Relatório e no ponto 1.7 do Anexo 1, entende-se que são transversais a todos os impostos administrados pela AT, sendo que:



7/6/6
-

- O Manual de procedimentos para quantificação da DF está a ser desenvolvido sob coordenação da DSPCG;
- No que se refere à ineficácia dos procedimentos de controlo, a DSIECIV está a analisar os procedimentos internos no sentido de melhorar os mecanismos de proteção e controlo dos dados registados e dos cálculos efetuados.

Ponto 4.3 – Insuficiente Quantificação da Despesa Fiscal por Imposto

Ponto 4.3.1 – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

§27, §54, §56 e §57 – A Direção de Serviços do IRS (DSIRS) tem vindo, continuamente, a reforçar e a implementar um conjunto de regras de validação no momento de submissão das declarações e, a nível central, o cruzamento com informação existentes noutras bases de dados, nomeadamente de natureza cadastral e declarativa, com o objetivo de confirmar a veracidade dos elementos declarados pelos contribuintes. Tem também sido implementado um conjunto de alertas no momento da submissão que visa chamar a atenção dos contribuintes quanto às obrigações legais relativamente ao preenchimento da declaração modelo 3 e seus anexos, bem como de um vasto número de divergências que têm de ser posteriormente justificadas pelos sujeitos passivos.

No que se refere à Despesa Fiscal (DF) relativa aos "residentes não habituais em território português" a DSIRS já implementou uma aplicação autónoma de reliquidação que permite quantificar esta despesa, a qual já foi reportada para efeitos da CGE de 2014, conforme é reconhecido no §57 do Relato de Auditoria.

Quanto à DF relativa às "deduções à coleta das importâncias suportadas por arrendatários de imóveis de fundos de investimentos", a respetiva despesa está integrada na rubrica "Encargos com imóveis", pelo que é reportada, estando a ser analisada a possibilidade de, no futuro, se discriminar o respetivo montante.

§55 – Quanto a este ponto, a DSIRS está a trabalhar no sentido de implementar os mecanismos necessários para a desagregação nos mapas da DF das "pessoas com deficiência", bem como dos "Planos Poupança Reforma/Fundos de pensões".

7/17

§58 a §61 – Relativamente à não dedução das “perdas a recuperar” nem do “reinvestimento dos valores de realização resultantes da alienação de bens imóveis” na quantificação da DF das “pessoas com deficiência”, ainda não foi possível implementar em definitivo os procedimentos conducentes à sua correção, o que se espera que em breve seja ultrapassado.

§62 – Considerando que o legislador não determina a ordem pela qual devem ser efetuadas as deduções por benefícios fiscais, sempre que o respetivo montante ultrapasse o valor líquido de coleta ou os limites estabelecidos no n.º 7 do artigo 78.º e n.º 2 do artigo 88.º do CIRS (revogado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro), é feita a distribuição proporcional com base no valor passível de dedução. (exemplo: PPR 300€ e donativo 500€. Se o SP apresentar um rendimento coletável que impõe uma limitação global da dedução relativa a BF de 60€, a AT distribui esta dedução na proporção dos valores declarados pelo SP).

§63 – No caso da DF de IRS, ainda não foi possível implementar uma metodologia de conta corrente por contribuinte, à semelhança do que já foi implementado para o apuramento da DF de IRC.

Ponto 4.3.2 – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

§64 – Esta situação foi ultrapassada no reporte para a CGE de 2014, onde se procurou efetuar uma maior discriminação da DF por benefício, conforme se pode verificar nos quadros 4F e 4H e no Mapa n.º 42 da CGE.

§27, §65 e §80 – Nestes pontos considera-se que a AT não quantifica a DF relativa ao “regime de tributação especial pelo grupo de sociedades” [RETGS] e “reporte de prejuízos fiscais” bem como a não relevação do “reinvestimento dos valores de realização” como DF, prejudicando o rigor e a transparência da sua relevação na CGE, face aos BF utilizados.

Discorda-se deste ponto de vista, uma vez que, de facto, estas realidades não cabem no conceito de BF, não tendo, conseqüentemente, que ser reportada a respetiva despesa. Vejamos.



7/6/6
-

Nos termos do art.º 2º do EBF, só são BF de carácter excepcional, instituídas para a tutela de interesses públicos extra fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem".

Temos, pois, que ficam afastados do conceito os desagravamentos tributários que caibam no modelo da tributação regra e que tenham, por conseguinte, natureza estrutural. Cabem aqui os desagravamentos fiscais em sentido amplo, como sejam as exclusões tributárias e outras formas de desoneração da carga tributária incluídas na tributação regra.

Por outro lado, os BF prosseguem sempre finalidades extra fiscais, o que permite afastar do conceito desagravamentos que não têm essas finalidades, como sejam as isenções técnicas (cfr. art.º 12º do CIRC).

No que concerne ao "regime do reinvestimento" previsto no art.º 48º do CIRC, trata-se precisamente de um desagravamento tributário que cai no âmbito da tributação-regra e que tem natureza estrutural. É um normativo que se insere no capítulo de determinação da matéria coletável aplicável, com carácter geral, às entidades que exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e em execução dos princípios que informam a tributação-regra (vd. Nuno Sá Gomes, Teoria Geral dos Benefícios Fiscal, caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.ºs 359, 360 e 362, páginas 38 e 39).

Aliás, este autor considera não integrar o conceito de benefício fiscal previsto no art.º 18º do EBF, na sua redação originária, que estendia o regime fiscal do reinvestimento previsto no então art.º 44º do CIRC às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de imobilizações financeiras. O autor considera tratar-se de um falso BF erradamente incluído do EBF (op. cit., pág. 52).

Por maioria de razão, portanto, o regime fiscal geral de reinvestimento previsto no Código do IRC, inserido no regime de determinação da matéria coletável, não é um BF.

Quanto ao "RETGS", embora se trate de um regime fiscal especial, aplicam-se-lhe as considerações expendidas.

Ou seja, trata-se de particularizar um regime jurídico-regra à situação dos grupos de sociedades e não de introduzir uma exceção a esse regime. A este propósito aplicam-se, aqui, as diferenças entre normas especiais e normas excecionais. Só estas últimas consagram verdadeiros benefícios fiscais (op. cit. págs. 80 e 81).

Na mesma lógica insere-se o "regime simplificado de determinação do lucro tributável" e aplicável aos contribuintes de pequena dimensão: tratando-se de um regime especial de tributação inserido no âmbito do regime de tributação-regra e não de um regime excecional.

Por fim e tal como já referido em anos anteriores, o cálculo da despesa fiscal associada ao incremento de prejuízos fiscais decorrente da dedução ao rendimento de benefícios fiscais, não está ainda a ser efetuada face à elevada complexidade e acréscimo de custos associados. Esta complexidade acentua-se a partir do período de 2014, visto que o período de reporte de prejuízos fiscais passou de 5 anos para 12 anos (vd. N.º 1 do art.º 52.º do CIRC). Sobre esta matéria, é importante referir que esta despesa só se tornará efetiva com a dedução de parte dos prejuízos correspondentes a esse incremento e que, no caso de não virem a ser deduzidos até ao limite temporal para a respetiva dedução, não constituem despesa fiscal efetiva.

§27, §66, §73 a §76 – A Direção de Serviços do IRC (DSIRC) tem vindo, continuamente, a reforçar e a implementar um conjunto de regras de validação no momento de submissão das declarações e, a nível central, o cruzamento com informação existentes noutras bases de dados, nomeadamente de natureza cadastral e declarativa, com o objetivo de confirmar a veracidade dos elementos declarados pelos contribuintes. Tem também sido implementado um conjunto de alertas no momento da submissão e melhoradas as instruções de preenchimento que visam chamar a atenção dos contribuintes quanto às obrigações legais relativamente ao preenchimento de alguns quadros e campos da declaração modelo 22 e seus anexos.

Contudo e à semelhança do que já foi informado anteriormente, relativamente aos rendimentos isentos, não é possível validar a veracidade dos montantes declarados no momento da entrega da declaração, uma vez que aqueles montantes provêm dos registos contabilísticos das respetivas entidades. Por outro lado, nos anexos da IES, a qual é entregue em momento posterior à modelo 22, apenas são declarados os rendimentos sujeitos a tributação (como é o caso do anexo D, entregue pelas entidades residentes, que não exercem a título principal, atividades comerciais, industriais ou agrícolas). Assim, a validação daqueles rendimentos tem



vindo a ser efetuada no âmbito dos controlos inspetivos efetuados pelos serviços de inspeção tributária.

§67 – Neste ponto há que referir que a AT tem vindo a implementar melhorias na automatização do processo de quantificação da DF de IRC, tal como a criação da conta corrente dos contribuintes que são objeto de correções aos benefícios fiscais constantes das declarações inicialmente entregues, quer por sua iniciativa, através da entrega de declarações de substituição, quer por iniciativa dos serviços de inspeção tributária ou de justiça tributária, assim como da qualidade da informação gerada para o seu controlo e acompanhamento.

§77 – A DF referente às “Sociedades Gestoras de Participações Sociais” reportada na CGE 2014 foi integrada na rubrica de “Investimento” no quadro 4H e discriminada nos quadros 4F e no mapa n.º 42 da CGE. À semelhança do que foi referido para os rendimentos isentos, a validação dos valores declarados têm vindo a ser efetuada no âmbito dos controlos inspetivos efetuados pelos serviços de inspeção tributária.

Ponto 4.3.3 – Imposto sobre o Valor Acrescentado

Relativamente à quantificação da despesa fiscal em sede de imposto sobre o valor acrescentado, o relato indica duas situações: sobreavaliação da despesa atinente ao IVA reembolsado, pela inclusão indevida de imposto não restituído (pedidos cancelados), devido à não aplicação dos procedimentos de controlo dos pagamentos efetivos e, falta de quantificação da despesa fiscal de operações isentas ou sujeitas a taxa reduzida ou intermédia que visam prosseguir finalidades extrafiscais.

Relativamente à sobreavaliação da DF por inclusões indevidas de imposto não restituído (pedidos de restituição cancelados), importa realçar que na sequência das recomendações sobre esta matéria, anteriormente proferidas no projecto de relatório de auditoria, o método de apuramento dos valores considerados para a quantificação da despesa fiscal, foi corrigido no sentido da informação prestada corresponder aos pagamentos efectivos, eliminando as situações dos pagamentos cancelados e por isso não concretizados.

No que concerne à falta de quantificação da despesa fiscal em IVA, está em curso a definição e operacionalização de um conceito de despesa fiscal e respetivas metodologias e procedimentos

de quantificação e controlo a partir dos dados disponíveis na AT. Nessa medida, seguem-se alguns comentários relativos à problemática da definição e quantificação da despesa fiscal em IVA.

Como é universalmente reconhecido, a quantificação da despesa fiscal é mais fácil em sede de impostos sobre o rendimento do que em sede de IVA devido à disponibilidade de dados. Por outro lado, a própria definição de despesa fiscal depende do estabelecimento de um padrão ou tributação de referência como forma de aferir os desagravamentos fiscais, o que envolve algumas opções.

Sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, largamente harmonizado, muitas das suas isenções não estão na disponibilidade do legislador nacional. Relativamente às isenções incompletas, constantes do art. 9 do CIVA, muitas são obrigatórias nos termos do Direito Comunitário e, outras são facultativas e foram negociadas no Ato de Adesão. As primeiras, constantes dos artigos 132 a 134 (cap. 2 – Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral ou público, na versão inglesa) e 136 a 137 (cap. 3 – Isenções em benefício de outras atividades) da Diretiva 2006/112/CE, assumem um carácter estrutural ao imposto no âmbito do sistema comum harmonizado. A quase totalidade das isenções de interesse público destinam-se, direta ou indiretamente, a promover o acesso a bens ou serviços essenciais e a prover às necessidades das pessoas deles carenciadas, incluindo cuidados de saúde, educação e assistência social, bem como, num segundo nível, outros como serviços culturais ou relacionados com a prática desportiva por organismos sem fins lucrativos. Deste modo, é controverso se se prosseguem finalidades extrafiscais ou finalidades de justiça redistributiva, preservação do acesso universal ou capacidade contributiva, insitos no próprio imposto, o que já depende do conceito de despesa fiscal que se eleja.

A circunstância de ser um imposto comunitário também tem óbvios reflexos na consideração das finalidades da despesa. Por outro lado, não obstante ser admitido que as comparações entre países apresentam profundas limitações, dada a variabilidade de definições e de métodos de cálculo da despesa fiscal, seria desejável, em matéria de IVA, por se tratar de imposto harmonizado, uma aproximação às definições consagradas na generalidade dos outros países comunitários, de modo a assegurar um certo nível de comparabilidade dos dados.



As isenções incompletas, na situação ideal, traduzem-se na isenção do valor acrescentado criado na última etapa do circuito económico antes do consumidor final, dado que este tipo de operações não confere o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços que concorrem para a sua realização. O imposto não dedutível será assim, *ceteris paribus*, incluído no custo dos bens ou serviços e economicamente repercutido ao consumidor final. Deste modo, a primeira dificuldade consiste em quantificar os *inputs* das operações isentas onerados de imposto ou, em isolar o valor acrescentado criado no último estágio, que corresponde à base tributável isenta. A segunda dificuldade, como o âmbito das isenções não abrange apenas necessariamente as operações com o consumidor final, consiste em identificar estas operações e, em expurgar o imposto não dedutível suportado a montante que, sendo economicamente repercutido, integra a base tributável das operações seguintes, quer no caso mais simples de serem todas isentas, quer no caso mais complexo de intervir alguma tributada, caso em que teremos efeitos cumulativos e potencialmente distorcivos do imposto.

Para além da necessidade de expurgar da base tributável o IVA oculto, acresce que, nos termos do nº 3 do art. 29 do CIVA, os sujeitos passivos que praticam exclusivamente operações isentas nos termos do art. 9, estão dispensados da entrega da declaração periódica e dos anexos L ou M da IES, das obrigações de faturação e, inclusive, de dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto. Pelo que, a estimativa do respetivo volume de negócios só poderá ser feita indiretamente, por via dos impostos sobre o rendimento, com as limitações inerentes, em especial relativamente às entidades isentas de IRC ou às pessoas singulares que determinem o rendimento com base no regime simplificado da categoria B.

No atinente à classificação das finalidades da despesa poderão existir algumas dificuldades derivadas de, na emissão de faturas, o fundamento da isenção nem sempre se encontrar precisa ou corretamente identificado e, a informação dos CAE não ser inteiramente fiável, quer porque um sujeito passivo pode ter vários, quer porque podem não estar corretamente identificados. A comunicação dos elementos das faturas não contempla esta discriminação (a título de exemplo, a estrutura do ficheiro SAFT trata a isenção em globo, com o código M07 – Isento Artigo 9.º do CIVA (ou similar) e, a declaração para comunicação dos elementos das faturas, só inclui um campo para o valor do IVA, quando este seja devido). De resto, a mesma dificuldade se verifica em relação às verbas tributadas a taxas reduzidas. Não só aquelas servem uma multiplicidade

de finalidades, como a comunicação dos elementos das faturas em vigor abrange apenas a taxa liquidada e não a verba à luz da qual se aplica a taxa reduzida.

Outra questão que se coloca é se numa ótica de finanças públicas, orientada para a obtenção de um certo nível de receita, a quantificação da despesa fiscal deverá ou não e, em que casos, ser neutral em termos de receita. Naquele caso, a taxa a considerar não será a taxa normal em vigor mas a que manteria o mesmo nível de carga fiscal ou de receita (*revenue neutral standard rate*), suprimidas as isenções ou as taxas reduzidas, consoante o que se entenda constituir despesa fiscal. Noutra perspetiva, existe (ou não) um efeito de subsidiação da taxa normal em relação às isenções ou taxas reduzidas. Doutra forma, estar-se-ia a, conceptualmente, subir a carga fiscal, para níveis eventualmente in comportáveis, perdendo-se a comparação com a situação hipotética que existiria se se aplicasse uma taxa única suprimidas as isenções ou as taxas reduzidas, pelo que, o cálculo quedaria eivado de alguma artificialidade.

Não obstante os problemas e dificuldades assinalados, estão a decorrer na AT os trabalhos de definição e classificação da despesa fiscal, bem como a análise das possíveis metodologias de quantificação da mesma.

Ponto 4.3.4 – Imposto do Selo

Quanto à subavaliação da DF, na apreciação específica sobre o IS, cabe destacar que embora o TC refira o progresso verificado com a primeira quantificação da DF relativa à verba 1.2 da TGIS, entende subsistir a não identificação de todos os BF em IS, concluindo que a subavaliação da DF em sede deste imposto ascende a € 455M.

A subavaliação da DF em sede de IS, que o Relatório quantifica em € 455 M, trata-se como referido², do resultante da aplicação da taxa mínima ao valor de € 126.111 M, correspondente às “operações/factos isentos” do Anexo Q -da IES - relativos ao ano de 2013, questão igualmente analisada no âmbito do Contraditório ao Anteprojecto do “Parecer sobre a CGE de 2013.

Com efeito, tal como ali se referiu, a informação a apresentar à AT pelos sujeitos passivos, através da IES/Declaração Anual, concretamente, através do seu Anexo Q, constitui uma

² Relato auditoria (ponto 93). Págs. 23, 40, 41 e 42.



obrigação acessória, que recai sobre os sujeitos passivos a que se refere o n.º 1 do art.º 52.º do Código do Imposto do Selo, com vista à declaração discriminativa do imposto do selo liquidado e que a partir de 2014, passou, também, a ser obrigatória quanto aos valores das operações e atos realizados isentos do IS.

No entanto, quanto ao Anexo Q, reitera-se o seguinte:

- Não permite conhecer os NIF's dos beneficiários das isenções na medida em que estes são os titulares do encargo (art.º 3.º do CISELO), enquanto a obrigação acessória declarativa impende sobre os sujeitos passivos previstos no art.º 2.º, n.º 1 do Código;
- Declaração que deve ser entregue até 15 de julho do ano seguinte ao das operações, pelo que a informação estatística só ficaria disponível em momento posterior àquela data. Por conseguinte, no momento da quantificação da despesa fiscal (março/abril do ano seguinte àquele a que a mesma respeita), não era ainda possível identificar a despesa fiscal inerente às verbas 2 a 27 da TGIS;
- Esse anexo apresenta uma estrutura assente nas normas de incidência e não de isenção, ou seja, está estruturado por verbas da TGIS e não pelos diplomas legais que consagram isenções. Por conseguinte, ainda que o obstáculo identificado no ponto anterior fosse ultrapassado não existiriam dados que permitissem a quantificação da despesa fiscal com discriminação por natureza ou por funções;
- Uma eventual alteração da estrutura do Anexo Q para passar a contemplar não só as verbas da TGIS (na ordem das dezenas) mas também os diferentes diplomas legais que consagram as isenções (também na ordem das dezenas), redundaria numa estrutura bastante complexa com um elevadíssimo número de combinações possíveis. Ora, tal alteração, se exequível do ponto de vista técnico, acarretaria, inevitavelmente, um aumento muito considerável dos custos de cumprimento e dos custos de contexto, quer para a AT quer para os sujeitos passivos, os quais, repete-se, não são os titulares dos benefícios fiscais.

De igual modo, como informado no âmbito do Contraditório ao Anteprojeto do "Parecer sobre a CGE de 2013", reitera-se o seguinte:

- O imposto do Selo não é um imposto sobre o rendimento para que possa ser solicitada aos interessados a declaração dos rendimentos isentos;
- Nos Impostos sobre o rendimento, o sujeito passivo é em simultâneo o titular do encargo do imposto, enquanto no caso do Imposto do Selo, regra geral, o imposto assenta no método da repercussão legal, caracterizado pelo facto de a figura do sujeito passivo estar dissociada da do titular do encargo, ou seja, durante as diferentes fases do imposto, o sujeito ativo do imposto não tem qualquer contacto com o titular do encargo;
- Assim, os benefícios em sede de imposto do selo acompanham o titular do encargo e são, em regra, de carácter automático, não sendo verificados pelos Serviços, mas por uma pluralidade de sujeitos passivos, em que se incluem notários, conservadores, instituições de crédito, seguradoras, advogados, solicitadores, mas que, no limite, pode ser qualquer pessoa coletiva ou profissional no exercício de uma atividade independente, e sem que exista qualquer obrigação legal de comunicação dos benefícios por parte dos seus titulares;
- Esta forma de liquidação e pagamento do Imposto do Selo é estrutural e obedece a um princípio de simplicidade que vem consagrado no 3.º parágrafo do Preâmbulo do Código.

Ponto 4.3.5 – Imposto Único de Circulação

Quanto à apreciação relativa à insuficiente quantificação da despesa fiscal que especificamente vem identificada em sede de IUC, aponta-se a omissão de € 5 M, valor não relevado na CGE de 2013.

O valor de € 5 M, referente ao IUC, não foi estimado no OE (mapa XXI) nem relevado na CGE (mapa n.º 42), tendo sido relevada pela primeira vez, no âmbito da solicitação efetuada pelo TC em sede do Parecer sobre a CGE de 2013, como, oportunamente, foi informado. Esclarecimento reiterado no âmbito do Contraditório ao Anteprojeto do "Parecer sobre a CGE de 2013", Ponto 8.1, "Benefícios Fiscais". No entanto, na CGE de 2014, esta deficiência já não se verificou, como dá conta o Relatório, em nota de rodapé (5), insita na página 26, do mesmo.

Ponto 4.3.7 – Impostos Especiais de Consumo

Relativamente ao ponto 4.3 – Insuficiente Quantificação da Despesa Fiscal por Imposto, subponto 4.3.7 – Impostos Especiais de Consumo, a situação de erro apontada no Quadro 9 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IEC foi assumida pelos serviços no âmbito dos



esclarecimentos prestados à equipa de auditores. Não se procedeu à correção dos valores inscritos nos Mapas da CGE pelo facto de essa informação já se encontrar publicada em sede de CGE e DF do OE e por outro lado pelo pouco significado do impacto do erro na DF inscrita (0,68%).

Importa referir que a incorreção financeira identificada (€ 311.518,4) se refere à DF relativa aos "Produtos petrolíferos e energéticos consumidos em instalações sujeitas ao Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão (PNALE) ou a um Acordo de Racionalização dos Consumos de Energia (ARCE)", cujo impacto é de 0,68% relativamente à DF registada (€ 45.883.76,7) e não 54% (€ 311.518 em € 574.775) como consta do Quadro 9 – Síntese do Exame da Despesa Fiscal em IEC.

Ponto 4.4 – Inadequada Relevação da Despesa Fiscal

§102, §103 e §104 – Quanto a estes pontos há que referir que a AT procede ao preenchimento dos mapas nos termos que lhe são solicitados, quer pela DGO, quer pelo Governo. No entanto, salienta-se, no que se refere ao Mapa 42 da CGE, que a AT procedeu, relativamente à CGE de 2014, a uma harmonização da forma como é relevada a Despesa Fiscal dos diversos impostos, adotando-se um critério uniforme.

Importa acrescentar que, para efeitos de elaboração do Relatório da Despesa Fiscal (OE):

- i) Foi utilizada a ótica económica (que atende ao ano/período fiscal), enquanto que na CGE foi utilizada a ótica de caixa/financeira (que atende ao ano da liquidação);
- ii) Foi incluída despesa relativa ao Continente e às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, sendo que a CGE inclui apenas a imputável ao Continente;
- iii) Foi incluída despesa relativa a desagravamentos tributários que não constituem verdadeiros BF e na CGE apenas foi quantificada a despesa relativa aos BF.

Estas divergências que estão expressas no Relatório antes referido, conduzem, naturalmente, a que não seja possível comparar diretamente os valores que do mesmo constam com os da CGE.

§106, §107 e §108 – No que se refere à insuficiente discriminação da Despesa Fiscal por imposto, efetuando-se a sua imputação a rubricas residuais como "Outros" da função "Assuntos

7/6/6

económicos”, é de salientar as já reconhecidas limitações do atual Classificador da Despesa Fiscal. Estas, contudo, extravasam o âmbito das competências da AT, conduzindo à integração nas sub-rubricas “outros” de um conjunto alargado de BF que apesar de terem a DF individualmente calculada, não têm rubrica específica no classificador. Não obstante, para efeitos da CGE 2014, foi efetuado um afinamento da DF por funções no sentido de reduzir o número de BF imputados em rubricas residuais.

§110 a §114 – As considerações relativas à inexistência de registos contabilísticos da despesa fiscal no SGR (com exceção da DF em IVA que opera por restituição de imposto) já foram objecto de resposta/esclarecimento ao Tribunal de Contas, por parte da Direção –Geral do Orçamento (entidade responsável pela gestão do SGR) conforme consta dos pontos 113 e 114 do Relato em análise.





7/6/15

DGO Orçamento

Gabinete da Diretora-Geral

Exmo. Sr.
Dr. Luís Filipe Simões
Auditor-Coordenador do Tribunal de Contas
Av. da República - 65
1050 – 159 Lisboa

V/Ref. : email
Data V/Ref. : 25 ago. 15

N.º Proc. : P9102/2015
Data Emissor : 3 set. 15

ASSUNTO: Contraditório do Relato da Auditoria ao Controlo da Receita Cessante por Benefícios Fiscais

No que respeita à recomendação nº. 6, no sentido de ser promovida articulação entre esta Direção-Geral e a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) para assegurar a integral relevação e apropriada discriminação da despesa fiscal no Orçamento do Estado, no Sistema de Gestão de Receitas (SGR) e na Conta Geral do Estado, cumpre-nos informar que sendo a gestão do SGR da responsabilidade da DGO, a questão está a ser analisada conjuntamente com a AT.

Com os melhores cumprimentos,

A Diretora-Geral

Manuela Proença

/CG