



Tribunal de Contas

PROCESSO N.º 10/2007 - Audit.

RELATÓRIO N.º 39/2007-2ª. S.

**Auditoria aos sistemas de controlo
instituídos pela Direcção Geral dos Impostos
relativamente aos benefícios fiscais no âmbito do
Estatuto do Mecenato e do Estatuto
do Mecenato Científico**



Novembro 2007



RELATÓRIO DE AUDITORIA
N.º 39/2007 – 2.ª S
AUDITORIA AOS SISTEMAS DE CONTROLO INSTITUÍDOS
PELA DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS
RELATIVAMENTE AOS BENEFÍCIOS FISCAIS
NO ÂMBITO DO ESTATUTO DO MECENATO E
DO ESTATUTO DO MECENATO CIENTÍFICO



SIGLAS E SEU SIGNIFICADO	- 5 -
FICHA TÉCNICA.....	- 6 -
I – SUMÁRIO.....	- 7 -
Conclusões e recomendações	- 7 -
II – INTRODUÇÃO.....	- 18 -
2.1 – Fundamento, âmbito e objectivos da auditoria.....	- 18 -
2.2 – Metodologia adoptada.....	- 18 -
2.2.1 – <i>Estudo prévio e planeamento</i>	<i>- 19 -</i>
2.2.2 – <i>Fase de execução</i>	<i>- 20 -</i>
2.3 – Enquadramento Legal.....	- 20 -
2.3.1 – <i>Introdução.....</i>	<i>- 20 -</i>
2.3.1.1 - Regime Jurídico do Estatuto do Mecenato	- 21 -
2.3.1.1.1 - Entidades Beneficiárias de Donativos.....	- 21 -
2.3.1.1.2 - Reconhecimento dos Benefícios Fiscais respeitantes aos donativos	- 22 -
2.3.1.1.3 - Regime fiscal dos donativos	- 26 -
2.3.1.1.4 – Benefícios fiscais ao Mecenato - Alterações decorrentes da Lei do OE para 2007	- 30 -
2.3.1.2 - Estatuto do Mecenato Cientifico.....	- 30 -
2.3.1.2.1 - Entidades beneficiárias de donativos	- 31 -
2.3.1.2.2 - Acreditação dos incentivos respeitantes aos donativos.....	- 32 -
2.3.1.2.3 - Regime fiscal dos donativos	- 32 -
2.4 – Condicionantes e colaboração	- 33 -
2.5 – Audição dos responsáveis.....	- 34 -
III – RESULTADOS DA AUDITORIA	- 36 -
3.1 – Entidades beneficiárias de donativos.....	- 36 -
3.1.1 – <i>Reconhecimento dos benefícios fiscais</i>	<i>- 36 -</i>
3.1.1.1 – Circuito dos Processos de Reconhecimento.....	- 36 -
3.1.1.2 – Análise de processos pela DGCI.....	- 37 -
3.1.1.2.1 - Processos DSIRC	- 37 -
3.1.1.2.2 - Processos DSIRS	- 40 -
3.1.2 – <i>Sistema de controlo instituído pela DGCI</i>	<i>- 40 -</i>
3.2 – Sujeitos passivos que usufruem de benefícios fiscais pela atribuição de donativos no âmbito dos EM e do EMC	- 44 -
3.2.1 – <i>Mecenas sujeitos passivos de IRC.....</i>	<i>- 44 -</i>
3.2.1.1 – Identificação dos sujeitos passivos de IRC	- 44 -
3.2.1.2 – Os donativos nas declarações de IRC.....	- 45 -



3.2.1.3 – Valores declarados pelos sujeitos passivos de IRC referentes a donativos.....	- 49 -
3.2.1.4 – Análise da coerência dos valores declarados	- 50 -
3.2.1.5 – Os sistemas de controlo instituídos pela DGCI.....	- 54 -
3.2.1.6 – Apuramento da despesa fiscal de IRC do ano de 2006	- 56 -
3.2.1.6.1 – Apuramento da despesa fiscal com base nas liquidações em que se apure matéria colectável -	57 -
3.2.1.6.2 - Apuramento da despesa fiscal com base nos valores declarados no campo 234	- 58 -
3.2.2 – <i>Mecenas sujeitos passivos de IRS</i>	- 62 -
3.2.2.1 – Identificação dos sujeitos passivos de IRS.....	- 62 -
3.2.2.2 – Os donativos nas liquidações de IRS	- 62 -
3.2.2.3 – Valores declarados dos donativos	- 63 -
3.2.2.3.1 – Conformidade das declarações de IRS com o regime legal dos donativos	- 64 -
3.2.2.4 – Os mecanismos de controlo instituídos pela DGCI.....	- 66 -
3.2.2.5 – Apuramento da despesa fiscal de IRS do ano de 2006.....	- 68 -
IV – VISTA AO MINISTÉRIO PÚBLICO	- 71 -
V – EMOLUMENTOS.....	- 71 -
VI – DECISÃO.....	- 72 -



LISTA DE ANEXOS

Anexo – 1	Amostra de processos de reconhecimento das entidades beneficiárias dos donativos – processos cuja apreciação pela DSIRC se encontra concluída
Anexo – 2	Amostra de processos de reconhecimento das entidades beneficiárias dos donativos – processos cuja apreciação pela DSIRC ainda não se encontra concluída
Anexo – 3	Amostra de processos de reconhecimento das entidades beneficiárias dos donativos – DSIRS
Anexo – 4	Amostra de processos de documentação fiscal de sujeitos passivos que integram o Cadastro Especial de Contribuintes
Anexo – 5	Tempos despendidos na análise dos processos por parte dos Serviços da DGCI – amostra de processos findos
Anexo – 6	Tempos despendidos na análise dos processos por parte dos Serviços da DGCI – amostra de processos pendentes
Anexo – 7	Listagem da legislação consultada
Anexo – 8	Alegações produzidas no exercício do contraditório
Anexo – 8-A	Resposta da Direcção-Geral dos Impostos
Anexo – 8-B	Resposta do Ministro do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional



SIGLAS E SEU SIGNIFICADO

CEC	Cadastro Especial de Contribuintes
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
DCU	Documento de Correção Único
DGCI	Direcção-Geral dos Impostos
DSIRC	Direcção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
DSIRS	Direcção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
DSIT	Direcção de Serviços de Inspeção Tributária
DSPCIT	Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
EM	Estatuto do Mecenato
EMC	Estatuto do Mecenato Científico
IPSS	Instituições Particulares de Solidariedade Social
IR	Impostos sobre o rendimento
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
NIPC	Número de Identificação de Pessoa Colectiva
SEAF	Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais



FICHA TÉCNICA

COORDENAÇÃO GERAL

Maria Augusta de Campos Alvito

COORDENAÇÃO DA EQUIPA

José Manuel Costa

EQUIPA DE AUDITORIA

Ângela Castro
Maria João Caldas
Maria Umbelina Pires



I – SUMÁRIO

O presente texto contém os resultados da auditoria aos sistemas de controlo instituídos pela Direcção-Geral dos Impostos relativamente aos benefícios fiscais no âmbito do Estatuto do Mecenato e do Estatuto do Mecenato Científico.

A auditoria teve por objectivos avaliar os sistemas de controlo instituídos pela DGCI relativamente aos benefícios fiscais, em sede de IRS e IRC, no âmbito do Estatuto do Mecenato e do Estatuto do Mecenato Científico bem como a metodologia utilizada pela DGCI para o apuramento da despesa fiscal dos benefícios fiscais referidos.

Foram objecto desta acção os serviços da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) com intervenção operativa no processo de controlo destes benefícios, com especial incidência para a Direcção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (DSIRC), Direcção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (DSIRS) bem como os Serviços da Inspeção Tributária, designadamente, a Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT) e a Direcção de Serviços de Inspeção Tributária (DSIT).

Conclusões e recomendações

De tudo o que se expõe no presente documento, cumpre extrair as seguintes conclusões, com base nos dados recolhidos e nas observações efectuadas sobre a realidade existente no decurso dos trabalhos de auditoria, bem como formular as correspondentes recomendações no sentido de colmatar as deficiências apontadas.

O regime jurídico aplicável ao Estatuto do Mecenato encontra-se previsto no Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, o qual foi sucessivamente alterado pelas Leis n.ºs 160/99, de 14 de Setembro, 30-G/2000, de 29 de Dezembro, 176-A/99, de 30 de Dezembro, 3-B/2000 de 4 de Abril, 30-C/2000, de 29 de Dezembro, 109-B/2001 de 27 de Dezembro e 107-B/2003 de 31 de Dezembro e Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho. Por sua vez, o Estatuto do Mecenato Científico foi aprovado pela Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho (*cfr. ponto 2.3.1.*).

Refira-se que o artigo n.º 87.º n.º 3 alínea f) da Lei 53-A/2006, 29 de Dezembro (Lei do Orçamento para 2007) revogou o Estatuto do Mecenato e que, de acordo com o estabelecido no artigo 83.º n.º 3 da mesma Lei o regime aplicável aos benefícios fiscais dos donativos passou a ser o constante do Capítulo X do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Saliente-se, no entanto, que as alterações legislativas verificadas não têm quaisquer implicações no período de incidência da presente acção, porquanto o novo regime apenas é aplicável aos benefícios concedidos a partir do ano de 2007.

Assinale-se que o novo regime jurídico veio suprir muitas das incoerências e complexidades que o Estatuto Mecenato continha, nomeadamente no que respeita ao reconhecimento dos benefícios fiscais e ao regime fiscal dos donativos. Por esse facto considerou-se ser intempestivo formular quaisquer recomendações no sentido de eventuais alterações ao Estatuto, no entanto, no que respeita às observações entende-se que as mesmas se mantêm pertinentes uma vez que aos donativos atribuídos até ao final de 2006 e conseqüentemente aos processos pendentes na DGCI, continua a ser aplicável o Estatuto do Mecenato.



De acordo com o Estatuto do Mecenato (EM) podem usufruir dos benefícios fiscais ali previstos as entidades que atribuam donativos, em dinheiro ou em espécie, às entidades públicas ou privadas a que se refere o Estatuto, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva e educacional (*cf. ponto 2.3.1.1.*).

Nos termos do n.º 3, do artigo 1.º, do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, os benefícios fiscais, com excepção dos referidos no artigo 1.º do Estatuto e dos respeitantes aos donativos concedidos às pessoas colectivas dotadas de estatuto de utilidade pública às quais tenha sido reconhecida a isenção de IRC nos termos do artigo 10.º do respectivo código, dependem de reconhecimento, a efectuar por despacho conjunto dos ministros das Finanças e da tutela (*cf. ponto 2.3.1.1.2.*).

No que respeita ao reconhecimento dos benefícios fiscais concluiu-se que o Estatuto do Mecenato não contém qualquer disposição sobre o momento em que ocorre a aquisição do direito ao benefício, nem quanto à natureza jurídica do acto de reconhecimento. Para obviar a esta situação a DGCI sancionou o entendimento de que o direito ao benefício se adquire com a atribuição do donativo ficando, porém, o respectivo exercício dependente do acto de reconhecimento, cujos efeitos retroagem ao momento em que o donativo foi efectuado.

No que se refere à obrigatoriedade ou dispensa de reconhecimento dos benefícios fiscais dos donativos verificou-se que o regime constante do estatuto não é coerente, na medida em que comporta soluções diferentes para situações equivalentes.

É o caso dos benefícios fiscais dos donativos atribuídos no âmbito dos mecenatos social (artigo 2.º), cultural, ambiental, desportivo e educacional (artigo 3.º), ao abrigo de contratos plurianuais ou para a realização de actividades ou programas que sejam considerados de superior interesse os quais, de acordo com o n.º 4 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, dependem de prévio reconhecimento, mas nada refere quanto aos donativos atribuídos nas mesmas circunstâncias no âmbito dos mecenatos familiar (artigo 2.º-B, n.º 2) e para a sociedade da informação (artigo 3.º-A, n.º 2). Sobre esta questão a DGCI tem o entendimento, que se afigura correcto, de que os benefícios dos donativos atribuídos no âmbito daqueles mecenatos estão igualmente dependentes de reconhecimento.

Quanto aos benefícios fiscais dedutíveis em sede de IRS, verificou-se que, nos termos do artigo 5.º do estatuto, os donativos atribuídos de valor não superior a €500,00 estão dispensados de reconhecimento. Porém, o estatuto não esclarece se o montante fixado respeita a um só donativo ou à totalidade dos donativos atribuídos, num dado exercício, a uma mesma entidade beneficiária ou à totalidade dos donativos atribuídos a diferentes entidades beneficiárias.

No que respeita aos benefícios fiscais decorrentes da aplicação do Estatuto do Mecenato verificou-se que os donativos concedidos ao Estado e a outras entidades equiparadas (artigo 1.º do estatuto) têm um tratamento fiscal diferente do aplicável às entidades privadas. Em regra, os donativos atribuídos àquelas entidades não se encontram sujeitos a quaisquer limites, enquanto que os atribuídos às restantes entidades estão sujeitos a limites e majorações cujos valores e percentagens dependem do tipo de mecenato, das entidades beneficiárias envolvidas e das actividades ou programas a que se destinem os donativos.

Ainda em relação ao regime fiscal dos donativos em sede de IRC, verificou-se, também, que o Estatuto do Mecenato contém soluções diferentes para o mesmo tipo de situações, para as quais não é compreensível a sua razão de ser.



Conforme acima foi assinalado os donativos atribuídos às entidades enumeradas no artigo 1.º do estatuto não estão sujeitos a quaisquer limites, sendo dedutíveis na sua totalidade. No entanto, no âmbito dos mecenatos familiar e para a sociedade da informação (artigos 2.º-B e 3.º-A), os donativos atribuídos àquelas entidades estão sujeitos a limites. Também, relativamente a esta questão a DGCI tem tido o correcto entendimento de que donativos concedidos às entidades previstas no artigo 1.º do estatuto não estão sujeitos a quaisquer limites.

O regime dos donativos em sede de IRS está, também, dependente da natureza jurídica da entidade beneficiária do donativo. Tratando-se de donativo atribuído a uma das entidades identificadas no artigo 1.º do estatuto, o donativo é dedutível à colecta em 25% da importância atribuída sem qualquer limitação, sendo uma entidade beneficiária de outra natureza o benefício é dedutível pela mesma percentagem do valor atribuído, mas tem o limite de dedução à colecta de 15%.

Relativamente ao Estatuto do Mecenato Científico (EMC) refira-se que este estabelece que os titulares de cargos de direcção ou administração da entidade beneficiária, e as pessoas singulares ou colectivas, relativamente às quais a entidade beneficiária seja economicamente dependente, considerando-se como tal a titularidade de mais de 50% do capital da entidade beneficiária não podem ser considerados mecenatas para efeitos de aplicação deste estatuto (*c.f.r. ponto 2.3.1.2.1*).

Tal impedimento implica que não seja concedida a acreditação às referidas entidades e consequentemente não possam usufruir dos benefícios fiscais do mecenato científico. O Estatuto do Mecenato Científico proíbe ainda a fruição de benefícios fiscais nos casos de mecenato recíproco ou em cadeia.

Os benefícios associados aos donativos no âmbito do mecenato científico dependem de um procedimento específico de acreditação, que se consubstancia na emissão do certificado Ciência 2010, emitido pela entidade acreditadora a Fundação para a Ciência e a Tecnologia, e comprova a afectação do donativo a uma actividade de natureza científica (*c.f.r. ponto 2.3.1.2.2*).

Para além deste processo, o Estatuto do Mecenato Científico determina, à semelhança do que se verifica nos outros mecenatos, que para as entidades beneficiárias de natureza privada é exigido o prévio reconhecimento, o qual é concedido através de despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Ciência e do Ensino Superior, e donde deverá constar o prazo de validade do reconhecimento.

No que respeita ao regime fiscal dos donativos atribuídos no âmbito do mecenato científico, verifica-se que o mesmo é idêntico ao previsto para os outros mecenatos, dependendo os limites e percentagens de dedução da natureza jurídica da entidade beneficiária.

O Estatuto do Mecenato não prevê qual a tramitação a que deve obedecer o processo de reconhecimento das entidades beneficiárias de donativos, designadamente no que respeita a quem deve ser dirigido o pedido, aos documentos a apresentar e aos prazos para apreciação, limitando-se a referir que o reconhecimento é efectuado por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela (*c.f.r. ponto 2.3.1.1.2*).

Segundo informação da DGCI os processos devem ser apresentados pelas entidades beneficiárias junto dos Ministérios das respectivas tutelas, às quais compete a instrução e a análise dos respectivos processos, bem como pronunciar-se sobre o mérito das actividades ou dos programas desenvolvidos e emitir o correspondente parecer favorável. Concluída a respectiva análise, são os mesmos remetidos à DGCI, acompanhados do despacho conjunto assinado pelo Ministro da tutela, para efeitos de apreciação daquela entidade (*cfr. ponto 3.1.1.1*).



Devido ao facto de o Estatuto do Mecenato não contemplar normas procedimentais no domínio da instrução dos processos, nem quanto aos prazos de análise, verificou-se que o processo de reconhecimento tem sido bastante moroso.

Apurou-se que, no ano de 2006, na Direcção de Serviços de IRC foi concluída a análise de 277 processos e que se encontravam pendentes 320 (c.f.r. ponto 3.1.1.2.1).

Com vista a apreciar os procedimentos instituídos na direcção de serviços de IRC relativamente aos processos de reconhecimento foram seleccionados 54 processos cuja análise ficou concluída em 2006 e 64 processos que, à data da conclusão do trabalho da auditoria, se encontravam em fase de apreciação.

Relativamente aos processos seleccionados, concluiu-se que 10 respeitavam a pedidos de esclarecimentos sobre o EM, e 4 respeitavam a pedidos de isenção de IRC, ao abrigo do artigo 10.º do CIRC. Quanto aos restantes processos concluiu-se que:

- ◆ os remetidos pelas tutelas à DGCI, nem sempre, se encontravam devidamente instruídos o que implicou a sua devolução ou o pedido de novos elementos e consequentemente atrasos na sua apreciação;
- ◆ por desconhecimento do regime do mecenato, as entidades beneficiárias mesmo estando dispensadas de reconhecimento, apresentam os pedidos junto da DGCI, o que contribui para o avolumar de processos para análise;
- ◆ se registaram atrasos na apreciação dos processos em resultado das sucessivas alterações governamentais, na medida em que estas implicaram a devolução dos processos às tutelas para recolha das assinaturas dos novos titulares.

Verificou-se ainda que, por vezes, as entidades beneficiárias, por lapso remetem os processos directamente à Direcção-Geral dos Impostos e que, nestes casos, dado que esta entidade não tem instituído um procedimento distinto do acima descrito, verifica-se que os processos são também objecto de apreciação e só após esta se encontrar concluída é que os mesmos são reencaminhados para as respectivas tutelas.

Recomendação 1

Recomenda-se que a Direcção-Geral dos Impostos equacione a possibilidade de instituir procedimentos de análise sumária de modo a que situações como a descrita possam ser resolvidas com brevidade.

Não foi possível efectuar a análise respeitante aos tempos despendidos na apreciação dos processos, em relação às tutelas, visto que os processos consultados não continham informação suficiente.

Quanto à Direcção-Geral dos Impostos apurou-se que, nos processos cuja análise ficou concluída em 2006 o tempo médio despendido foi superior a 1 ano e 5 meses (oscilando entre 2 dias e 4 anos), e nos processos que se encontravam pendentes de análise, à data da conclusão do trabalho de campo, tinham decorrido, em média, 1 ano e sete meses (oscilando entre cerca de três meses e 5 anos), tempos que se afiguram excessivos.

A Direcção-Geral dos Impostos referiu que esta situação se ficou a dever, em grande medida ao facto, de o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ter determinado, através do



Despacho n.º 2546/2003-XV, de 20 de Outubro, que em todos processos em que são identificados os mecenados, fosse verificado através da consulta ao sistema de informação se estes têm a sua situação fiscal regularizada, por forma a dar cumprimento ao estabelecido no artigo 11.º-A do EBF, o que segundo informação elaborada pela Direcção de Serviços de IRC não era possível efectuar relativamente à maioria dos processos.

Com vista a resolver esta situação o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais emitiu o Despacho n.º 96/2005-XVII do SEAF, de 20 de Abril onde foram estabelecidos procedimentos diferenciados consoante os processos respeitassem a donativos concedidos nos exercícios de 2001 a 2004 e a donativos a conceder nos exercícios de 2005 e seguintes, tendo fixado para os primeiros o prazo máximo de 90 dias para a sua conclusão, o que, em regra, não foi observado.

Ainda que compreensíveis as razões da DGCI e apesar dos estatutos dos mecenados não fixarem qualquer prazo para a apreciação dos processos não poderá deixar de se chamar a atenção para o artigo 57.º da Lei Geral Tributária.

Recomendação 2

Recomenda-se que a Direcção-Geral dos Impostos continue a envidar esforços no sentido de encurtar os prazos despendidos na análise dos processos de modo a que seja, pelo menos, observado o prazo fixado no artigo 57.º da Lei Geral Tributária.

Observe-se ainda, que à data de conclusão do trabalho de campo da auditoria os processos de reconhecimento relativos a contratos plurianuais se encontravam pendentes da decisão sobre qual a percentagem de majoração aplicável aos contratos plurianuais em que, contrariamente ao previsto no n.º 3 do artigo 3.º do estatuto, não se encontrem expressamente previstos os fins específicos a que se destinem os donativos atribuídos.

Recomendação 3

Recomenda-se que sejam envidados esforços no sentido de que esta questão seja resolvida com a maior brevidade possível por forma a evitar maiores atrasos na conclusão da análise destes processos.

No que respeita aos processos cuja apreciação incumbe à Direcção de Serviços de IRS, verificou-se que à data de trabalho de campo não existiam processos pendentes e que, em 2006, ficou concluída a análise de 6 (c.f.r. ponto 3.1.2.1.2).

Sobre os resultados da análise refira-se que não foram detectadas insuficiências assinaláveis quanto à instrução dos processos e que, em média, o tempo despendido na apreciação dos processos foi de cerca de 3 meses, o que se afigura razoável.

Da análise efectuada conclui-se que a DGCI não tem instituído um procedimento de controlo que permita, por um lado, identificar todas as entidades beneficiárias de donativos e, por outro, verificar se os donativos recebidos por aquelas entidades são utilizados para a prossecução das finalidades a que, de acordo com o EM, se destinam.

Considera-se que a DGCI deveria dispor de uma base de dados actualizada com a identificação das entidades às quais foi atribuído reconhecimento. Aliás, o mesmo deveria suceder em relação às entidades isentas ao abrigo do artigo 10.º, pois se no decorrer de uma acção inspectiva, os serviços de Inspecção Tributária pretenderem confirmar se determinado sujeito passivo se encontra isento ao abrigo do artigo 10.º do CIRC, terão que solicitar o despacho de reconhecimento da isenção ao próprio sujeito passivo ou à Direcção de Serviços de IRC.



Recomendação 4

Recomenda-se que a Direcção-Geral dos Impostos providencie no sentido de ser constituída uma base de dados com a identificação das entidades beneficiárias de donativos, e que a isenção de IRC concedida ao abrigo do artigo 10.º do CIRC passe a constar do cadastro do sujeito passivo estando, por isso, automaticamente visível a todos os serviços da DGCI.

Concluiu-se que, apesar do benefício fiscal associado aos donativos estar dependente da prossecução de determinadas finalidades por partes das entidades beneficiárias, a DGCI não tem desencadeado acções inspectivas junto daquelas entidades com vista a verificar se estas observam os pressupostos de que depende a atribuição dos benefícios fiscais associados aos donativos. Saliente-se que as entidades beneficiárias isentas ao abrigo do artigo 10.º do CIRC, estão dispensadas do procedimento de prévio reconhecimento e por conseguinte, quanto a estas entidades a possibilidade de ocorrerem situações de fraude e evasão fiscal poderá ser ainda mais acentuada.

Recomendação 5

Recomenda-se que a Direcção-Geral dos Impostos equacione a possibilidade da realização de acções inspectivas dirigidas às entidades beneficiárias de donativos concedidos ao abrigo dos estatutos dos mecenatos de modo a prevenir a ocorrência de situações de fraude e evasão fiscal.

Através do Despacho n.º 96/2005-XVII, de 20 de Abril, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi estabelecida a obrigatoriedade de, em Outubro de cada ano, os Ministérios das tutelas remeterem à Direcção-Geral dos Impostos, uma listagem, com referência ao exercício imediatamente anterior, com a identificação das entidades beneficiárias dos donativos, dos mecenatas, dos respectivos donativos, e a identificação do fim, acção ou programa a que o donativo se destinava e (quando aplicável) a qualificação de superior interesse.

Com base na informação prestada pelos diferentes Ministérios concluiu-se que por parte destas entidades não foi dado cumprimento tempestivo ao referido despacho e que a DGCI não efectuou qualquer diligência no sentido de obter a informação, que de resto se afigura pertinente para que aquela Direcção-Geral possa efectuar um controlo eficiente das entidades beneficiárias.

Recomendação 6

Recomenda-se que os Ministérios que tutelam as entidades beneficiárias de donativos atribuídos no âmbito do mecenato providenciem no sentido de remeter à Direcção-Geral dos Impostos a documentação a que se refere o ponto IV do Despacho n.º 96/2005-XVII, de 21 de Abril, relativamente aos exercícios de 2005 e seguintes.

Conforme foi referido a propósito das razões justificativas para os atrasos registados na análise dos processos de reconhecimento, concluiu-se que a Direcção-Geral dos Impostos não tem verificado se as entidades mecenatas têm a sua situação fiscal regularizada, nos termos do artigo 11.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Este facto, de acordo com o afirmado pela Direcção de Serviços de IRC, resulta de que tal controlo não é possível de efectuar porquanto, com excepção dos contratos plurianuais, a identidade dos mecenatas não é conhecida à data da apreciação do processo de reconhecimento. Para além deste facto, ainda segundo a aquela direcção de serviços, o referido artigo suscita algumas dúvidas visto que poderia prejudicar o reconhecimento dos donativos atribuídos, por outros mecenatas, a uma determinada entidade beneficiária.

Sobre esta matéria, embora seja de aceitar as dificuldades deste controlo, já não se consegue compreender como no caso dos contratos plurianuais, alguns de valor muito significativo, aquela



direcção de serviços não tenha instituído o procedimento de remeter cópia desses mesmos contratos aos serviços de inspecção tributária, na medida em que poderiam constituir um valioso instrumento de controlo.

Recomendação 7

Recomenda-se que a Direcção de Serviços do IRC adopte o procedimento de remeter à Inspecção Tributária cópia dos contratos plurianuais na medida em que podem constituir um valioso instrumento de controlo.

Na análise dos benefícios em IRC decorrentes do Estatuto do Mecenato e do Estatuto do Mecenato Científico, para além da informação constante da declaração periódica de rendimentos (doravante designada por declaração modelo 22), apresentada nos termos do artigo 112.º do Código do IRC, há ainda a considerar os valores declarados pelos sujeitos passivos na declaração anual de informação contabilística e fiscal (doravante designada apenas por declaração anual), apresentada nos termos do artigo 113.º do Código do IRC, e no respectivo anexo F referente aos benefícios fiscais (*cf. ponto 3.2.1.2*).

Da análise dos modelos oficiais das referidas declarações, e atendendo aos esclarecimentos da Direcção-Geral dos Impostos acerca do preenchimento das mesmas, verificou-se que:

- ◆ o entendimento daquela direcção-geral, relativamente ao preenchimento do quadro 07 do anexo F da declaração anual suscita algumas questões, porquanto não é essa a interpretação que resulta da leitura das instruções de preenchimento;
- ◆ contrariamente ao afirmado pela Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspecção Tributária, a declaração anual não permite a validação dos valores declarados para efeitos de liquidação uma vez que se verifica que, relativamente aos benefícios em IRC decorrentes da atribuição de donativos, a informação constante da declaração anual não é de todo comparável com os valores inscritos na declaração modelo 22.

No que se refere à realização de acções inspectivas, apurou-se junto da Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspecção Tributária que apenas foi desenvolvida uma acção especialmente dirigida ao controlo destes benefícios, tendo tido por objecto de análise os sujeitos passivos de IRC que declararam atribuir donativos em 2000. Ainda de acordo com aquela direcção-geral, os resultados obtidos com esta acção não foram os esperados tendo sido comprometidos essencialmente por deficiências no preenchimento dos quadros do anexo F da declaração anual (*cf. ponto 3.2.1.5*).

Recomendação 8

Recomenda-se que a Direcção-Geral dos Impostos clarifique as instruções de preenchimento do Anexo F da declaração anual por forma a evitar que o incorrecto preenchimento deste anexo continue a constituir uma condicionante ao controlo exercido por parte daquela direcção-geral.

A informação que diz respeito aos donativos não se encontra inscrita na declaração modelo 22 mas sim nos quadros 04 e 07 do anexo F da declaração anual pelo que se procedeu ao confronto das declarações de IRC (declarações modelo 22, declarações de substituição e documentos de correcção) liquidadas em 2006 com os dados constantes da declaração anual, o que permitiu detectar um significativo número de incoerências (*cf. ponto 3.2.1.4*).



Parte destas incoerências fica a dever-se ao facto de as correcções efectuadas pelos serviços da Administração Fiscal às declarações modelo 22 entregues pelos sujeitos passivos não darem origem a correcções nas respectivas declarações anuais, o que se compreende na medida em que se pretende corrigir a liquidação e apenas a declaração modelo 22 é objecto de liquidação.

Nas restantes situações, as divergências resultam de erros no preenchimento das declarações e da entrega de declarações de substituição pelos sujeitos passivos sem que procedam à correcção da respectiva declaração anual, o que não se pode compreender na medida em que o n.º 6 do artigo 113.º do Código de IRC dispõe que os elementos constantes das declarações anuais devem concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou registos de escrituração.

Recomendação 9

Atendendo à importância do correcto preenchimento das declarações para o controlo a exercer pela Direcção-Geral dos Impostos, recomenda-se que, sempre que os serviços da Administração Fiscal detectem situações em que os elementos inscritos na declaração anual não sejam coerentes com os constantes da declaração modelo 22 ou da declaração modelo 22 de substituição, deverão promover as diligências à instauração do correspondente processo de contra-ordenação, por prática da contra-ordenação prevista no artigo 119.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

O confronto da informação constante das declarações permitiu concluir que existem incoerências significativas nos valores inscritos pelos sujeitos passivos no preenchimento do anexo F da declaração anual, não sendo, por isso, fiável recorrer à informação constante deste anexo F, nem para confirmação dos valores declarados na declaração modelo 22 nem para conhecer o tipo de donativos atribuídos pelos sujeitos passivos.

A falta de coerência entre os valores inscritos na declaração modelo 22 e na declaração anual, designadamente no anexo F, só é possível por não existirem validações que conduzam à rejeição da declaração anual, aquando da sua entrega pelo sujeito passivo, quando a informação desta não é coerente com a constante da modelo 22 (*cf. ponto 3.2.1.4*).

Recomendação 10

Atendendo à importância da coerência da informação prestada pelos sujeitos passivos, recomenda-se que sejam implementados mecanismos de controlo automatizados que permitam a identificação das situações em que as divergências apuradas entre a declaração anual e a declaração modelo 22 sejam significativas.

A DGCI apura a despesa fiscal em IRC que resulta da globalidade dos benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento aplicando a taxa a que o sujeito passivo é tributado aos valores constantes do campo 234 das declarações de IRC (declarações modelo 22, declarações de substituição e documentos de correcção). Deste modo, conclui-se que a metodologia para a determinação da despesa fiscal de IRC não permite a quantificação da despesa fiscal por tipo de benefício fiscal (*cf. ponto 3.2.1.6*).

Recomendação 11

Considerando que o apuramento da despesa fiscal é essencial, em termos económicos, para a avaliação dos benefícios fiscais e do seu impacto na receita fiscal, recomenda-se que a Direcção-Geral dos Impostos crie mecanismos que possibilitem uma análise desagregada da despesa fiscal porquanto esta constitui um instrumento valioso na criação, alteração e extinção de benefícios fiscais.

Segundo informações da DGCI, são considerados, no apuramento da despesa fiscal, os valores do campo 234 constante das declarações de IRC (declarações modelo 22, declarações de substituição e



documentos de correcção) liquidadas em determinado ano, independentemente do ano de exercício, desde que em resultado das mesmas se apure matéria colectável (*cf. ponto 3.2.1.6*).

A DGCI ao considerar, para efeitos de apuramento da despesa fiscal em IRC, apenas as liquidações em relação às quais se apure matéria colectável exclui deste apuramento aquelas em que o sujeito passivo apura um prejuízo fiscal bem como os casos em que o sujeito passivo apura um lucro tributável mas em que este é totalmente absorvido pela dedução, nos termos do artigo 47.º do CIRC, de prejuízos apurados nos exercícios anteriores.

Se, por um lado, é certo que quando apurado prejuízo, não resulta despesa fiscal a apurar nesse ano, mas sim no ano em que esse prejuízo for deduzido ao lucro tributável, por outro, da metodologia adoptada pela DGCI resulta que no ano em que o prejuízo for efectivamente deduzido, a despesa fiscal dos benefícios fiscais que concorreram para o seu apuramento não é quantificada.

Para além disso, verifica-se ainda que quando o lucro apurado pelo sujeito passivo é totalmente absorvido pela dedução de prejuízos apurados em exercícios anteriores, não são considerados, para efeitos de determinação da despesa fiscal nem os benefícios fiscais que concorreram para o seu apuramento nem aqueles que concorreram para o apuramento do lucro tributável.

Dado o exposto, considera-se que a metodologia adoptada pela DGCI enviesa a análise na medida em que subavalia a despesa fiscal em IRC não só em relação aos benefícios fiscais que resultam do EM e do EMC mas relativamente àquela que resulta de todos os benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento.

Recomendação 12

A Direcção-Geral dos Impostos deverá criar uma metodologia que permita considerar na despesa fiscal em IRC os benefícios fiscais que concorreram para a formação do prejuízo fiscal, no ano em que este for deduzido.

A metodologia adoptada pela DGCI considera, para a determinação da despesa fiscal, apenas o montante inscrito no campo 234 – “Benefícios Fiscais” da declaração modelo 22, que no caso específico dos benefícios fiscais decorrentes da atribuição de donativos, apenas contém o valor das majorações previstas nos referidos estatutos, desprezando o valor do donativo, na parte fiscalmente aceite (*cf. ponto 3.2.1.6*).

No entanto, o valor do donativo (na parte fiscalmente aceite) deve ser considerado no apuramento da despesa fiscal porquanto constitui efectivamente um benefício fiscal dado que, não fossem as disposições do EM e do EMC, os donativos não seriam considerados custos para efeitos fiscais uma vez que a sua atribuição não é indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Aliás, este é o entendimento traduzido na Circular 2/2004, de 20 de Janeiro, da DSIRC, e no ponto V do Despacho n.º 96/2005-XVII, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 20 de Abril, o qual é contrariado pela metodologia de quantificação da despesa fiscal em IRC adoptada pela DGCI.

Os actuais modelos das declarações modelo 22 e anual não permitem identificar, em relação a cada sujeito passivo, o valor dos donativos fiscalmente aceites mas esta informação consta dos processos de documentação fiscal previstos no artigo 121.º do CIRC. Nesse sentido, foi constituída uma amostra das declarações de IRC liquidadas em 2006 entregues por sujeitos passivos integrados no cadastro



especial de contribuintes pois, relativamente a estes, e por força do n.º 3 do artigo 121.º os respectivos processos de documentação fiscal encontram-se em posse da DGCI.

Depois da consulta e análise da informação relativa aos donativos que constava dos processos de documentação fiscal seleccionados, procedeu-se à aplicação da taxa de IRC, a que o sujeito passivo se encontrava sujeito no ano de exercício a que respeitava a declaração, por um lado, ao valor das majorações (metodologia da DGCI) e, por outro, ao valor dos donativos atribuídos, na parte fiscalmente aceite, acrescido das respectivas majorações.

Do confronto entre estas duas formas de apuramento da despesa fiscal, verificou-se que, tendo em conta apenas as 34 situações analisadas, a metodologia utilizada pela DGCI subavaliou a despesa fiscal em €953.246,07, ou seja, relativamente a esta amostra, a despesa fiscal é efectivamente cerca de 250% superior ao apurado pela DGCI.

Recomendação 13

Recomenda-se que a Direcção-Geral dos Impostos adopte uma metodologia de determinação da despesa fiscal em IRC que, no que se refere aos benefícios previstos no EM e no EMC, considere não apenas as majorações mas também a parte do donativo aceite fiscalmente, evitando assim uma subavaliação muito significativa da despesa fiscal que apura em relação a cada ano.

Da análise efectuada concluiu-se que as principais dificuldades no apuramento da despesa fiscal resultam, essencialmente, do facto destes benefícios operarem por dedução ao rendimento e não à colecta, de resto como sucede no IRS.

No que se refere ao IRS, foram analisados os modelos de impressos em vigor a partir de Janeiro de 2006 bem como os em vigor a partir de Janeiro de 2007, uma vez que estes sofreram alterações significativas, designadamente no que respeita aos donativos (*cfr. ponto 3.2.2.3*).

A análise dos modelos dos impressos, que incluem as instruções de preenchimento, permitiu verificar que estes não se encontram em total conformidade com as disposições do Estatuto do Mecenato e do Estatuto do Mecenato Científico. Na verdade, os códigos previstos nas instruções não contemplam as situações em que os sujeitos passivos pretendam declarar donativos atribuídos a qualquer entidade (que não o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as associações de municípios e de freguesias) cujo programa ou actividade tenha sido considerado de superior interesse e que, de acordo com o EM, não se encontrem sujeitos a qualquer limite (*cfr. ponto 3.2.2.3.1*).

Recomendação 14

Tendo em conta que a situação acima enunciada não foi ultrapassada nos modelos de impressos em vigor a partir de 2007, recomenda-se que as instruções de preenchimento passem, no que respeita à identificação dos donativos atribuídos pelos sujeitos passivos, a contemplar as diferentes situações previstas na lei.

A acção da Inspeção Tributária encontra-se mais vocacionada para a área do IRC e do IVA pelo que no que respeita ao IRS, a Direcção-Geral dos Impostos tem privilegiado o controlo centralizado e massificado das declarações entregues pelos sujeitos passivos. Deste modo, todos os anos são desencadeados processos de análise sendo suspensas as respectivas liquidações até ao esclarecimento das dúvidas da Administração Fiscal face à coerência e veracidade dos valores declarados (*cfr. ponto 3.2.2.4*).

No ano de 2006, no que respeita às declarações referentes ao ano de 2005, foram desencadeados cerca de 163.000 análises, sendo que destas 3.725 tinham códigos de análise relativos a donativos. Destes



3.725 processos de análise, 2.522 foram concluídos sem necessidade de correcções e 702 foram concluídos com correcções efectuadas pelos serviços (através de declaração oficiosa) ou pelos sujeitos passivos (através de declaração de substituição).

A despesa fiscal em IRS que resulta da atribuição de donativos corresponde ao valor da dedução à colecta, por via dos valores declarados pelos sujeitos passivos, considerado nas liquidações efectuadas em determinado ano, independentemente do ano a que respeite a declaração. A metodologia adoptada pela DCGI relativamente ao apuramento da despesa fiscal de IRS, em resultado dos benefícios fiscais previstos no EM e no EMC, afigura-se correcta na medida em que considera, em cada ano, os valores que relativamente àqueles benefícios constituíram efectivamente deduções à colecta (*cfr. ponto 3.2.2.5*).

Refira-se que no caso do IRS os benefícios previstos no EM e no EMC operam por dedução à colecta o que facilita a criação de uma metodologia de apuramento da despesa fiscal ao contrário do que sucede no caso do IRC, onde estes benefícios operam por dedução ao rendimento, criando alguns condicionalismos à determinação da despesa fiscal.

De acordo com as informações da DSIRS, no que se refere aos benefícios fiscais previstos no EM e EMC, a despesa fiscal de IRS, no ano de 2006, foi de €17.436.991,30.

De referir que o controlo exercido pela DGCI, relativamente aos valores declarados pelos sujeitos passivos, pode incidir em declarações cujos valores declarados justificaram uma análise mas que não deram efectivamente origem a despesa fiscal por não existir colecta no momento da dedução dos benefícios inerentes aos donativos atribuídos. Mais eficaz seria se o controlo, através dos códigos de análise, se efectuasse em fase posterior à liquidação para incidir não nos valores declarados pelos sujeitos passivos mas sim nas importâncias efectivamente deduzidas à colecta.

Recomendação 15

Recomenda-se que a Direcção-Geral dos Impostos proceda à selecção das declarações a analisar com base nos valores efectivamente deduzidos à colecta pois, de acordo com o actual procedimento, a Administração Fiscal poderá despender recursos na confirmação de valores que embora constem da declaração não têm qualquer efeito na liquidação e que, mesmo que venham a ser corrigidos, não se traduzem num aumento da receita fiscal.



II – INTRODUÇÃO

2.1 – Fundamento, âmbito e objectivos da auditoria

A presente auditoria foi realizada na sequência da aprovação pelo Tribunal de Contas do Plano de Acção para 2007, tendo o respectivo Plano Global de Auditoria sido aprovado por despacho exarado pelo Conselheiro Relator, em 28 de Fevereiro do mesmo ano (Informação n.º 19/07 - DAII.2-Tec.).

O Tribunal de Contas tem vindo a apreciar a matéria dos benefícios fiscais, nomeadamente através de auditorias referentes aos planos poupança-reforma, contas poupança-habitação e investimentos de natureza contratual. Considerando que as auditorias realizadas neste domínio não incidiram sobre os benefícios fiscais concedidos no âmbito do Mecenato, justificou-se a realização de uma auditoria no sentido de permitir ao Tribunal pronunciar-se sobre esta área no âmbito do Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2006.

Deste modo, a auditoria teve por objectivos avaliar os sistemas de controlo instituídos pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) relativamente aos benefícios fiscais, em sede de IRS e IRC, no âmbito do Estatuto do Mecenato (EM) e do Estatuto do Mecenato Científico (EMC) bem como a metodologia utilizada pela DGCI para o apuramento da despesa fiscal dos benefícios fiscais referidos.

Foram objecto desta acção os serviços da DGCI com intervenção operativa no processo de controlo destes benefícios, com especial incidência para a Direcção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (DSIRC), Direcção de Serviços de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (DSIRS) bem como os Serviços da Inspeção Tributária, designadamente, a Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT) e a Direcção de Serviços de Inspeção Tributária (DSIT).

O período de incidência da auditoria correspondeu ao ano de 2006, tendo presente a integração dos seus resultados no respectivo Parecer sobre a Conta Geral do Estado.

Refira-se que o facto de a Lei do Orçamento do Estado para 2007 ter alterado o regime destes benefícios, com a revogação do Estatuto do Mecenato e a sua integração no Estatuto dos Benefícios Fiscais, reforçou ainda mais a oportunidade da acção.

Na verdade, o novo quadro legal criou um conjunto de obrigações acessórias para as entidades beneficiárias e para os mecenas que obrigará a DGCI a definir novos mecanismos de controlo, pelo que se considera que para essa definição se revela útil proceder a uma identificação e apreciação dos sistemas de controlo já instituídos.

2.2 – Metodologia adoptada

A metodologia e procedimentos adoptados desenvolveram-se de acordo com as seguintes fases:

- ◆ estudo prévio e planeamento;
- ◆ execução;
- ◆ elaboração do relato de auditoria.



No prosseguimento da metodologia foram utilizadas, sempre que possível, as normas e técnicas de auditoria internacionalmente aceites, designadamente as constantes do Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas.

2.2.1 – Estudo prévio e planeamento

Durante esta fase procedeu-se à:

- ◆ recolha e análise da informação considerada relevante, designadamente no que respeita à legislação aplicável¹, instruções administrativas da DGCI e aos modelos oficiais das diversas declarações apresentadas pelos sujeitos passivos de IRC e IRS;
- ◆ realização de reuniões com os responsáveis da DGCI nas áreas da Gestão Tributária - IR e da Inspeção Tributária, com vista a conhecer os procedimentos de controlo instituídos na DGCI relativamente aos benefícios fiscais previstos no EM e no EMC;
- ◆ identificação dos processos remetidos, pelas tutelas à DGCI, para efeitos de reconhecimento das entidades beneficiárias de donativos em IRS e IRC;
- ◆ realização de reuniões com os responsáveis da DGCI nas áreas do IRS e IRC com vista a conhecer as metodologias de apuramento da despesa fiscal.

Considerando os objectivos da auditoria e os esclarecimentos prestados pelos responsáveis nas reuniões, foram solicitadas através do Fax n.º 149/07, de 22 de Fevereiro, em suporte magnético e formato “ASCII” com separador de campos, os seguintes ficheiros:

- ◆ ficheiro relativo às últimas declarações (declarações vigentes) para cada sujeito passivo de IRC (quer se trate de declarações modelo 22 ou de documentos de correcção) liquidadas no ano de 2006, independentemente do ano de exercício;
- ◆ ficheiro relativo a todas as declarações anuais de informação contabilística e fiscal entregues pelos sujeitos passivos de IRC que tenham preenchido o quadro 04 ou o quadro 07 do respectivo anexo F²;
- ◆ ficheiro com a totalidade dos documentos de correcção que tenham sido liquidados no ano de 2006, independentemente do ano de exercício, através dos quais tenha sido corrigido o valor inscrito no campo 234 do quadro 07 – “Benefícios Fiscais” da declaração mod. 22.

Ainda durante a fase de planeamento, foram solicitados à DGCI esclarecimentos acerca da correcta forma de preenchimento do anexo F da declaração anual dado as respectivas instruções de preenchimento não serem esclarecedoras e tratar-se de elementos imprescindíveis à interpretação e avaliação da informação constante dos ficheiros solicitados.

¹ A relação da legislação consultada consta do Anexo 7.

² Quadros destinados respectivamente, à inscrição das deduções ao rendimento e dos valores correspondentes aos diversos tipos de mecenato.



2.2.2 – Fase de execução

Durante a fase de execução procedeu-se:

- ◆ ao tratamento e análise da informação constante dos ficheiros disponibilizados pela DGCI, com recurso ao Microsoft Access e ao IDEA;
- ◆ à constituição de uma amostra dos processos de documentação fiscal de sujeitos passivos que integram o Cadastro Especial de Contribuintes (CEC) e que por esse motivo se encontram em posse da DGCI (os critérios de selecção da amostra encontram-se explicitados no Anexo 4);
- ◆ à constituição de duas amostras referentes aos processos de reconhecimento das entidades beneficiárias dos donativos, uma referente aos processos cuja apreciação pela DSIRC se encontrava já concluída e outra relativa aos processos ainda pendentes (os critérios de selecção das amostras e a sua constituição encontram-se explicitados no Anexo 1 e 2);
- ◆ análise na DSIRS dos processos de reconhecimento (não tendo havido necessidade de constituir uma amostra dado existirem apenas 6 processos);
- ◆ análise na DSIRC dos processos de reconhecimento seleccionados;
- ◆ análise na DSIT dos processos de documentação fiscal (dossiers fiscais) seleccionados.

2.3 – Enquadramento Legal

2.3.1 – Introdução

A Lei n.º 127-B/97, de 20 de Dezembro (Lei do Orçamento para 1998), no seu artigo 43.º, n.º 11, autorizou o Governo a proceder à reformulação integrada dos vários tipos de donativos efectuados ao abrigo dos mecenatos, nomeadamente os de natureza social, cultural, ambiental, científica e desportiva com vista à sua harmonização.

Nesta sequência, pelo Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março³, foi aprovado o Estatuto do Mecenato (EM), o qual foi sucessivamente alterado pelas Leis n.ºs 160/99, de 14 de Setembro, 30-G/2000, de 29 de Dezembro, 176-A/99, de 30 de Dezembro, 3-B/2000 de 4 de Abril, 30-C/2000⁴ de 29 de Dezembro, 109-B/2001 de 27 de Dezembro e 107-B/2003 de 31 de Dezembro e Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho. Por sua vez, o Estatuto do Mecenato Científico (EMC) foi aprovado pela Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho.

Conforme resulta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, a aprovação do Estatuto do Mecenato teve por finalidade a “*definição dos objectivos, da coerência, da graduação e das condições de atribuição e controlo dos donativos, bem como a criação de um regime claro e incentivador, com unidade e*”

³ Revogado pelo artigo n.º 87.º n.º 3 alínea f) da Lei 53-A/2006, 29 de Dezembro (Lei do Orçamento para 2007), que através do seu artigo 83.º n.º 3 aditou ao Estatuto dos Benefícios Fiscais um novo Capítulo X sob a epígrafe “Benefícios Fiscais ao Mecenato”. Refira-se que esta alteração não tem implicações no Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2006, uma vez que só se aplica aos benefícios concedidos a partir do ano de 2007.

⁴ Rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 7/2001 de 12 de Março.



adequada ponderação da sua relevância, e à definição da modalidade do incentivo fiscal, em sede de IRS e de IRC, que melhor sirva os objectivos de eficiência e equidade fiscal.”

Nos pontos seguintes procede-se à caracterização dos regimes jurídicos do EM e do EMC, realçando-se desde já, que esta análise, em especial a do EM, se reveste de alguma complexidade porquanto a redacção de algumas disposições suscita dúvidas de interpretação e outras contemplam regimes diferenciados para situações análogas sem que, aparentemente, tal se justifique.

Acresce que, em termos de estrutura, quer o EM quer o EMC tratam do regime aplicável aos donativos dedutíveis em IRC e IRS em capítulos autónomos, porém, o relativo ao IRC contempla, também, regras comuns aos dois impostos, pelo que o capítulo do IRS regula, apenas, os aspectos específicos deste imposto, remetendo para o capítulo do IRC os restantes aspectos do regime. Assim, a análise do regime jurídico dos donativos dedutíveis em IRS e IRC, que se apresenta de seguida, obedece também a esta estrutura.

2.3.1.1 - Regime Jurídico do Estatuto do Mecenato

Nos termos do n.º 2, do artigo 1.º do Decreto-Lei que aprovou o EM, “*apenas têm relevância fiscal os donativos em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas nele previstas, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva e educacional.*”

As entidades beneficiárias de donativos podem ter natureza pública ou privada, sendo o respectivo regime distinto, nomeadamente quanto ao processo de reconhecimento dos benefícios fiscais, quanto aos limites dos donativos e respectivas majorações.

2.3.1.1.1 - Entidades Beneficiárias de Donativos

De acordo com o EM podem ser atribuídos donativos em dinheiro ou em espécie às entidades constantes do quadro seguinte:

Tipos de donativos	EM (Dec-lei n.º 74/99)	Entidades Beneficiárias
Donativos ao Estado e a outras entidades – Donativos de Interesse público, para fins culturais e sociais	Artigo 1.º	Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados (alínea a)); Associações de municípios e de freguesias (alínea b)); Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial (alínea c)); Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural, relativamente à sua dotação inicial (alínea d)).
Mecenato Social	Artigo 2.º	Instituições particulares de solidariedade social, bem como pessoas colectivas legalmente equiparadas (alínea a)); Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social (alínea b)); Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de actividades de natureza social do âmbito daquelas entidades (alínea c)); Organizações não governamentais ou outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade, reconhecidas pelo Estado Português (alínea d)).



Tipos de donativos	EM (Dec-lei n.º 74/99)	Entidades Beneficiárias
Mecenato Familiar	Artigo 2.º -B	As referidas nos artigos 1.º e 2.º do EM;
Mecenato Cultural, Ambiental, Desportivo e Educativo	Artigo 3.º	Cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam actividades de cultura e de defesa do património histórico-cultural e outras entidades que desenvolvam acções no âmbito do teatro, do bailado, da música, da organização de festivais e outras manifestações artísticas e da produção cinematográfica, áudio-visual e literária (alínea a)); Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais (alínea b)); Organizações não governamentais de ambiente (ONGA) (alínea c)); Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal, as pessoas colectivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva, as associações promotoras do desporto e as associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das participantes em competições desportivas de natureza profissional (alínea d)); Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL) (alínea e)); Estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas e jardins-de-infância legalmente reconhecidos pelo Ministério da Educação (alínea f)); Instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais, nos termos a definir por resolução do Conselho de Ministros (alínea g)).
Mecenato para a Sociedade da Informação	Artigo 3.º-A	As entidades referidas nos artigos 1.º e 2.º e nas alíneas b), d), e h) do n.º 1 do artigo 3.º.
Donativos a Organismos Associativos	Artigo 4.º	Organismos associativos a que os mecenas pertençam.

2.3.1.1.2 - Reconhecimento dos Benefícios Fiscais respeitantes aos donativos

Nos termos do n.º 3, do artigo 1.º, do diploma que aprovou o EM os benefícios fiscais “*com excepção dos referidos no artigo 1.º do Estatuto e dos respeitantes aos donativos concedidos às pessoas colectivas dotadas de estatuto de utilidade pública às quais tenha sido reconhecida a isenção de IRC nos termos do artigo 9.º do respectivo código*”⁵...”⁶, dependem de reconhecimento, a efectuar por despacho conjunto dos ministros das Finanças e da tutela. Para além dos referidos dependem também de reconhecimento os benefícios por donativos atribuídos:

- ♦ às fundações em que a participação do Estado, das Regiões Autónomas ou das autarquias locais seja inferior a 50% do seu património inicial e, bem assim, às fundações de iniciativa exclusivamente privada desde que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural e os respectivos estatutos prevejam que, no caso de extinção, os bens revertam para o Estado ou, em alternativa, sejam cedidos às entidades abrangidas pelo artigo 9.º⁷ do Código do IRC (n.º 2 do artigo 1º EM);
- ♦ no âmbito do mecenato social, para a realização de actividades ou programas que sejam considerados de superior interesse (n.º 2 do artigo 2.º do EM);

⁵ Com a revisão do Código do IRC, efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, passou a corresponder ao artigo 10.º.

⁶ De acordo com o artigo 10.º do IRC estão isentas de IRC as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de solidariedade social, sendo que nos termos do seu n.º 2 as “... *pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente*” dependem de reconhecimento do Ministro de Estado e das Finanças. Refira-se, ainda, que o regime aplicável às pessoas colectivas de utilidade pública encontra-se previsto no Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro, donde decorre que a declaração de utilidade pública é da competência do Governo.

⁷ Actualmente artigo 10.º do CIRC.



- ◆ no âmbito do mecenato cultural, ambiental, desportivo e educacional, para a realização de actividades ou programas que sejam considerados de superior interesse (n.º 2 do artigo 3.º do EM) e ao abrigo de contratos plurianuais (n.º 3 do artigo 3.º do EM).

No que respeita aos benefícios que dependem de reconhecimento⁸, o EM nada refere quanto ao momento da aquisição do direito ao benefício, nem quanto à natureza do acto do reconhecimento. Sobre esta questão foi emitida a Circular n.º 13/2003, de 25 de Setembro, da DSIRC, onde foi sancionado o entendimento de que, a esta questão, é aplicável o disposto no artigo 11.º e no n.º 2 do artigo 4.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, donde decorre que o acto de reconhecimento tem efeito meramente declarativo.

Deste entendimento retira-se que o direito ao benefício se adquire com a atribuição do donativo a uma entidade beneficiária (como tal considerada para efeitos do EM) ficando, porém, o exercício do respectivo direito dependente do acto de reconhecimento, cujos efeitos retroagem ao momento em que foi efectuado o donativo. Tal significa que, conforme decorre da Circular acima referida, o sujeito passivo mecenas apenas poderá considerar na sua declaração de rendimentos o benefício fiscal após emitido o despacho de reconhecimento e que, no caso de ter já entregue a sua declaração de rendimentos terá de proceder à entrega de uma declaração de substituição ou, se já tiver decorrido o prazo para o fazer, reclamar graciosamente do acto de liquidação.

Sobre o prazo e fundamentos para a reclamação graciosa em sede de IRC a DGCI através do ofício n.º 158, de 18 de Maio de 2007, do Gabinete do Director Geral, informou que “*Considerando que à data da autoliquidação o mecenas, não obstante já ter adquirido o direito ao benefício fiscal, não poderia deduzir o mesmo pois que lhe falta a condição necessária que é o acto administrativo declarativo, e verificando-se posteriormente essa condição necessária, conclui-se pela existência de erro na autoliquidação...*”, podendo o mecenas, nestas circunstâncias, apresentar reclamação graciosa com fundamento em erro na autoliquidação no prazo de dois anos após a entrega da declaração nos termos do artigo 131.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Acrescenta aquele dirigente que, de acordo com o n.º 4 do artigo 70.º do CPPT, nos casos em que o conhecimento do facto declarativo – acto do reconhecimento – seja posterior ao decurso daquele prazo, o mesmo deve contar-se a partir da data em que se tornou possível ao reclamante conhecer o facto.

Quanto a esta questão refira-se que a solução adoptada pela DGCI se afigura correcta, dado que os atrasos registados na análise dos processos poderiam inviabilizar a possibilidade dos mecenas apresentarem reclamação graciosa caso o prazo de dois anos fosse sempre contado a partir da entrega da declaração.

Sobre a mesma matéria, no que respeita aos benefícios dedutíveis em IRS, a DGCI esclareceu através do ofício acima citado, que o sujeito passivo poderá apresentar reclamação graciosa do acto de liquidação, fundamentada no artigo 99.º do CPPT, no prazo de 120 dias a contar dos trinta dias seguintes ao da notificação da liquidação⁹. Esclarece ainda a DGCI que o acto administrativo “*pode ser considerado documento superveniente para efeitos de contagem do prazo de reclamação...contando-se o prazo de reclamação a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o facto do reconhecimento do benefício*”.

⁸ Trata-se de um processo de reconhecimento distinto do previsto no artigo 10.º do CIRC.

⁹ De acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 70.º do CPPT, conjugado com a alínea a) do n.º 4 do artigo 140.º do CIRS.



Relativamente às entidades beneficiárias, cujos benefícios fiscais se encontram dependentes de reconhecimento, importa ainda salientar alguns aspectos em que o EM contempla soluções que conduzem a tratamentos diferenciados relativamente a situações equiparadas.

Uma questão que suscita algumas dúvidas sobre o regime aplicável, é a que resulta do n.º 4 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 74/99, que exige o reconhecimento dos donativos atribuídos no âmbito dos mecenatos social (artigo 2.º), cultural, ambiental, desportivo e educacional (artigo 3.º), ao abrigo de contratos plurianuais ou para a realização de actividades ou programas que sejam considerados de superior interesse, mas nada refere quanto aos donativos atribuídos nas mesmas circunstâncias no âmbito dos mecenatos familiar (artigo 2.º-B, n.º 2) e para a sociedade da informação (artigo 3.º-A, n.º 2).

Assim, uma interpretação meramente literal dos citados preceitos levaria a concluir que para estas situações não é exigido o reconhecimento dos benefícios fiscais, porém, de acordo com o informado pela DGCI não tem sido este o entendimento adoptado. Considera aquela direcção-geral que se trata de uma omissão do legislador resultante das sucessivas alterações introduzidas no EM, mas que, de acordo com as regras da interpretação, o entendimento tem sido o de que os donativos concedidos ao abrigo daquelas disposições estão sujeitos a reconhecimento. Embora tal não se encontre expressamente consagrado no Estatuto, a DGCI considera que não faria sentido um tratamento diferenciado para dois tipos de mecenato (familiar e para a sociedade de informação) e também porque o mecenato familiar é uma sub-espécie do mecenato social.

O entendimento defendido pela DGCI afigura-se correcto na medida em que se considera que o legislador não terá pretendido com a introdução dos dois novos artigos (2.º B relativo ao mecenato familiar e o 3.º-A referente ao mecenato para a sociedade de informação) uma inflexão do regime e das condições previstas para os restantes mecenatos.

No que se refere aos benefícios em sede de IRS, estabelece o artigo 5.º do EM, que os donativos cujo valor seja igual ou inferior a €500,00 estão dispensados de reconhecimento. Também em relação a esta disposição se colocam dúvidas de interpretação porque, por um lado, a lei não esclarece se o montante fixado respeita a um só donativo ou à totalidade dos donativos atribuídos num dado exercício a uma mesma entidade beneficiária ou ainda à totalidade dos donativos atribuídos a diferentes entidades beneficiárias, e por outro, não esclarece como se processa o reconhecimento. De facto, neste caso, o que resulta da lei não é o reconhecimento do benefício, atribuído em função da natureza da entidade beneficiária ou da actividade ou programa considerada de superior interesse conforme previsto no artigo 1.º n.º 3 do Decreto-Lei que aprovou o estatuto, mas tão somente da exigência de reconhecimento em função do seu montante.

Refira-se ainda, que através do Despacho n.º 24, de 28 de Janeiro de 2001, do Ministro de Finanças na sequência do qual foi emitida a Circular n.º 20 039, da DSIRS, foi autorizada a dispensa de reconhecimento prévio dos benefícios, concedidos por pessoas singulares a igrejas, instituições religiosas, pessoas colectivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por elas instituídas.

Da informação sobre que recaiu o citado despacho resulta que a proposta para a dispensa de reconhecimento se baseou apenas no facto de que o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, relativo à exigência de reconhecimento, “...não tem obviamente cabimento, dada a natureza das entidades em causa.”. Não questionando a idoneidade das entidades envolvidas considera-se no entanto não ser legalmente possível que um despacho possa afastar o preceituado num diploma legal.



No que respeita ao procedimento de reconhecimento das entidades beneficiárias de donativos, assinala-se que o EM, para além de determinar que o mesmo é efectuado por despacho conjunto, não contempla quaisquer normas quanto à sua tramitação.

De acordo com o informado pela DGCI, os processos de reconhecimento são apresentados pelas entidades beneficiárias, junto das respectivas tutelas que procedem à análise do pedido, e após emissão de parecer favorável remetem-nos para apreciação pela competente direcção de serviços da DGCI (DSIRC ou DSIRS consoante se trate de sujeitos passivos de IRC ou de IRS, respectivamente).

A apreciação destes processos, por parte da DGCI, é essencialmente jurídica (natureza jurídica da entidade, conformidade com o Estatuto do Mecenato), uma vez que a análise relacionada com natureza jurídica e objecto social das entidades beneficiárias bem como a apreciação sobre o mérito de determinada actividade ou programa incumbe às respectivas tutelas. Concluída a apreciação, o processo, acompanhado do respectivo parecer da DGCI, é remetido ao Gabinete do Ministro para que seja emitido o despacho conjunto que concede o reconhecimento.

Devido ao facto de o EM não contemplar normas procedimentais no domínio da instrução, nem quanto aos prazos de análise, verificou-se que o processo de reconhecimento tem-se revelado moroso, dado que, por vezes, as tutelas não remetem os processos convenientemente instruídos, dando origem a pedidos de esclarecimentos e de documentos adicionais pela DSIRC, e conseqüentemente ao avolumar de processos em análise.

Com vista a colmatar esta insuficiência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) emitiu o Despacho n.º 96/2005-XVII, de 20 de Abril, que teve em vista a normalização de procedimentos, tendo instituído procedimentos diferentes consoante se tratasse de processos entrados até 2005 e posteriormente a esta data.

De acordo com o ponto III do referido despacho, a DGCI, no que se refere aos processos pendentes relativos a donativos concedidos nos exercícios de 2001 a 2004 deverá verificar se os processos se encontram instruídos com os seguintes elementos:

- ◆ documento comprovativo do tipo de mecenato envolvido, emitido pelo Ministro da tutela respectiva (com identificação do projecto/actividade, sua duração e do local onde se desenvolve, se ao caso aplicável, bem como, a estimativa de custos e minuta do contrato plurianual, caso exista);
- ◆ documento comprovativo do estatuto jurídico da entidade com base no qual vem requerer o reconhecimento ministerial, juntamente com os estatutos, número de identificação fiscal e sede social da entidade requerente;
- ◆ parecer favorável do Ministério da tutela, quanto ao mérito do pedido, para além da verificação dos pressupostos formais e materiais previstos na lei, em que sejam analisados todos os documentos fornecidos pela entidade beneficiária, que poderá suprir a falta de documentos indicados nos pontos anteriores.

No que respeita ao prazo para análise dos respectivos processos dispõe o mesmo despacho que no prazo de 90 dias os processos deverão ser remetidos à Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais para a emissão do respectivo despacho do Ministro das Finanças e subsequentemente remetidos aos respectivos Ministérios da tutela para conclusão dos procedimentos. Acrescenta ainda o mesmo despacho que, caso os processos não se encontrem instruídos de acordo com o definido, a DGCI



deverá elaborar “*uma informação negativa que será remetida ao Ministério da tutela para a conclusão dos procedimentos, após tramitação por esta Secretaria de Estado e despacho superior.*”.

Quanto aos novos processos referentes a donativos a conceder nos exercícios de 2005 e seguintes, determina o citado despacho que os processos deverão ser remetidos pelas tutelas à DGCI acompanhados com a mesma documentação exigida para os processos pendentes e com o “*Documento comprovativo da situação fiscal regularizada dos respectivos mecenas que concedem os donativos nos exercícios em causa, no caso de se tratar de contrato plurianual.*”.

O referido despacho estabelece ainda, no seu ponto IV, a obrigatoriedade de os Ministérios das tutelas remeterem à DGCI, em Outubro de cada ano, uma listagem, por referência ao exercício imediatamente anterior, com os seguintes elementos:

- ◆ identificação das entidades beneficiárias dos donativos às quais foi reconhecida a respectiva qualidade para efeitos do EM;
- ◆ identificação dos mecenas, com o respectivo NIPC;
- ◆ identificação dos respectivos donativos;
- ◆ identificação do fim, acção ou programa a que o donativo se destina (se for caso disso), e a qualificação se de superior interesse ou não.

O despacho estabelece também, no seu ponto V, que para usufruir dos benefícios fiscais previstos no EM, as entidades mecenas deverão dispor dos seguintes elementos:

- ◆ cópia do despacho conjunto que reconhece a qualidade de entidade beneficiária;
- ◆ recibo da entidade beneficiária ou documento que justifique a atribuição efectiva do donativo e, se ao caso aplicável, a menção a que fim, acção ou programa se destina o donativo;
- ◆ documento constante do “Dossier Fiscal” (artigo 115.º do CIRC) onde se evidencie o cálculo do benefício fiscal (montante do donativo e respectiva majoração), de modo a justificar os valores inscritos no anexo F da declaração anual;
- ◆ declaração de que o donativo foi concedido sem contrapartidas, nos termos do artigo 1.º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, conforme a interpretação que lhe é dada pela Circular n.º 2/2004, de 20 de Janeiro de 2004 da DGCI.

Em relação a estes elementos estabeleceu o citado despacho (ponto IX) que a DGCI, no prazo de 30 dias, deveria elaborar uma Circular quanto a esta matéria, o que veio a suceder com a divulgação da Circular n.º 9/2005, de 11 de Agosto.

2.3.1.1.3 - Regime fiscal dos donativos

Neste ponto procede-se à análise do EM na parte respeitante à relevância fiscal dos donativos, abordando-se em primeiro lugar, por tipo de mecenato, as disposições do EM relativas ao IRC e, relativamente ao IRS, destacam-se os seus aspectos específicos remetendo-se para o IRC os aspectos que são comuns a ambos os impostos.



IRC

Donativos ao Estado e a outras entidades

Nos termos do n.º 3 do artigo 1.º do EM, os donativos previstos naquele preceito, são considerados custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, em valor correspondente a:

- ◆ 140% do respectivo total quando se destinarem exclusivamente à prossecução de fins de carácter social;
- ◆ 120% se se destinarem exclusivamente à prossecução de fins de carácter cultural, ambiental, desportivo educacional;
- ◆ 130% quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.

Mecenato Social

Determina o artigo 2.º do EM que os donativos concedidos no âmbito do mecenato social são considerados custos ou perdas do exercício, com o limite de 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados, não sendo este limite aplicável quando os donativos se destinem a actividades ou projectos que sejam considerados de superior interesse social (n.º 2 do artigo 2.º do EM).

De acordo com o n.º 3 deste artigo os donativos são levados a custos em valor correspondente a 130% do respectivo total, ou a 140% quando se destinem a custear as medidas previstas nas alíneas a), b) e c), ou seja:

- ◆ apoio à infância ou à terceira idade;
- ◆ apoio e tratamento de toxicodependentes ou doentes com sida, com cancro ou diabéticos;
- ◆ promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situação de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente no âmbito do rendimento mínimo garantido, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adoptadas no contexto do mercado social de emprego.

Mecenato Familiar

Nos termos do artigo 2.º-B do Estatuto os donativos concedidos às entidades referidas no artigo 1.º e 2.º são considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados, em valor correspondente a 150% para efeitos do IRC e da categoria B do IRS que se destinem a custear as seguintes medidas:

- a) apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim;
- b) apoio a meios de informação, de aconselhamento, encaminhamento e de ajuda de mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil;
- c) apoio, acolhimento, ajuda humana e social a mães solteiras;



- d) apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono;
- e) ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação sócio-económica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança;
- f) apoio à criação de infra-estruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a actividade profissional dos pais.

Determina o n.º 2 do mesmo artigo que são considerados como custos ou perdas do exercício, sem qualquer limite, os donativos que se destinem à realização de actividades ou programas que sejam considerados de superior interesse social.

Mecenato cultural, ambiental, desportivo e educacional

Os donativos concedidos ao abrigo dos mecenatos referidos em epígrafe são considerados custos, até ao limite de 6/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados (artigo 3.º do EM). Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo os donativos são levados a custo em valor correspondente a 120% do respectivo total ou a 130% quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.

À semelhança do que se verifica no mecenato social e familiar, os donativos são considerados custos ou perdas do exercício, sem qualquer limite, quando se destinem à realização de actividades ou programas que sejam considerados de superior interesse (n.º 2 do artigo 3.º).

Mecenato para a sociedade de informação

De acordo com o artigo 3.º-A do EM os donativos, concedidos às entidades referidas nos artigos 1.º e 2.º do EM e nas alíneas b) e f) do n.º 1 do artigo 3.º, de equipamentos informáticos¹⁰, programas de computadores, formação e consultoria na área da informática, são considerados custos até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados em valor correspondente a 130% para efeitos de IRC e da categoria B do IRS. Os donativos atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais que fixem objectivos a atingir pelas entidades beneficiárias e os bens e serviços a atribuir pelos sujeitos passivos são levados a custos em valor correspondente a 140%.

Refere o citado artigo 3.º que, à semelhança do já verificado nos outros mecenatos, o limite previsto no n.º 1 deste preceito não é aplicável quando se trate de donativos destinados à realização de actividades ou programas que sejam considerados de superior interesse educacional e vocacional.

Donativos a organismos associativos

No que respeita a este tipo de donativos estabelece o artigo 4.º do Estatuto que são considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite 1/1000 do volume vendas ou dos serviços prestados no exercício da actividade comercial, industrial ou agrícola, as importâncias atribuídas pelos associados aos

¹⁰ Determina ainda o artigo 3.º-A que o período de amortização do equipamento informático pelas entidades beneficiárias é de dois anos, ou pelo seu valor residual se ocorrer após esse período.



respectivos organismos associativos a que pertençam. Refira-se que, contrariamente, ao verificado para os outros tipos de mecenatos a lei não prevê qualquer majoração para os donativos atribuídos a organismos associativos.

Após a análise dos aspectos específicos de cada tipo de mecenato, há ainda a salientar que:

- ♦ o EM determina que os donativos atribuídos às entidades previstas no artigo 1.º, nomeadamente ao Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais, não estão sujeitos a quaisquer limites, sendo dedutíveis na sua totalidade, contudo, no caso dos mecenatos familiar e para a sociedade da informação resulta do n.º 2 do artigo 2.º-B e do artigo 3.º-A que os donativos, mesmo quando atribuídos àquelas entidades, estão sujeitos a limites.

Tal situação só pode resultar do facto de estes artigos terem sido introduzidos posteriormente à aprovação do Estatuto e não ter sido tomado em linha de conta a intenção do legislador de isentar de limites os donativos concedidos às referidas entidades tanto mais que o Mecenato familiar é uma sub-espécie do Mecenato social não fazendo, portanto, sentido haver regimes diferenciados para o mesmo tipo de mecenato.

Refira-se que questionada a DSIRC sobre este assunto a mesma transmitiu que o entendimento que tem sido seguido é o de que, apesar de tal não ter correspondência com a letra da lei, não existem limites para os donativos concedidos às entidades previstas no artigo 1.º do EM.

- ♦ No que respeita a donativos em espécie estabelece o artigo 4.º-A que o valor dos bens é o valor fiscal que os mesmos tiverem no exercício em que forem doados, de acordo com as regras constantes das alíneas a) e b) do mesmo preceito.

IRS

O artigo 5.º do EM determina que os donativos atribuídos pelas pessoas singulares residentes em território nacional, de acordo com as regras previstas para os diferentes mecenatos com referência do IRC, são dedutíveis à colecta no ano a que dizem respeito de acordo com o seguinte:

- ♦ 25% das importâncias atribuídas nos casos em que não estejam sujeitos a qualquer limitação;
- ♦ 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta, nos restantes casos.

Estabelece a alínea d) deste artigo que “*as deduções, só são efectuadas no caso de não terem sido contabilizadas como custos*”, o que significa que tratando-se de um sujeito passivo que obtenha rendimentos da categoria B do IRS, o donativo será contabilizado como custo se for atribuído no âmbito da sua actividade, caso contrário, será considerado como concedido a título pessoal.

Estabelece ainda o n.º 2 do citado artigo que os donativos concedidos a igrejas, instituições religiosas, pessoas colectivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por eles instituídas, são dedutíveis à colecta sendo a sua importância considerada em 130% do seu quantitativo. Esta norma embora refira que a dedução é efectuada nos termos das alíneas b) a d) ao estabelecer que os donativos são dedutíveis à colecta e não ao rendimento parece afastar o disposto na alínea d), ou seja estes donativos apenas podem ser dedutíveis no âmbito da esfera pessoal do doador, não podendo, portanto ser considerados como custos da actividade.



Tratando-se de donativos em espécie determina o artigo 5.º-A que no caso de donativos efectuados por sujeitos passivos tributados em IRS que exerçam actividades empresariais e profissionais considera-se que o valor dos bens doados é o valor fiscal que os mesmos tiverem no exercício em que forem doados, e tratando-se de sujeitos passivos que não exerçam aquelas actividades o respectivo valor corresponde ao valor de aquisição ou de produção devidamente comprovado.

2.3.1.1.4 – Benefícios fiscais ao Mecenato - Alterações decorrentes da Lei do OE para 2007

Conforme já atrás foi referido, a Lei do Orçamento para 2007, Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, revogou o EM e aprovou um novo regime dos benefícios relativos ao mecenato, o qual foi inserido no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). Muito embora esta alteração legislativa não tenha quaisquer implicações no período de incidência da presente acção, considera-se, ainda assim, pertinente proceder a uma breve descrição das alterações mais significativas relativamente ao anterior regime.

No que respeita às entidades que podem ser beneficiárias de donativos, aos limites dos donativos e às majorações verifica-se que o novo regime mantém as regras constantes do EM. Refira-se, no entanto, que contrariamente ao que se verificava no EM, não estabelece qualquer especificidade relativamente aos donativos atribuídos a actividades ou programas considerados de superior interesse.

Uma das alterações mais significativas deste regime é a que respeita ao reconhecimento dos benefícios fiscais. De acordo com o estabelecido no EBF, a partir de 2007, apenas estão sujeitos a reconhecimento, a efectuar pelo Ministro das Finanças e da tutela, os donativos concedidos para a dotação inicial de fundações de iniciativa exclusivamente privada.

Importa ainda destacar o disposto no artigo 56.º-H do EBF, o qual estabelece para as entidades beneficiárias um conjunto de obrigações acessórias que não existia no EM. Nos termos deste artigo as entidades beneficiárias estão obrigadas a:

- ◆ emitir documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos dos seus mecenas;
- ◆ possuir registo actualizado das entidades mecenas, do qual conste, o nome, o número de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído;
- ◆ remeter à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial, referente aos donativos recebidos no ano anterior.

2.3.1.2 - Estatuto do Mecenato Científico

Conforme já atrás foi mencionado o regime jurídico do EMC está consagrado na Lei n.º 26/2004 de 8 de Julho, que estabelece os incentivos fiscais e não fiscais a usufruir pelas pessoas singulares e colectivas que concedam donativos em dinheiro ou em espécie destinados exclusivamente à realização de actividades de natureza científica ou à promoção de condições que permitam a sua realização.

De acordo com o artigo 2.º do referido diploma, as modalidades de mecenato científico são as seguintes:

- ◆ mecenato de projecto de investigação;



- ◆ mecenato de equipamento científico;
- ◆ mecenato de recursos humanos;
- ◆ mecenato para a divulgação científica;
- ◆ mecenato de inovação ou aplicação industrial.

Refira-se ainda, que pelo EMC foi criada a Rede Nacional do Mecenato Científico – MECEN.PT – com o objectivo de promover e divulgar este tipo de mecenato. Do MECEN.PT fazem parte todas as entidades mecenas a que tenha sido atribuído o Certificado Ciência 2010 (acreditação atribuída à entidade mecenas por uma entidade designada pelo Ministro da Ciência e do Ensino Superior) e as entidades beneficiárias, podendo, também, integrar a Rede todos os interessados na promoção deste mecenato (artigo 12.º).

De acordo com o n.º 3 daquele artigo, a Rede assenta numa base de dados de livre acesso, dispondo de informação sobre as acções já realizadas e em curso, bem como sobre os mecenas e beneficiários. Dispõe ainda este artigo no seu n.º 4 que, anualmente, em cerimónia pública, promovida pelo Ministério da Ciência e do Ensino Superior, serão atribuídos prémios Mecenas aos membros da MECEN.PT que mais se destaquem no âmbito do mecenato científico.

2.3.1.2.1 - Entidades beneficiárias de donativos

Para efeitos do EMC são consideradas entidades beneficiárias de donativos as constantes do quadro seguinte:

EMC (Lei n.º 26/2004)	Entidades Beneficiárias
Artigo 3.º n.º 1	Fundações, associações e institutos públicos ou privados (alínea a)) Instituições de ensino superior, bibliotecas, mediatecas e centros de documentação (alínea b)) Laboratórios do Estado, laboratórios associados, unidades de investigação e desenvolvimento, centros de transferência e centros tecnológicos (alínea c))
Artigo 3.º n.º 2	Órgãos de comunicação social, quando se trate de mecenato para a divulgação científica (alínea a)) Empresas nas quais se desenvolvam acções de demonstração (alínea b))

Refira-se que o artigo 4.º do EMC estabelece que, para efeitos deste diploma, são consideradas mecenas as pessoas singulares ou colectivas que concedam donativos às entidades identificadas no quadro anterior.

O citado artigo estabelece ainda que, com excepção dos membros fundadores das entidades beneficiárias, não podem ser considerados mecenas ou seja não pode ser concedida a acreditação, às seguintes entidades:

- ◆ titulares de cargos de direcção ou administração da entidade beneficiária, e
- ◆ pessoas singulares ou colectivas, relativamente às quais a entidade beneficiária seja economicamente dependente, considerando-se como tal a titularidade de mais de 50% do capital da entidade beneficiária.



Por último o referido artigo impede a fruição de benefícios fiscais no caso de mecenato recíproco ou em cadeia.

2.3.1.2.2 - Acreditação dos incentivos respeitantes aos donativos

O n.º 1 do artigo 5.º do EMC determina que os benefícios associados aos donativos no âmbito do mecenato científico dependem de um procedimento específico de acreditação, que se consubstancia na emissão do certificado Ciência 2010. De acordo com o citado artigo este Certificado é emitido, para cada donativo, por uma entidade acreditadora, designada por Despacho do Ministro da Ciência, Inovação e do Ensino Superior, e comprova a afectação do donativo a uma actividade de natureza científica. Observe-se que de acordo com o Despacho n.º 1593/2005, de 22 de Dezembro de 2004, publicado no Diário da República, II série, de 24 de Janeiro de 2005, a entidade responsável pelo processo de acreditação é a Fundação para a Ciência e a Tecnologia.

O processo de acreditação está regulado no artigo 6.º do EMC, que estabelece que, para obtenção do certificado Ciência 2010, a entidade mecenas deve apresentar à entidade acreditadora um conjunto de elementos, designadamente, os respeitantes à sua identificação, descrição do donativo e valor e declaração de inexistência de incompatibilidades. O n.º 3 deste artigo fixa em 30 dias o prazo para a entidade acreditadora proferir uma decisão sobre o pedido de acreditação, o qual é comunicado por escrito, à entidade mecenas e à entidade beneficiária, devendo também a entidade acreditadora enviar, anualmente, às autoridades fiscais lista de todos os certificados emitidos.

Para além deste processo de acreditação, o EMC determina ainda que tendo as entidades beneficiárias natureza privada terá de haver um prévio procedimento de reconhecimento, o qual é concedido através de despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Ciência e do Ensino Superior, do qual deverá constar o prazo de validade do reconhecimento (artigo 7.º do EMC).

O processo de reconhecimento da natureza científica da actividade desenvolvida é desencadeado, pela entidade beneficiária, junto da entidade acreditadora à qual compete emitir parecer sobre o mesmo e submeter o pedido à tutela.

2.3.1.2.3 - Regime fiscal dos donativos

Neste ponto procede-se à análise do EMC na parte respeitante à relevância fiscal dos donativos, em sede de IRC e de IRS, referindo-se que, no capítulo relativo ao IRC são regulamentados também os aspectos comuns ao IRS, sendo no capítulo destinado a este imposto regulamentadas apenas questões específicas do IRS.

IRC

Sobre esta matéria o n.º 1 do artigo 8.º do EMC estabelece que são considerados custos ou perdas do exercício, em valor correspondente a 130% do respectivo total, para efeitos do IRC ou da categoria B do IRS, sem qualquer limite, os donativos concedidos às entidades definidas como beneficiárias pelo artigo 3.º, desde que estas pertençam:

- ♦ ao Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais ou qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos ainda que personalizados;



- ◆ às associações de municípios ou de freguesias; ou
- ◆ às fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial.

O n.º 2 do referido artigo considera como custos ou perdas do exercício até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados, em valor correspondente a 130% para efeitos de IRC ou da categoria B do IRS os donativos atribuídos às entidades privadas constantes do artigo 3.º.

Determina ainda o n.º 3 do mesmo preceito que os donativos atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais são considerados custos em valor correspondente a 140%.

No que respeita a donativos em espécie, o artigo 11.º do EMC refere que, para efeitos fiscais, o valor dos donativos, efectuados por sujeitos passivos de IRC ou de IRS que exerçam actividades empresariais e profissionais, é o valor fiscal que os mesmos tiverem no exercício em que forem doados de acordo com as regras previstas nas alíneas a) e b) seu n.º 1.

IRS

Conforme resulta do artigo 9.º do EMC os donativos atribuído pelas pessoas singulares residentes em território nacional às entidades previstas no artigo 3.º são dedutíveis à colecta de acordo com o seguinte:

- ◆ entidades beneficiárias do n.º 1 do citado artigo 3.º, em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas;
- ◆ entidades beneficiárias do n.º 2 do mesmo artigo 3.º, em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta.

Dispõe ainda o n.º 2 do artigo 9.º que as referidas deduções só podem ser efectuadas no caso de não terem sido contabilizadas como custos, ou seja, tratando-se de sujeitos passivos que obtenham rendimentos da categoria B, o donativo será contabilizado como custo se for atribuído no âmbito da sua actividade, caso contrário, será considerado como concedido a título pessoal.

No que respeita a donativos em espécie, o artigo 11.º do EMC refere que, para efeitos fiscais, o valor dos donativos, atribuídos por pessoas singulares que não exerçam actividades empresariais considera-se que o valor do bem corresponde ao respectivo custo de aquisição ou de produção, devidamente comprovado.

2.4 – Condicionantes e colaboração

No que se refere à DGCI, não ocorreram situações condicionantes do trabalho de auditoria, que justifiquem qualquer menção. Durante a fase de planeamento, bem como durante a realização do trabalho de campo, é de realçar a boa colaboração prestada pelos responsáveis e demais funcionários contactados que manifestaram, sempre, a maior disponibilidade e empenho no esclarecimento das questões colocadas e na prestação da informação necessária.



Relativamente aos Ministérios da tutela assinala-se que foram contactados os respectivos Gabinetes no sentido de aferir do cumprimento do Despacho n.º 96/2005-XVII, de 20 de Abril, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, tendo-se solicitado que facultassem cópia da documentação definida no ponto IV do referido despacho, bem como do ofício que remeteu a respectiva informação à Direcção-Geral dos Impostos.

Ao pedido formulado responderam tempestivamente os Ministérios do Trabalho e da Segurança Social, através da Direcção-Geral da Segurança Social, o da Educação, o do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional e o da Cultura.

Quanto aos Gabinetes dos Ministros da Presidência e da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior só após diversas insistências foram recepcionadas as respectivas respostas.

2.5 – Audição dos responsáveis

No exercício do princípio do contraditório, ao abrigo e para os efeitos previstos no artigo 13.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto¹¹, e no n.º 3 do artigo 73.º da Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto, o relato de auditoria foi enviado às seguintes entidades:

- ◇ Ministro do Estado e das Finanças
- ◇ Ministro da Presidência
- ◇ Ministro do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional
- ◇ Ministro do Trabalho e da Solidariedade Social
- ◇ Ministra da Educação
- ◇ Ministro da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior
- ◇ Ministra da Cultura
- ◇ Director-Geral dos Impostos

O presente relatório teve em conta os comentários da Direcção-Geral dos Impostos e do Ministro do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional, de que se inserem extractos nos pontos visados e, com o fim de atribuir toda a amplitude ao contraditório, se anexa também a versão integral dos mesmos (**Anexos 8-A e 8-B**).

As restantes entidades não remeteram quaisquer respostas, à excepção da Ministra da Cultura cuja resposta foi recepcionada já depois de decorrido o prazo fixado para o exercício do contraditório não tendo, por isso, sido objecto de apreciação.

No que respeita à resposta remetida pela DGCI, depois de analisadas as observações formuladas foram promovidas no texto do presente relatório, as alterações que se consideraram necessárias. Nos casos em que face às respostas da DGCI, as observações e recomendações formuladas continuaram a

¹¹ Com as alterações introduzidas pelas Leis n.ºs 87-B/98, de 31 de Dezembro, 1/2001, de 4 de Janeiro, 55-B/2004, de 30 de Dezembro, 48/2006, de 29 de Agosto e 35/2007 de 13 de Agosto.



Tribunal de Contas

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Luis', with a long horizontal stroke extending to the right.

justificar-se foram, nos pontos visados, inseridos extractos daquelas respostas acompanhados dos comentários considerados pertinentes.

Acrescente-se que no tocante ao alegado pela DGCI, sobre as alterações introduzidas pela Lei do Orçamento para 2007 ao Estatuto do Mecenato considerou-se não ser necessário proceder à sua inserção uma vez que as observações e recomendações formuladas salvaguardaram esse facto, de que aliás é feita menção expressa no relatório.



III – RESULTADOS DA AUDITORIA

3.1 – Entidades beneficiárias de donativos

De acordo com o regime do EM e do EMC, a que se fez referência no ponto relativo ao enquadramento legal, apenas têm relevância fiscal, em sede de IRS e de IRC, os donativos atribuídos às entidades que para efeitos daqueles estatutos são consideradas entidades beneficiárias.

Conforme foi também explicitado naquele ponto, o regime aplicável aos donativos, nomeadamente no que respeita aos procedimentos relativos ao reconhecimento dos benefícios fiscais, depende da natureza jurídica da entidade beneficiária. De facto, resulta do disposto no EM e no EMC, que, em regra, os benefícios por força dos donativos atribuídos a entidades públicas não dependem de quaisquer formalidades, enquanto que os donativos concedidos a entidades de natureza privada estão dependentes de prévio reconhecimento através de despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela.

Com o objectivo de apreciar os procedimentos, instituídos pela DGCI, referentes ao reconhecimento dos benefícios fiscais respeitante a donativos, bem como verificar do cumprimento do estabelecido no Despacho n.º 96/2005-XVII do SEAF foi constituída uma amostra¹² de processos para análise particularizada, cujos resultados se dá conta nos pontos seguintes.

3.1.1 – Reconhecimento dos benefícios fiscais

3.1.1.1 – Circuito dos Processos de Reconhecimento

Os pedidos de reconhecimento dos benefícios fiscais respeitantes aos donativos previstos no EM e no EMC são apresentados pelas entidades beneficiárias junto dos Ministérios das respectivas tutelas, às quais compete a instrução e a análise dos respectivos processos, bem como pronunciar-se sobre o mérito das actividades ou dos programas desenvolvidas e emitir o correspondente parecer favorável. Concluída a análise dos processos, são os mesmos remetidos à DGCI, acompanhados do despacho conjunto assinado pelo Ministro da tutela, para efeitos de apreciação daquela entidade.

Após a recepção dos processos na DGCI, estes são remetidos para a DSIRS ou DSIRC, consoante as entidades beneficiárias sejam pessoas singulares ou colectivas. A apreciação destes processos pelas respectivas Direcções de Serviços é essencialmente jurídica, incidindo na verificação dos pressupostos exigidos pelo EM e do EMC e da natureza jurídica da entidade.

Terminada esta análise e elaborada informação onde consta o parecer da Direcção de Serviços, o processo é submetido a despacho do Director-Geral dos Impostos e remetido ao Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais para recolha de assinatura do Ministro das Finanças e posterior publicação em Diário da República.

¹² Os critérios de selecção da amostra encontram-se explicitados nos Anexos 1, 2 e 3.



Refira-se que, por vezes, as entidades beneficiárias, por lapso remetem os processos directamente à DGCI e que, nestes casos, dado que a DGCI não tem instituído um procedimento distinto do acima descrito, verifica-se que os processos são também objecto de apreciação e só após esta se encontrar concluída é que os mesmos são reencaminhados para as respectivas tutelas.

Sobre esta questão considera-se que a DGCI deveria equacionar a possibilidade de instituir procedimentos de análise sumária que permitiriam a identificação deste tipo de processos de modo a possibilitar que os mesmos fossem encaminhados para as entidades competentes com maior celeridade.

No âmbito do exercício do contraditório, a DGCI referiu sobre esta matéria que:

“(...) já em 2004 foi introduzida uma especificidade na classificação dos processos que permitisse ao técnico uma rápida identificação deste tipo de situações para uma análise prioritária e breve conclusão do procedimento com o reencaminhamento do pedido para a tutela competente. Ou seja, foi instituído um mecanismo com vista a resolver com brevidade as situações subjacentes à Recomendação (...).

Nota-se que o reencaminhamento do pedido só é possível após a competente análise pelo técnico e não antes da constituição administrativa do respectivo processo.”

Note-se que no exercício do contraditório, a DGCI refere a existência de um mecanismo instituído para resolver os casos em questão mas não descreve o mecanismo nem a forma como o mesmo é aplicado. Adianta ainda que a recomendação do Tribunal está ultrapassada a partir de 2007. O Tribunal considera dever manter a recomendação em causa e não deixará de ter em conta a informação da DGCI na apreciação desta matéria em futuras auditorias.

Refira-se no entanto que, com o objectivo de conhecer os procedimentos conducentes ao reconhecimento dos benefícios fiscais em causa, foram realizadas reuniões com os responsáveis por aquela direcção de serviços, não tendo nas mesmas sido transmitido à equipa de auditoria a existência de um procedimento diferenciado aplicável aos processos em causa. Para além disso sublinhe-se que da análise de processos, efectuada na fase de trabalho de campo, não resultou evidência do argumentado pela DSIRC.

3.1.1.2 – Análise de processos pela DGCI

3.1.1.2.1 - Processos DSIRC

De acordo com as listagens fornecidas pela DGCI aos serviços do Tribunal, e em relação aos processos cuja análise incumbe à DSIRC, apurou-se que no ano de 2006 foram concluídos 277 processos e que se encontravam ainda pendentes 320¹³.

Com base nos critérios de selecção (**Anexos 1 e 2**) foram seleccionados para a análise na DSIRC:

- ◆ 54 processos cuja a análise ficou concluída em 2006;
- ◆ 64 processos que, à data da conclusão do trabalho, se encontravam em fase de apreciação.

¹³ Os 320 processos pendentes deram entrada na DGCI entre Maio de 2000 e Dezembro de 2006.



Relativamente aos processos seleccionados, nesta direcção de serviços, apurou-se que aqueles cuja a análise ficou concluída em 2006, 10 respeitavam a pedidos de esclarecimentos sobre o EM, e dos que se encontravam pendentes de análise, 4 eram relativos a pedidos de isenção de IRC ao abrigo do artigo 10.º do CIRC.

Da análise dos processos seleccionados apurou-se que, na sua globalidade, as principais conclusões obtidas são comuns aos dois grupos de processos, e foram as seguintes:

- ◆ os processos remetidos pelas tutelas à DGCI, nem sempre, se encontravam devidamente instruídos o que implicou a sua devolução ou o pedido de novos elementos e consequentemente atrasos na sua apreciação;
- ◆ as entidades beneficiárias apresentam os pedidos de reconhecimento junto do Ministro das Finanças e não da respectiva tutela como deveriam, o que revela desconhecimento dos procedimentos relativos ao reconhecimento dos benefícios fiscais¹⁴, implicando também demoras na apreciação dos processos dado que a DGCI tem de proceder ao seu reencaminhamento para as entidades competentes para a respectiva apreciação;
- ◆ por desconhecimento do regime do mecenato, as entidades beneficiárias embora dispensadas de reconhecimento, apresentam os pedidos junto da DGCI, o que contribui para o avolumar de processos para análise;
- ◆ também se registaram atrasos na apreciação dos processos em resultado das sucessivas alterações governamentais na medida em que estas implicaram a devolução dos processos às tutelas para recolha das assinaturas dos novos titulares.

No que respeita a prazos para apreciação dos processos de reconhecimento, por parte das tutelas e da DGCI, refira-se que tanto o EM como o EMC não contêm qualquer disposição quanto a esta matéria. No entanto, como já foi referido, o Despacho n.º 96/2005-XVII do SEAF, de 20 de Abril, veio fixar o prazo de 90 dias para a conclusão dos processos referentes a donativos concedidos nos exercícios de 2001 a 2004.

Tendo em conta que as entidades mecenas só podem usufruir dos benefícios fiscais após a obtenção do despacho de reconhecimento, considerou-se relevante apurar o tempo médio¹⁵ despendido na análise destes processos. Observe-se que, este apuramento incidiu apenas sobre os tempos despendidos pela DGCI, dado que a informação constante nos processos consultados não permitiu efectuar esta análise relativamente às tutelas.

Quanto a esta questão, apurou-se que, nos processos cuja análise ficou concluída em 2006 o tempo médio despendido foi superior a 1 ano e 5 meses (oscilando entre 2 dias e 4 anos) (**Anexo 5**) e nos que se encontravam pendentes de análise, à data da conclusão do trabalho de campo, tinham decorrido, em média, 1 ano e 7 meses (oscilando entre cerca de três meses e 5 anos) (**Anexo 6**).

No que respeita à morosidade registada na análise a DGCI referiu que esta situação se ficou a dever ao facto, de com o objectivo de dar cumprimento ao estabelecido no artigo 11.º-A do EBF, o SEAF ter determinado através do Despacho n.º 2546/2003-XV, de 20 de Outubro, que *“Em todos os processos em*

¹⁴ Refira-se que esta situação tem que ver com o facto de o EM não ter qualquer norma sobre procedimentos de reconhecimento, o que, aliás, já foi assinalado no capítulo relativo ao enquadramento normativo.

¹⁵ O número de dias decorridos entre a data de entrada do processo na DGCI e a data de Despacho do Director-Geral dos Impostos (no caso dos processos findos) e a data de conclusão do trabalho de campo (no caso dos processos pendentes) foi apurada, por recurso ao Microsoft Excel, com base num ano de 360 dias.



que são identificados os mecenas, determino à DGCI que passe a constar dos mesmos, por consulta ao sistema, a informação sobre se, nos termos da lei, tais mecenas têm a sua situação fiscal regularizada”.

A DSIRC considerou não ser possível o cabal cumprimento do referido despacho, uma vez que não conhecendo as entidades beneficiárias todos os eventuais mecenas, não os identificam nos respectivos processos. O conhecimento de todos os mecenas só é possível no caso de contratos plurianuais - Informação n.º 970/2004, de 8 de Setembro.

Esta limitação deu origem a novo despacho do SEAF (Despacho n.º 96/2005-XVII, de 20 de Abril), o qual estabelece alguns procedimentos a observar na análise dos processos, tendo, para o efeito estabelecido procedimentos diferentes consoante se tratasse de processos referentes a donativos concedidos nos exercícios de 2001 a 2004 ou processos relativos a donativos a conceder nos exercícios de 2005 e seguintes.

Refira-se ainda a propósito, que a Secretaria-Geral do Ministério da Cultura, em 30 de Junho de 2004, dada a gravidade da situação de atraso na análise de processos pela DGCI, solicitou a intervenção do respectivo Ministro junto do Ministro das Finanças por forma a solucionar a questão – Informação n.º 74.

De acordo com o transmitido pela DSIRC após a publicação do mencionado despacho têm vindo a ser envidados esforços no sentido de recuperar os atrasos verificados, o que ainda não foi plenamente conseguido. De facto, como já foi assinalado, à data da conclusão do trabalho de campo, encontravam-se ainda pendentes de análise na DSIRC cerca de 320 processos, sendo que os mais antigos respeitam ao ano de 2002.

Embora sejam compreensíveis as razões invocadas pela DGCI, considera-se que devem ser envidados esforços no sentido de recuperar os atrasos verificados de modo a permitir que seja observado o disposto no artigo 57.º da Lei Geral Tributária que determina que “*O procedimento tributário deve ser concluído no prazo de seis meses ...*”.

Relativamente a estas questões a DGCI, em sede de contraditório alegou o seguinte:

“Quanto à análise do tempo despendido na apreciação dos processos, importa salientar que entre o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) n.º 2546/2003-XV, de 20/10, que teve por consequência a não tramitação dos processos de reconhecimento no âmbito do mecenato, e o despacho do SEAF n.º 96/2005-XVII, de 20/04, que desbloqueou esta situação, verificou-se um intervalo de 18 meses e, nesse interregno tomou posse um outro Governo Constitucional. Ora, neste período, aos processos acumulados à data do primeiro despacho acrescem todos os processos entrados posteriormente com a agravante de se ter verificado um incremento substancial neste tipo de processos a partir do ano de 2004, saldando-se em 530 o número de processos à data de 08.04.2005, conforme documento em anexo.

Sabendo-se que no final de 2006 estavam pendentes apenas 320 processos, e que decorreram 20 meses desde a data do segundo despacho, afigura-se ser evidente os esforços desenvolvidos, sempre com iniciativa da DGCI, no sentido de regularizar o procedimento e de encurtar os tempos de resposta.

Considerando este hiato entre despachos de 18 meses, digamos de não actividade neste tipo de processos, e se o relevarmos para efeitos do apuramento do tempo despendido (Anexo 5 do Relato), verifica-se que para os 22 processos de 2005 e 2006 (após data do 2º despacho) concluídos em 2006, obtém-se uma média de 283 dias, (0,79 ano, oscilando entre 2 dias e 497 dias); e para os processos anteriores àqueles anos (isto é, anteriores à data do 2º despacho) e concluídos em 2006, obtém-se uma média de 493 dias,



(1,37 anos, oscilando entre 304 dias e 920 dias). Enquanto a média global passa de 513 dias para 377,58 dias (1,05 ano, oscilando entre 2 dias e 920 dias).”

O Tribunal considera que a argumentação aduzida pela DGCI não contraria as observações formuladas neste relatório. De facto na apreciação efectuada, quanto a esta matéria, foram tidas também em conta as diversas situações que, embora alheias à DGCI, contribuíram para os atrasos verificados na apreciação dos processos de reconhecimento.

Ainda no âmbito do contraditório, a DGCI refere que o prazo de 90 dias para a conclusão dos processos, fixado pelo Despacho n.º 96/2005-XVII do SEAF, de 20 de Abril, “(...) foi genericamente cumprido”.

Refira-se que, mesmo tendo em conta os apuramentos efectuados pela DGCI, considerando o hiato de 18 meses na apreciação dos processos em resultado do Despacho n.º 2546/2003-XV do SEAF, de 20 de Outubro, verifica-se que não foi observado o prazo de 90 dias relativamente a qualquer dos 26 processos que deram entrada na DGCI entre 2001 e 2004, pelo que não se compreende a afirmação da DGCI.

Acresce que, à data de conclusão do trabalho de campo, a análise dos processos de reconhecimento, relativos a contratos plurianuais, encontrava-se pendente de decisão sobre qual a percentagem de majoração¹⁶ a aplicar aos contratos plurianuais em que não se encontrem expressamente previstos “os fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos”, conforme estipula o n.º 3 do artigo 3.º do EM – Informação relativa ao Processo n.º 720/06.

A DGCI deverá envidar esforços também no sentido da resolução desta questão com a maior brevidade possível de modo a impedir o avolumar de processos pendentes e consequentes atrasos.

3.1.1.2.2 - Processos DSIRS

No que respeita aos processos cuja apreciação incumbe à DSIRS, verificou-se que à data de trabalho de campo não existiam processos pendentes e que, em 2006, ficou concluída a análise de 6. Face ao reduzido número de processos, a análise por parte da equipa de auditoria recaiu sobre todos (**Anexo 3**), não tendo sido detectadas insuficiências assinaláveis quanto à sua instrução tendo-se apurado que, em média, o tempo despendido pela DSIRS na respectiva apreciação foi de cerca de 3 meses, o que se afigura razoável.

3.1.2 – Sistema de controlo instituído pela DGCI

No que respeita aos benefícios fiscais do Mecenato, apurou-se que a DGCI não tem instituído um sistema de controlo especificamente direccionado ao controlo da utilização dos donativos por parte das entidades beneficiárias e que não dispõe de uma base de dados destas entidades.

Considera-se que a DGCI deveria possuir uma base de dados actualizada com a identificação das entidades às quais foi atribuído reconhecimento. Aliás, o mesmo deveria suceder em relação às entidades isentas ao abrigo do artigo 10.º do CIRC, pois se no decorrer de uma acção inspectiva, os serviços de Inspeção Tributária pretenderem confirmar se determinado sujeito passivo se encontra

¹⁶ Majoração regra de 120% ou majoração superior de 130%.



isento ao abrigo do artigo 10.º do CIRC, terão que solicitar o despacho de reconhecimento da isenção ao próprio sujeito passivo ou à DSIRC. Não se compreende que tal informação não faça parte do cadastro desses sujeitos passivos, disponível para consulta de todos os serviços da DGCI, designadamente da Inspeção Tributária.

Quanto a esta questão a DGCI informou, em sede de contraditório, que:

“O encargo atribuído às diversas tutelas no ponto V do despacho do SEAF n.º 96/2005-XVII, de 20/04, no sentido de enviarem listagens anuais à DGCI visava, precisamente, a constituição de uma base de dados a partir do exercício de 2005. O não cumprimento pelas tutelas desta responsabilidade impediu a DGCI de constituir uma base de dados de entidades beneficiárias.”

No que respeita à justificação apresentada pela DGCI, o Tribunal entende que, embora sendo certo que o facto das tutelas não terem dado cumprimento ao disposto no despacho do SEAF impediu a constituição de uma base de dados de entidades beneficiárias, a DGCI deveria ter efectuado diligências junto das tutelas no sentido de obter aquela informação tendo em conta a importância que a mesma assume para o controlo das entidades beneficiárias.

A DGCI referiu ainda que “(...) relativamente às entidades a quem foi concedida isenção de IRC nos termos do artigo 10.º do CIRC (...) faz parte do procedimento de reconhecimento de isenção ser sempre dado conhecimento dos respectivos despachos às competentes Direcções Distritais de Finanças onde se inserem os respectivos serviços inspectivos, independentemente do sentido dos mesmos, isto é, independentemente de ser deferido ou não o pedido de isenção” pelo que “(...) que a Inspeção Tributária, quanto ao conhecimento de eventual isenção do sujeito passivo, não depende deste nem necessita de solicitação à DSIRC, porque esta já o faz (dar conhecimento) em cada caso no âmbito do próprio procedimento.”.

E que “(...) através da base de dados do controle de processos desta Direcção de Serviços é possível, a qualquer momento e a pedido, identificar todos os sujeitos passivos que solicitaram isenção nos termos do artigo 10º do CIRC, sendo que esta informação poderá ser facultada a outros utilizadores da DGCI que dela necessitem no âmbito das suas atribuições”.

Não obstante a disponibilidade da DSIRC para fornecer este tipo de informação, considera-se que por se tratar de um aspecto fundamental ao nível da tributação, a isenção concedida ao abrigo do artigo 10.º do CIRC deveria constar do cadastro do sujeito passivo estando, por isso, automaticamente visível a todos os utilizadores da DGCI.

O benefício fiscal associado aos donativos depende da prossecução, pelas entidades beneficiárias, de determinadas finalidades (social, cultural, familiar, científica). No entanto, apurou-se que não têm sido desencadeadas acções inspectivas junto daquelas entidades uma vez que, de acordo com a DGCI, a confirmação da real afectação dos donativos concedidos a determinadas actividades nem sempre é possível.

Considera-se que este controlo não deve ser descurado por forma a não criar um sentimento generalizado de impunidade entre as empresas beneficiárias, principalmente as isentas ao abrigo do artigo 10.º do CIRC que não se encontram sujeitas a qualquer processo de reconhecimento. De salientar que os mecenas destas entidades podem deduzir os donativos como custos nos termos e condições previstos no EM e no EMC, apenas com a apresentação de um recibo.

A existência de acções inspectivas dirigidas a estas entidades é ainda mais importante se considerarmos que as entidades isentas ao abrigo do artigo 10.º do CIRC nem sequer se encontram, de acordo com o n.º 7 do artigo 109.º do CIRC, obrigadas a entregar a declaração periódica de



rendimentos a que se refere o artigo 112.º do CIRC e que o valor dos donativos recebidos, na declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere o artigo 113.º do CIRC, é inscrito no campo F115 do anexo F, conjuntamente com as quotizações e os subsídios.

Em sede de contraditório, a DGCI veio esclarecer que “(...) *mercê dos constrangimentos com que a organização se depara há que ponderar numa relação de custo/benefício, quais as áreas que envolvem maior risco de fraude e evasão fiscal que lhe mereçam uma maior atenção.*” e que no acompanhamento da acção inspectiva realizada no âmbito do mecenato em 2002, concluiu que “(...) *as principais beneficiárias dos donativos foram em geral o Estado (ou o conjunto dos organismos que dele fazem parte) e as Instituições Particulares de Solidariedade Social, entidades estas que pelo seu próprio enquadramento não implicam elevado risco fiscal.*”.

Deste modo, a DGCI considera que “*Se é certo que a aplicação dos benefícios fiscais concedidos neste âmbito estão dependentes da prossecução, pelas entidades beneficiárias, de determinadas finalidades (social, cultural, científica...), a confirmação da sua real afectação a essas finalidades é por vezes de difícil verificação, implicando a disponibilização de recursos que se presume não ter correspondência nos resultados.*”.

Muito embora se compreenda que a DGCI programe as suas acções inspectivas tendo por base uma relação custo/benefício, tendo em conta que a última acção inspectiva neste âmbito teve lugar em 2002, o Tribunal reitera a sua convicção de que a realização de acções inspectivas dirigidas às entidades beneficiárias de donativos permite um maior controlo não só dos valores utilizados por estas na prossecução das finalidades a que se propõem como dos valores declarados como custos na esfera fiscal das entidades mecenas.

No que respeita ao cumprimento do disposto no Ponto IV do Despacho n.º 96/2005-XVII que veio estabelecer a obrigatoriedade de os Ministérios da tutela remeterem à Inspecção Tributária, em Outubro de cada ano, um conjunto de informação destinada a permitir um controlo mais eficiente sobre as entidades beneficiárias e os mecenas, procurou-se saber junto das tutelas e da DGCI se foi observado o disposto naquele despacho e quais as diligências efectuadas, por esta entidade, a partir da informação obtida.

Nesse sentido, foi solicitado ao Gabinete do Ministro do Estado e das Finanças (Ofício n.º 3653, de 8 de Março de 2007), que informasse os serviços do Tribunal sobre quais os ministérios a que tinha sido dado conhecimento do teor do referido despacho.

De acordo com informação do Gabinete do Ministro do Estado e das Finanças, em 5 de Maio de 2005, foi dado conhecimento ao Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social, ao Ministério da Educação, ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, ao Ministério da Cultura, ao Ministério do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional e ao Ministro da Presidência.

Após algumas insistências junto dos referidos Ministérios (Gabinetes do Ministro) sobre o cumprimento do disposto no ponto IV Despacho n.º 96/2005-XVII, obteve-se a seguinte informação:

- ◆ o Ministério da Educação não deu cumprimento ao despacho;
- ◆ o Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social considerou que a aplicação do citado despacho ficou prejudicada pelo facto de a isenção aplicável às instituições de solidariedade social (IPSS) ter sido convertida em automática, mercê da alteração da redacção do artigo 10.º do CIRC, introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro;



- ◆ o Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior por lapso, não remeteu a respectiva informação à DGCI;
- ◆ o Ministério da Cultura, remeteu as listagens à DGCI apenas em 15 de Maio de 2007;
- ◆ o Ministério do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional, não deu cumprimento ao despacho do SEAF;
- ◆ o Gabinete do Ministro da Presidência, por entender que os donativos ao abrigo do EM respeitavam a anos anteriores a 2005, não remeteu qualquer listagem à DGCI.

Por sua vez a DGCI informou que “(...) apenas foram recebidas listagens enviadas pela Secretaria de Estado da Juventude e do Desporto, relativamente ao Mecenato Desportivo, incluindo quinze entidades beneficiárias ...” e que “As poucas listagens recebidas não viabilizam qualquer controlo cruzado com os valores do anexo F da declaração anual, dado que, para o efeito, seria necessário dispor-se de informação relativa ao universo das entidades beneficiárias dos donativos” A DGCI referiu ainda que “recentemente, em 15 do corrente mês, foi recebida informação, proveniente do Ministério da Cultura, relativa aos donativos efectuados, em sede de mecenato cultural, respeitantes ao ano de 2005. Dado o escasso tempo decorrido desde a recepção desta informação, a mesma não foi, obviamente, ainda objecto de qualquer tratamento”.

Considerando que a informação que deveria ter sido prestada à DGCI se reveste de grande utilidade para o controlo dos benefícios em causa, não se compreende que os Ministérios, embora tendo tido conhecimento atempado do Despacho não tenham dado cumprimento às obrigações dali decorrentes e que a DGCI, por sua vez, não tenha efectuado quaisquer diligências no sentido de obter aqueles elementos.

No âmbito do exercício do contraditório o Ministério do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional informou que:

“ (...) por lapso não foi enviada à DGCI a documentação remetida a esse Tribunal...”

e que,

“(...) de imediato será providenciado o envio da referida informação à DGCI e que se assegurará de futuro o cumprimento do ponto IV do despacho n.º 96/2005-XVII, de 20 de Abril, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.”

No que se refere aos processos de reconhecimento a DGCI não tem verificado se as entidades mecenas se encontram nas condições previstas no artigo 11.º-A do EBF uma vez que, de acordo com a DSIRC, tal controlo seria impossível porque, à excepção dos contratos plurianuais, a identidade dos mecenas não é conhecida à data da apreciação do processo de reconhecimento.

A DSIRC considera ainda que o referido artigo suscita algumas dúvidas uma vez que existindo um mecenas com dívidas a aplicação do disposto no artigo 11.º-A poderia prejudicar o reconhecimento da entidade beneficiária (ainda que reúna todos os requisitos que lhe são exigidos) e de todos os restantes mecenas que atribuam donativos, pelo que é entendimento da DSIRC que o cumprimento das disposições do artigo 11.º-A do EBF deva ser aferido, em relação a cada um dos mecenas, no âmbito de acções inspectivas que venham a ser desenvolvidas.

No entanto, é de salientar que, embora entendendo as dificuldades invocadas pela DSIRC, não se consegue compreender que no caso dos contratos plurianuais, alguns de valor muito significativo, não



tenha sido instituído o procedimento de remeter cópia desses mesmos contratos aos serviços de inspecção tributária, na medida em que poderiam constituir um valioso instrumento de controlo.

Da análise efectuada conclui-se que a DGC não tem instituído um procedimento de controlo que permita, por um lado, identificar todas as entidades beneficiárias de donativos e, por outro, verificar se os donativos recebidos por aquelas entidades são utilizados para a prossecução das finalidades a que, de acordo com o EM, se destinam, porque nomeadamente, não têm sido realizadas acções de inspecção direccionadas a esta temática.

3.2 – Sujeitos passivos que usufruem de benefícios fiscais pela atribuição de donativos no âmbito dos EM e do EMC

Como já explicitado no enquadramento legal, o EM e o EMC vieram estabelecer um conjunto de benefícios fiscais para as entidades que atribuam donativos, distinguindo os termos e condições em que o poderão fazer consoante se trate de pessoas colectivas (sujeitos passivos de IRC) ou pessoas singulares (sujeitos passivos de IRS).

A identificação dos donativos atribuídos pelos mecenas, a forma como são declarados, a informação que a Administração Fiscal conhece e o impacto destes benefícios na despesa fiscal bem como a metodologia adoptada para o apuramento desta são aspectos bem distintos, consoante se trate de um sujeito passivo de IRC ou de um sujeito passivo de IRS, pelo que se justifica uma análise separada destas duas realidades.

3.2.1 – Mecenas sujeitos passivos de IRC

3.2.1.1 – Identificação dos sujeitos passivos de IRC

De acordo com o artigo 2.º do CIRC são sujeitos passivos de IRC:

- ◆ as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português;
- ◆ as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas, incluindo-se aqui, as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, no período anterior ao registo definitivo; e
- ◆ as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

De referir ainda que, de acordo com o artigo 2.º do CIRC, para efeitos de tributação em IRC, consideram-se residentes as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português.



3.2.1.2 – Os donativos nas declarações de IRC

De acordo com o artigo 82.º do CIRC a liquidação é efectuada pelo próprio contribuinte, nas declarações a que se referem os artigos 112º e 114.º do CIRC e pela DGCI, nos restantes casos.

O procedimento e forma de liquidação são definidos pelo artigo 83.º do CIRC que determina, no seu n.º 1, que:

“a) Quando a liquidação deva ser feita pelo contribuinte nas declarações a que se referem os artigos 112º e 114º, tem por base a matéria colectável que delas conste;

b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 112.º, a liquidação é efectuada até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para a apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o montante mínimo previsto no n.º 4 do artigo 53.º ou, quando superior, a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada;

c) Na falta de liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.”

Para a análise dos benefícios fiscais em IRC decorrentes de donativos atribuídos no âmbito do EM e do EMC, é essencial identificar qual a informação que a DGCI conhece através das declarações entregues pelo sujeito passivo uma vez que nos casos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo acima transcrito, os valores referentes a este tipo de benefícios fiscais nunca poderiam ser considerados uma vez que não constando da declaração não são do conhecimento da Administração Fiscal.

Como referido anteriormente, a liquidação, quando da competência do sujeito passivo, é efectuada na declaração periódica de rendimentos¹⁷ (doravante apenas designada por declaração modelo 22) ou através da declaração de substituição (doravante designada por declaração modelo 22 de substituição). Estas declarações apenas se distinguem no preenchimento do campo 1 do quadro 04, no qual o sujeito passivo indicará se se trata da primeira declaração do exercício ou da declaração de substituição, pelo que a análise a efectuar aos campos da declaração com informação referente aos benefícios fiscais, decorrentes de donativos atribuídos no âmbito do EM e do EMC, é idêntica.

Os donativos atribuídos pelos sujeitos passivos de IRC são contabilizados numa conta de custos extraordinários, influenciando de forma negativa o valor apurado para o resultado líquido do exercício, não havendo qualquer reflexo, na declaração modelo 22, do valor efectivamente atribuído¹⁸.

No entanto, há campos do quadro 07 da declaração modelo 22 com informação referente a donativos e aos benefícios fiscais em IRC decorrentes da sua atribuição. É de referir que nem todos os sujeitos passivos de IRC procedem ao preenchimento do quadro 07 da declaração modelo 22. Este quadro deverá ser preenchido somente pelos sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, quando sujeitos ao regime geral de determinação do lucro tributável, e os não residentes com estabelecimento estável.

¹⁷ De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 109.º do CIRC, a declaração periódica de rendimentos é de modelo oficial, aprovado por despacho do Ministro das Finanças, devendo ser-lhe juntos, fazendo dela parte integrante, os documentos e os anexos que para o efeito sejam mencionados no referido modelo oficial.

¹⁸ Na declaração anual a entregar pelos sujeitos passivos no ano de 2007, o Anexo A passou a conter informação sobre o valor dos donativos efectivamente atribuídos e contabilizados como custos extraordinários.



O quadro 07 destina-se ao apuramento do lucro tributável, que de acordo com o n.º 1 do artigo 17.º do CIRC “(...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

Isto significa que o sujeito passivo procederá ao apuramento do Lucro Tributável partindo do Resultado Líquido do Exercício, ao qual (para além da soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado) irá:

- ◆ acrescentar os custos (ou parte destes) que contabilizou mas que fiscalmente não são aceites, de acordo com o CIRC e com as restantes disposições legais aplicáveis; e
- ◆ deduzir os valores que, também nos termos do CIRC e demais disposições legais aplicáveis, possam ser considerados, para efeitos de determinação do lucro tributável, como custo ou perda do exercício em valor superior ao contabilizado.

Com informação referente a donativos e aos benefícios fiscais em IRC decorrentes da sua atribuição, encontram-se dois campos do quadro 07:

- ◆ o campo 210 com a seguinte designação: “donativos não previstos ou para além dos limites legais (Estatuto do Mecenato – Dec-Lei n.º 74/99 de 16-3)”;
- ◆ o campo 234 com a designação “Benefícios Fiscais”.

A designação do campo 210 não se encontra completa porque nele o sujeito passivo deverá inscrever o valor dos donativos não previstos ou que ultrapassam os limites legais, não só de acordo com as disposições do EM, mas também com as do EMC. Os valores inscritos neste campo irão ser acrescidos ao valor do Resultado Líquido do Exercício, na medida em que, ainda que tenham sido contabilizados como custos pelo sujeito passivo, não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.

No campo 234 referente aos benefícios fiscais, o sujeito passivo deverá inscrever a soma das majorações previstas no EM e no EMC. No entanto, neste campo poderão ser inscritos valores não só referentes àquelas majorações mas também as relativas aos seguintes benefícios fiscais que operam igualmente por dedução ao rendimento:

- ◆ dividendos de acções admitidas à negociação de mercados de bolsa (aplicável a anos anteriores a 2001, nos termos do artigo 58.º do EBF);
- ◆ 50% de dividendos de acções adquiridas no âmbito de privatizações (artigo 59.º do EBF);
- ◆ 20% dos rendimentos de títulos da dívida pública interna (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 143-A/89, de 3 de Maio, e artigo 2.º da Lei n.º 36/91, de 27 de Julho);
- ◆ rendimentos de obrigações – títulos de participação e certificados de consignação emitidos em 1989 (artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho);
- ◆ fundos de investimento (alínea b) do n.º 14 do artigo 22.º do EBF);
- ◆ majoração à criação de emprego para jovens (artigo 17.º do EBF);
- ◆ majoração de quotizações empresariais (artigo 41.º do CIRC);



- ◆ utilização de inventário permanente (artigo 51.º do EBF).

Na análise dos benefícios em IRC decorrentes do EM e do EMC, para além da informação constante da declaração modelo 22, há ainda a considerar os valores declarados pelos sujeitos passivos na declaração anual de informação contabilística e fiscal¹⁹ (doravante designada apenas por declaração anual), apresentada nos termos do artigo 113.º do CIRC, bem como dos respectivos anexos que dela fazem parte integrante, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 109.º do CIRC.

Da declaração propriamente dita, apenas consta a identificação do sujeito passivo, do ano de exercício e dos anexos entregues que constituem parte integrante da declaração. A informação relevante para análise dos benefícios em IRC decorrentes do EM e do EMC consta do anexo F da declaração anual, que diz respeito a benefícios fiscais.

No referido anexo encontram-se previstos os seguintes campos com informação referente aos donativos e aos benefícios fiscais em IRC decorrentes da sua atribuição:

- ◆ no quadro 04, com a designação “*Majorações aplicadas nos termos do Estatuto do Mecenato (Dec-Lei n.º 74/99, de 16 de Março) e do Estatuto do Mecenato Científico (Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho)*”, os campos F123, F132, F141 e F150, conforme o sujeito passivo se encontre integrado no regime geral, regime de redução de taxa, regime de isenção temporária ou aufera rendimentos não sujeitos ou isentos definitivamente;
- ◆ no quadro 07 com os campos F374 (“*Mecenato Social*”), F375 (“*Mecenato Cultural*”), F376 (“*Mecenato Ambiental*”), F377 (“*Mecenato Científico*”), F378 (“*Mecenato Desportivo*”), F379 (“*Mecenato Educativo*”), F380 (“*Mecenato Soc. Informação*”) e F381 (“*Regimes Especiais*”).

Nos campos do quadro 04 acima identificados, o sujeito passivo deverá inscrever apenas as majorações previstas, para cada um dos tipos de mecenato que, no caso dos donativos ultrapassarem os limites previstos no EM e no EMC, são calculadas apenas com base na parte que é fiscalmente aceite.

Nos campos do quadro 07 acima referidos, e de acordo com os esclarecimentos prestados pela DGCI através do Ofício n.º 27/2007, de 28 de Fevereiro de 2007, do Gabinete do Subdirector-Geral da Inspeção Tributária, que remeteu a Informação n.º 37/07 da Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), o sujeito passivo deverá inscrever o valor dos donativos efectivamente atribuídos (mesmo nos casos em que o valor concedido ultrapasse os limites previstos no EM e no EMC) acrescido das respectivas majorações.

Relativamente às regras de preenchimento deste quadro, a DGCI explicitou ainda que:

“A criação da Declaração Anual teve como objectivo separar a informação solicitada aos sujeitos passivos entre a informação directamente necessária para a liquidação dos impostos e a informação para efeitos estatísticos, ficando a declaração anual com a informação contabilística, que permite a validação dos valores declarados para efeitos de liquidação, e o seu tratamento estatístico.”

¹⁹ De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 109.º do CIRC, a declaração anual de informação contabilística e fiscal é “(...) de modelo oficial, aprovado por despacho do Ministro das Finanças, devendo ser-lhes juntos, fazendo delas parte integrante, os documentos e os anexos que para o efeito sejam mencionados no referido modelo oficial”.



A criação do quadro 07 do Anexo F teve como objectivo poder dar resposta aos pedidos solicitados pelos vários Ministérios à DGCI atendendo a que podemos ter donativos de carácter cultural, social, ambiental, científico, desportivo, etc.

No caso de donativos a organismos associativos, previstos no Estatuto do Mecenato (...) uma vez que não está prevista qualquer majoração não deve ser inscrito qualquer valor no Quadro 07, do Anexo F da Declaração Anual.”

Na verdade, o entendimento da DGCI, relativamente ao preenchimento deste quadro suscita algumas questões, porquanto não é essa a interpretação que resulta da leitura das instruções de preenchimento do anexo F da declaração anual ou, pelo menos, não resulta claro que seja essa a correcta forma de preenchimento.

Para além disso, poderá entender-se que nos campos do quadro 07 sejam inscritos os valores efectivamente atribuídos mesmo que ultrapassem os limites definidos pelos EM ou pelo EMC, com o pretexto de o valor efectivamente usufruído pelas entidades beneficiárias dos donativos ser relevante para os Ministérios que as tutelam.

No entanto, já não se compreende qual a vantagem de a esse valor serem acrescidos os montantes das respectivas majorações. Na verdade, o valor da majoração apenas tem relevância fiscal e a sua consideração nestes campos, dado que no âmbito de um mesmo mecenato são possíveis diferentes percentagens de majorações, impede que as tutelas possam identificar o valor dos donativos efectivamente atribuídos comprometendo a importância desta informação.

É ainda de salientar que na Informação acima mencionada, a DSPCIT afirmou ainda que:

“O conhecimento dos donativos fiscalmente aceites é obtido pelo confronto entre os valores inscritos no quadro 07 da Declaração Anual e o valor inscrito no campo 210 do quadro 07 da Declaração Modelo 22 do IRC.”

Face a este entendimento, foram solicitados esclarecimentos adicionais sobre a forma como tal confronto seria possível atendendo a que:

- ◆ no campo 210 do quadro 07 da declaração modelo 22 são inscritos não só os valores dos donativos que excedem os limites legais mas também os donativos não previstos;
- ◆ no quadro 07 do anexo F da declaração anual são inscritos os montantes dos donativos efectivamente atribuídos (ainda que ultrapassem os limites) acrescidos das respectivas majorações;
- ◆ os valores dos donativos a organismos associativos, previstos no artigo 4.º do Estatuto do Mecenato, não são inscritos no quadro 07 do anexo F da declaração anual.

A DGCI esclareceu, que²⁰:

“Na generalidade dos casos, o confronto entre os valores inscritos no quadro 07 do anexo F, da Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal, e o valor inscrito no campo 210 do quadro 07 da Declaração Mod. 22 do IRC, permite obter o valor efectivo dos donativos fiscalmente aceites.

²⁰ Informação n.º 44/2007 da DSPCIT.



Nas situações em que o sujeito passivo efectua igualmente correcções relativas a donativos não previstos no Estatuto do Mecenato ou nos termos do seu artigo 4.º, já a referida diferença não reflecte o valor efectivo dos donativos fiscalmente aceites.

Trata-se, todavia, de situações que julgamos pouco significativas e que não distorcerão a análise a efectuar.”

Considera-se que a DGCI sem fundamentar a sua posição com uma análise dos valores declarados pelos sujeitos passivos não poderá afirmar que tais correcções não são significativas. Dado o exposto, resulta claro que, contrariamente ao afirmado, a declaração anual não permite a validação dos valores declarados para efeitos de liquidação uma vez que se verifica que, relativamente aos benefícios em IRC decorrentes do EM e do EMC, a informação constante da declaração anual não é de todo comparável com os valores inscritos na declaração modelo 22.

3.2.1.3 – Valores declarados pelos sujeitos passivos de IRC referentes a donativos

Analisados os ficheiros disponibilizados pela DGCI com informação referente às 389.182 declarações de IRC²¹ vigentes (última declaração liquidada para cada sujeito passivo em relação a cada exercício), apurou-se que a soma dos valores declarados nos campos 210 e 234 corresponde a €9.682.135,51 e a €237.951.737,16, respectivamente, como se demonstra no quadro seguinte:

Quadro 1 – Declarações liquidadas em 2006 – valores dos campos 210 e 234 da declaração modelo 22

(em euros)

Tipo de declaração	Ano de exercício	Número de declarações	Soma campo 210	Soma campo 234
Declaração de correcção	2002	286	5.520,76	38.590,89
	2005	41	1.143.578,25	17.161.043,02
Declaração de substit./ correcção oficiosa	2004	1	273.640,21	21.622.022,08
Declaração de substituição do contribuinte	2000	3.557	1.496,39	0,00
	2001	1.068	3.730,36	46.992,09
	2002	5	124.246,64	851.139,18
	2003	2	163.786,76	15.801.497,35
	2004	6	234.357,34	12.353.652,29
	2005	36	3.605.415,34	57.655.665,02
Documento da fiscalização	1999	861	3.810,84	6.944.154,09
	2000	891	456.005,94	9.978.920,60
	2001	1.491	261.169,93	2.512.960,33
	2002	12.222	964.066,84	23.896.707,02
	2003	187	1.413.339,41	45.273.130,37
	2004	256	811.122,73	13.559.418,01
Primeira declaração do contribuinte	1999	718	14,96	0,00
	2000	2.715	66,24	0,00
	2001	3.049	554,02	1.829,63
	2002	2.833	32.682,35	107.304,72
	2003	83	18.827,52	951.474,09
	2004	177	164.702,68	9.195.236,38
Total		389.182	9.682.135,51	237.951.737,16

Fonte: Tratamento dos ficheiros disponibilizados pela DGCI

²¹ Declaração mod.22, declaração de substituição e documentos de correcção.



Analisados os ficheiros disponibilizados pela DGCI com informação referente às 19.215 declarações anuais com valores inscritos no quadro 04 e/ou no quadro 07 do anexo F e cujas respectivas declarações de IRC (declarações modelo 22, declarações de substituição e documentos de correcção) foram liquidadas em 2006, apurou-se que os valores declarados com referência às majorações de donativos totalizaram €18.671.408,10.

Quadro 2 – Declarações liquidadas em 2006 – Valores declarados no quadro 04 do anexo F da declaração anual – majorações de donativos

(em euros)

Ano de Exercício	Número de declarações	Valores declarados referentes às majorações previstas no EM e no EMC				
		Regime Geral Campo F123	Redução de Taxa Campo F132	Isenção Temporária Campo F141	Não Sujeitos Campo F150	Total
2001	55	41.351,91	20.276,22	0,00	0,00	61.628,13
2002	315	812.951,73	6.371,21	0,00	0,00	819.322,94
2003	460	1.926.882,95	8.301,01	0,00	0,00	1.935.183,96
2004	604	2.579.633,45	4.651,56	0,00	1.256,00	2.585.541,01
2005	17.781	12.549.680,84	711.839,77	106,00	8.105,45	13.269.732,06
	19.215	17.910.500,88	751.439,77	106,00	9.361,45	18.671.408,10

Fonte: Tratamento dos ficheiros disponibilizados pela DGCI

No que se refere às 19.215 declarações anuais acima identificadas, apurou-se ainda que os valores declarados com referência aos donativos inscritos no quadro 07 do anexo F (donativos de valor superior a €5 acrescidos da majoração) totalizaram €264.382.114,00.

Quadro 3 – Declarações liquidadas em 2006 – Valores declarados no quadro 07 do anexo F da declaração anual – donativos acrescidos de majoração

(em euros)

Ano de Exercício	Número de declarações	Valores declarados no quadro 07 do anexo F da declaração anual							
		Mecenato Social Campo 374	Mecenato Cultural Campo 375	Mecenato Ambiental Campo 376	Mecenato Científico e Tecnológico Campo 377	Mecenato Desportivo Campo 378	Mecenato Educacional Campo 379	Mecenato Soc Informação Campo 380	Total
2001	55	12.373.897,00	11.916.782,00	2.247,00	40.169,00	2.054.967,00	3.315.796,00	0,00	29.703.858,00
2002	315	3.418.595,00	666.888,00	4.714,00	68.632,00	512.299,00	86.922,00	0,00	4.758.050,00
2003	460	63.264.209,00	1.272.354,00	60.293,00	167.237,00	504.905,00	806.970,00	6.452,00	66.082.420,00
2004	604	21.224.057,00	6.963.720,00	36.000,00	205.319,00	659.779,00	211.436,00	7.414,00	29.307.725,00
2005	17.781	105.024.032,00	14.942.442,00	4.016.857,00	1.151.766,00	7.027.509,00	2.258.352,00	109.103,00	134.530.061,00
Total	19.215	205.304.790,00	35.762.186,00	4.120.111,00	1.633.123,00	10.759.459,00	6.679.476,00	122.969,00	264.382.114,00

Fonte: Tratamento dos ficheiros disponibilizados pela DGCI

3.2.1.4 – Análise da coerência dos valores declarados

No ponto anterior, sistematizou-se a informação referente a donativos constante das declarações de IRC liquidadas no ano de 2006, remetidas pela DGCI. Contudo, para além de sistematizar esta informação torna-se necessário, ter em conta as regras de preenchimento analisadas no ponto “3.2.1.2 – Os donativos nas declarações de IRC”, para aferir da coerência e fiabilidade dos valores apurados.

Como já foi referido, a informação que diz respeito aos donativos não se encontra inscrita na declaração modelo 22 mas sim nos quadros 04 e 07 do anexo F da declaração anual pelo que a



efectuar-se uma análise aos valores declarados pelos sujeitos passivos esta tem que resultar do confronto entre as declarações liquidadas e os dados constantes da declaração anual.

Das 389.196 declarações de IRC liquidadas em 2006 apenas lhe correspondiam 19.215 declarações anuais entregues com os quadros 04 e/ou 07 preenchidos.

Confrontando os valores do campo 234 das referidas 19.215 declarações de IRC com os inscritos no quadro 4 do anexo F da declaração anual, detecta-se um número significativo de incoerências. Estas incoerências ficam a dever-se essencialmente ao facto de muitas destas declarações de IRC não serem declarações modelo 22. Na verdade, tratando-se de documentos de correcção elaborados pelos serviços da Administração Fiscal, designadamente pela Inspecção Tributária, os valores já não são coincidentes com os inscritos no quadro 04 do anexo F.

Esta situação fica a dever-se ao facto de as correcções efectuadas pelos serviços da Administração Tributária às declarações modelo 22 entregues pelos sujeitos passivos não darem origem a correcções nas respectivas declarações anuais, o que se compreende na medida em que se pretende corrigir a liquidação e apenas a declaração modelo 22 é objecto de liquidação.

Assim, a análise da coerência dos valores declarados terá que se centrar apenas nas declarações entregues pelos sujeitos passivos quer se trate de declarações modelo 22 ou de declarações de substituição, que foram no ano em apreço 17.989.

Considera-se que nesta análise deverão ser incluídas as declarações de substituição entregues pelos sujeitos passivos uma vez que havendo necessidade de corrigir a declaração modelo 22, se as alterações em causa tiverem reflexo nos dados constantes da declaração anual, os sujeitos passivos deverão também entregar uma declaração anual de substituição, por forma a assegurar a coerência entre esta e a modelo 22 de substituição. De referir que a declaração anual e a declaração anual de substituição apenas se distinguem no preenchimento do quadro 07, no qual o sujeito passivo indicará se se trata da primeira declaração do ano ou de uma declaração de substituição, pelo que a análise a efectuar aos campos da declaração com informação referente aos benefícios fiscais decorrentes de donativos atribuídos no âmbito do EM e do EMC é idêntica.

Nas instruções de preenchimento do anexo F, refere-se que no quadro 04 devem constar “(...) as importâncias que não contam para efeitos de tributação em IRC e que por estarem a influenciar o resultado líquido do exercício, terão de ser deduzidas no quadro 07 da declaração modelo 22 (campo 234)”, pelo que a soma dos valores inscritos no quadro 04 do anexo F deverá coincidir com o valor declarado no campo 234 da declaração modelo 22.

No entanto, a análise efectuada permitiu verificar que em 2006 foram liquidadas 5.969 declarações modelo 22 e declarações de substituição entregues pelos sujeitos passivos, nas quais foram inscritos valores no campo 234 (“Benefícios Fiscais”) e cuja declaração anual não foi entregue ou foi entregue sem que tivesse sido preenchido o quadro 04 e/ou o quadro 07 do anexo F, conforme se explicita no quadro seguinte:



Quadro 4 – Declarações modelo 22 com valores no campo 234 mas sem anexo F da declaração anual

(em euros)

Tipo de declaração	Ano de Exercício	Número de declarações	Valores declarados no Campo 234 Benefícios Fiscais
Primeira declaração do contribuinte	2002	21	61.988,84
	2003	7	7.880,74
	2004	51	519.057,24
	2005	5.474	122.353.035,47
Declaração de substituição do contribuinte	2001	1	10.131,95
	2002	15	62.005,07
	2003	28	4.320.177,31
	2004	48	671.179,74
	2005	324	2.235.339,82
Total		5.969	130.240.796,18

Fonte: Tratamento dos ficheiros disponibilizados pela DGCI

As divergências detectadas entre as declarações modelo 22 ou modelo 22 de substituição e a declaração anual permitem verificar que os sujeitos passivos não cumprem o determinado no n.º 6 do artigo 113.º do CIRC, que dispõe que “*Os elementos constantes das declarações devem, sempre que se justificar, concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou registos de escrituração*”. Ora, havendo divergências, alguma das declarações terá que estar em desacordo com o inscrito na contabilidade.

Considera-se que, sempre que os serviços da Administração Fiscal detectem situações em que os elementos inscritos na declaração anual não sejam coerentes com os constantes da declaração modelo 22 ou da declaração modelo 22 de substituição, deverão promover as diligências à instauração do correspondente processo de contra-ordenação, por prática da contra-ordenação prevista no artigo 119.º do Regime Geral das Infracções Tributárias²².

Das divergências detectadas decorre uma das maiores dificuldades da análise global dos valores dos donativos, visto que para a sua identificação é imprescindível conhecer os valores do quadro 04 do anexo F da declaração anual pois só aí se procede à desagregação do valor inscrito no campo 234 da declaração modelo 22.

Tendo em conta apenas as 17.989 declarações entregues pelos sujeitos passivos (16.797 primeiras declarações modelo 22 e 1.192 declarações de substituição) cujo quadro 04 e/ou 07 do anexo F da declaração anual tenha sido preenchido, procedeu-se ao confronto entre os valores inscritos no campo 234 e os declarados no quadro 04 do anexo F.

²² Artigo 119.º do RGIT – Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes

1 - As omissões ou inexactidões relativas à situação tributária que não constituam fraude fiscal nem contra-ordenação prevista no artigo anterior, praticadas nas declarações, bem como nos documentos comprovativos dos factos, valores ou situações delas constantes, incluindo as praticadas nos livros de contabilidade e escrituração, nos documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir ou noutros documentos fiscalmente relevantes que devam ser mantidos, apresentados ou exibidos, são puníveis com coima de (euro) 250 a (euro) 15 000.

2 - No caso de não haver imposto a liquidar, os limites das coimas previstas no número anterior são reduzidos para metade.

3 - Para os efeitos do n.º 1 são consideradas declarações as referidas no n.º 1 do artigo 116.º e no n.º 2 do artigo 117.º

4 - As inexactidões ou omissões praticadas nas declarações ou fichas para inscrição ou actualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares são puníveis com coima entre (euro) 25 e (euro) 500.



Deste confronto resultou que relativamente às 16.797 primeiras declarações modelo 22, apenas em 14.404 os valores inscritos no quadro 04 do anexo F coincidem com o valor declarado no campo 234 da declaração modelo 22. No que se refere às restantes 2.393 primeiras declarações, verificam-se divergências:

- ◆ em 1.376, a soma dos valores inscritos no quadro 04 do anexo F é superior ao valor declarado no campo 234 da declaração modelo 22, apurando-se, um valor médio de divergência de cerca de €25.035,82; e
- ◆ em 1.017, a soma dos valores inscritos no quadro 04 do anexo F é inferior ao valor declarado no campo 234 da declaração modelo 22, apurando-se, um valor médio de divergência de cerca de €5.266,99.

No que se refere às 1.192 declarações de substituição, apurou-se que apenas em 953 os valores inscritos no quadro 04 do anexo F coincidem com o valor declarado no campo 234 da declaração de substituição. No que se refere às restantes 239 declarações de substituição, verificam-se divergências:

- ◆ em 147, a soma dos valores inscritos no quadro 04 do anexo F é superior ao valor declarado no campo 234 da declaração modelo 22, apurando-se, um valor médio de divergência de cerca de €125.391,53; e
- ◆ em 92, a soma dos valores inscritos no quadro 04 do anexo F é inferior ao valor declarado no campo 234 da declaração modelo 22, apurando-se, um valor médio de divergência de cerca de €63.966,42.

A falta de coerência entre os valores inscritos na declaração modelo 22 e na declaração anual, designadamente no anexo F, só é possível por não existirem validações que conduzam à rejeição da declaração anual, aquando da sua entrega pelo sujeito passivo, quando a informação desta não é coerente com a constante da modelo 22. De referir que tal controlo seria possível na medida em que ambas as declarações são entregues por transmissão electrónica de dados e que o prazo para entrega da declaração anual é posterior ao da entrega da declaração modelo 22²³.

A DGCI, em sede de contraditório, informou de que uma proposta de validações de controlo relacionadas com benefícios fiscais se encontra pendente de decisão superior, acrescentando que “(...) a declaração anual é composta por um vasto conjunto de anexos com informação diversa, grande parte dela de natureza contabilística, a qual é utilizada por diversos serviços da DGCI. Assim, não parece coerente impedir a entrada da declaração anual na base de dados apenas por existirem erros/divergências no Anexo F, as quais poderão ser analisadas e sanadas em momento posterior e sem prejuízo da aplicação de coimas, quando for caso disso”.

Sobre este assunto, referiu ainda que “(...) está previsto um efectivo aprofundamento do controlo dos valores declarados por cruzamento entre as duas declarações, mas sempre em momento posterior ao da entrega da declaração anual, através da identificação de divergências num processo automatizado”.

²³ O n.º 2 do artigo 113.º do CIRC dispõe que a declaração anual deve ser enviada, por transmissão electrónica de dados, até ao final do mês de Junho, enquanto o n.º 1 do artigo 112.º do CIRC determina que a declaração modelo 22 deve ser enviada, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia útil do mês de Maio. Estes prazos não se aplicam, no entanto, a algumas situações como a dos sujeitos passivos que adoptem um período de tributação diferente do ano civil ou quando se trate de sujeitos passivos que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado.



Face à argumentação da DGCI, considera-se que, na inexistência de validações que conduzam à rejeição da declaração anual quando a informação desta não seja coerente com a constante da modelo 22, terá que pelo menos ser instituído um mecanismo de controlo automatizado que permita a identificação das situações em que as divergências apuradas entre uma e outra declaração sejam significativas.

Como referido anteriormente, tanto no campo 234 da declaração modelo 22 (primeira declaração ou declaração de substituição) como no quadro 04 do anexo F da declaração anual são inscritos valores referentes a outros benefícios que operam por dedução ao rendimento, pelo que análise acima efectuada não diz respeito apenas a donativos.

Tendo em conta apenas a informação referente a donativos procedeu-se ainda ao confronto entre as majorações dos donativos inscritas no quadro 04²⁴ e a soma dos campos do quadro 07²⁵, ambos do anexo F da declaração anual.

Atendendo às regras de preenchimento, já explicitadas anteriormente, poderá considerar-se que a informação constante dos quadros acima mencionados é incoerente, quando a soma dos valores do quadro 04 (apenas os campos referentes a donativos) é igual ou superior à soma dos valores inscritos no quadro 07, porquanto no quadro 04 apenas são inscritas as majorações previstas no EM e no EMC e no quadro 07 o valor do donativo efectivamente atribuído acrescido da respectiva majoração.

Analisadas as 19.215 declarações anuais com valores inscritos no quadro 04 e/ou no quadro 07 cujas declarações de IRC foram liquidadas no ano de 2006, detectaram-se:

- ◆ 1.365²⁶ em que a soma dos valores do quadro 04 (apenas os campos referentes a donativos) é superior à soma dos valores inscritos no quadro 07, apurando-se, um valor médio de divergência de cerca de €2.744;
- ◆ 225 em que a soma dos valores do quadro 04 (apenas os campos referentes a donativos) é igual à soma dos valores inscritos no quadro 07.

Dado o exposto, conclui-se que existem incoerências significativas nos valores inscritos pelos sujeitos passivos no preenchimento do anexo F da declaração anual, não sendo, por isso, fiável recorrer à informação constante deste anexo F, nem para confirmação dos valores inscritos na declaração modelo 22 nem para conhecer o tipo de donativos atribuídos pelos sujeitos passivos.

3.2.1.5 – Os sistemas de controlo instituídos pela DGCI

O controlo exercido pela DGCI relativamente aos benefícios fiscais de IRC decorrentes do EM e do EMC cinge-se à acção desenvolvida pela Inspeção Tributária.

²⁴ As majorações são inscritas nos campos F123, F132, F141 e F150 do quadro 04, conforme o sujeito passivo se encontre integrado no regime geral, regime de redução de taxa, regime de isenção temporária ou aufira rendimentos não sujeitos ou isentos definitivamente.

²⁵ Os campos F374 (“Mecenato Social”), F375 (“Mecenato Cultural”), F376 (“Mecenato Ambiental”), F377 (“Mecenato Científico”), F378 (“Mecenato Desportivo”), F379 (“Mecenato Educacional”), F380 (“Mecenato Soc. Informação”) e F381 (“Regimes Especiais”) do quadro 07.

²⁶ Na análise do ficheiro, detectaram-se efectivamente 1.507 situações em que a soma dos valores do quadro 04 (apenas os campos referentes a donativos) é superior à soma dos valores inscritos no quadro 07, mas foram consideradas apenas as divergências de valor superior a €5 dado que, de acordo com as instruções de preenchimento, no quadro 07 são apenas inscritos, em euros certos desprezando-se os cêntimos, os donativos de valor superior a €5.



Segundo informações da DSPCIT, foi apenas desenvolvida uma acção especialmente dirigida ao controlo destes benefícios, tendo tido por objecto de análise os sujeitos passivos de IRC que declararam ter atribuído donativos em 2000. De acordo com a informação disponibilizada por aquela direcção de serviços, os resultados obtidos com esta acção não foram os esperados tendo sido comprometidos essencialmente por deficiências no preenchimento dos quadros do anexo F da declaração anual.

É de salientar que, não obstante estas conclusões, não foram produzidas quaisquer alterações no referido anexo designadamente no que respeita às instruções de preenchimento, pelo que as deficiências no preenchimento por parte dos sujeitos passivos poderão manter-se.

Relativamente, a esta matéria a DGCI informou, em sede de contraditório, que:

“As instruções de preenchimento do anexo F, designadamente do quadro 07 (onde são apontadas insuficiências) são elaboradas de acordo com a generalidade das situações que poderão ocorrer, podendo contudo ser melhoradas quando da percepção de situações que possam induzir os utilizadores em erro”.

Face a esta afirmação, não se pode compreender como é que a DGCI pode, por um lado, concluir que os resultados da acção inspectiva desenvolvida no âmbito dos donativos foram comprometidos por deficiências no preenchimento dos quadros do anexo F da declaração anual e, por outro, considerar que ainda não foram percebidas situações que possam induzir os utilizadores em erro que justifiquem o melhoramento das instruções de preenchimento.

Deste modo, o Tribunal mantém a recomendação no sentido de serem clarificadas as instruções de preenchimento do anexo F da declaração anual.

Pese embora o referido anteriormente, os valores relativos aos benefícios fiscais decorrentes do EM e do EMC poderão ter sido objecto de correcção no âmbito de outras acções inspectivas.

Assim, foi solicitado à DGCI o envio de informação referente às liquidações de IRC efectuadas em 2006 através de um documento de correcção único (DCU) elaborado na sequência de acções inspectivas com vista à correcção dos valores declarados inicialmente pelos sujeitos passivos através da declaração modelo 22.

A este propósito, convém referir que quando os valores declarados pelos sujeitos passivos são alterados através de uma liquidação correctiva em resultado de um DCU, a Administração Fiscal não procede a qualquer correcção nos correspondentes anexos da declaração anual, pelo que a informação deles constante não se encontra em conformidade com os novos valores corrigidos através do DCU.

Analisada a informação fornecida pela DGCI, verificou-se que no ano de 2006 foram liquidados 1.718 DCU cujos campos 210 ou 234 foram objecto de correcção. Assim, tendo por base a informação remetida pela DGCI, procedeu-se à análise das correcções efectuadas nestes dois campos.



Quadro 5 – Correções efectuadas pela Inspeção Tributária aos campos 210 e 234 da declaração modelo 22

(em euros)

Tipo de Correção	Valor da Correção Campo 210 (em valor absoluto)	Valor da Correção Campo 234 (em valor absoluto)
A favor da Administração Fiscal (acréscimos no campo 210 e deduções no campo 234)	232.913,24	41.158.594,37
A favor do sujeito passivo (deduções no campo 210 e acréscimos no campo 234)	5.487,81	3.373.754,76
Total das correções (em valor absoluto)	238.401,05	44.532.349,13

Fonte: Tratamento dos ficheiros disponibilizados pela DGCI

De referir que as correções aos valores declarados no campo 210 dizem efectivamente respeito a donativos enquanto as correções aos valores declarados no campo 234, tal como já referido anteriormente, podem dizer respeito a outros benefícios fiscais que também operam por dedução ao rendimento e que em nada se relacionam com os benefícios decorrentes do EM e do EMC, sendo que a identificação da parte das correções que diz respeito a donativos só seria possível através da análise dos relatórios de cada uma das acções inspectivas, o que não era exequível no âmbito da presente acção, dado o horizonte temporal em que a mesma se desenvolveu.

3.2.1.6 – Apuramento da despesa fiscal de IRC do ano de 2006

A DGCI não apura a despesa fiscal de IRC em consequência dos benefícios fiscais previstos no EM e no EMC, calculando apenas a que resulta da globalidade dos benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento aplicando a taxa²⁷ a que o sujeito passivo é tributado aos valores constantes do campo 234 das declarações de IRC (declarações modelo 22, declarações de substituição e documentos de correcção).

Como já foi referido no ponto “3.2.1.2 – Os donativos nas declarações de IRC”, no campo 234 são inscritos, para além das majorações relativas a donativos, os valores referentes aos outros benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento pelo que a metodologia para a determinação da despesa fiscal de IRC não permite a quantificação da despesa fiscal por tipo de benefício fiscal.

Ora, o apuramento da despesa fiscal é essencial, em termos económicos, para a avaliação dos benefícios fiscais e do seu impacto na receita fiscal pelo que não se compreende como a DGCI não criou ainda mecanismos que possibilitem esta análise desagregada porquanto constitui um instrumento valioso na criação, alteração e extinção de benefícios fiscais.

A DGCI relativamente a esta matéria, em sede de contraditório concordou que não obstante o facto de o anexo F da Declaração Anual conter campos que permitem a quantificação da despesa fiscal dos donativos discriminada por tipo de benefício “(...) o cruzamento desta informação com a declaração modelo 22 apresenta divergências significativas (...) pelo que tem sido difícil criar mecanismos que permitam uma articulação efectiva entre as duas declarações”.

²⁷ No caso dos sujeitos passivo cujo lucro tributável é tributado a taxas diferentes, a taxa a considerar para efeitos de apuramento da despesa fiscal é, de certa forma, uma taxa média ponderada e que resulta do quociente entre o valor da colecta (campo 351 da declaração modelo 22) e o montante da matéria colectável total (campo 346 da declaração modelo 22).



A DGCI informou, no entanto, que as divergências passarão a ser colmatadas através da informação que constará da nova declaração a ser entregue pelos sujeitos passivos beneficiários, prevista no artigo 56.º-H do Estatuto dos Benefícios Fiscais na redacção dada pela Lei do Orçamento do Estado para 2007.

O Tribunal não deixará de acompanhar estas alterações no âmbito do Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2007.

De uma forma mais precisa, segundo informações da DGCI, são considerados, no apuramento da despesa fiscal, os valores do campo 234 constante das declarações de IRC (declarações modelo 22, declarações de substituição e documentos de correcção) liquidadas em determinado ano, independentemente do ano de exercício, desde que em resultado das mesmas se apure matéria colectável.

Esta metodologia suscita algumas questões que merecem uma análise pormenorizada nos pontos seguintes.

3.2.1.6.1 – Apuramento da despesa fiscal com base nas liquidações em que se apure matéria colectável

A DGCI ao considerar, para efeitos de apuramento da despesa fiscal em IRC, apenas as liquidações em relação às quais se apure matéria colectável exclui deste apuramento as liquidações em que:

- ◆ o sujeito passivo apura um prejuízo fiscal;
- ◆ o sujeito passivo apura um lucro tributável mas em que este é totalmente absorvido pela dedução, nos termos do artigo 47.º do CIRC²⁸, de prejuízos apurados nos exercícios anteriores.

Se, por um lado, é certo que quando apurado prejuízo, não resulta dos benefícios fiscais despesa fiscal a apurar nesse ano, mas sim no ano em que esse prejuízo for deduzido ao lucro tributável, por outro, da metodologia adoptada pela DGCI resulta que no ano em que o prejuízo for efectivamente deduzido, a despesa fiscal dos benefícios fiscais que concorreram para o seu apuramento não é quantificada.

Em sede de contraditório, a DGCI referiu que:

“(...) sempre que a dedução dos prejuízos reportáveis ocorre em mais do que um exercício não é possível determinar o momento em que se efectiva a despesa fiscal. Sendo esta a situação mais frequente, a hipótese de considerar estes contribuintes no cálculo da despesa fiscal torna-se completamente inviável”.

Acrescentando ainda que:

“Importa pois decidir qual a melhor opção, se calcular a despesa por excesso englobando as entidades que apresentam prejuízo fiscal ainda que, no limite, essa despesa nunca se venha a concretizar, ou pelo contrário não considerar despesa que virá a efectivar-se em anos posteriores.

²⁸ Em regra, de acordo com o n.º 1 do artigo 47.º do CIRC, “(...) os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício (...) são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores”.



(...) Assim, na preparação do próximo Orçamento do Estado, se o Tribunal de Contas assim o entender, os valores da despesa fiscal serão corrigidos de acordo com a opção que esta entidade considerar mais adequada”.

Não compete ao Tribunal definir a metodologia de quantificação da despesa fiscal a adoptar pela DGCI. Não obstante esse facto, e reconhecendo que na medida em que a informação actualmente disponível não permite que se proceda a essa quantificação com total rigor, considera que deverão ser equacionadas as diferentes hipóteses de apuramento optando-se por aquela que, face à análise efectuada, se afigure como mais correcta.

Para além disso, verifica-se ainda que quando o lucro apurado pelo sujeito passivo é totalmente absorvido pela dedução de prejuízos apurados em exercícios anteriores, não são considerados, para efeitos de determinação da despesa fiscal nem os benefícios fiscais que concorreram para o seu apuramento nem os valores do campo 234 que concorreram para o apuramento do lucro tributável.

Esta situação é facilmente ilustrada com um exemplo detectado no tratamento dos ficheiros com informação das declarações de IRC liquidadas em 2006:

- ◆ para um determinado sujeito passivo, foram liquidadas em 2006, as declarações relativas aos exercícios de 2004 e 2005;
- ◆ na liquidação referente ao ano de 2004, apurou-se um prejuízo fiscal, tendo sido inscrito no campo 234 “Benefícios fiscais”, o valor de €21.115.516,15;
- ◆ na liquidação relativa ao ano de 2005, apurou-se um lucro tributável de €382.288.865,91 o qual foi totalmente absorvido pela dedução de prejuízos. Para o referido lucro, concorreram os benefícios fiscais inscritos no campo 234 “Benefícios fiscais”, no valor de €20.404.510,44.

Ora, de acordo com a metodologia adoptada pela DGCI nenhuma destas liquidações concorreu para o apuramento da despesa fiscal, não obstante os valores dos benefícios fiscais que operaram por dedução ao rendimento apresentarem valores muito significativos.

Da situação acima descrita resulta claro que os benefícios fiscais que concorreram para o apuramento do prejuízo influenciaram a receita fiscal de 2006, no momento da dedução do prejuízo na liquidação referente a 2005. Desta forma, considera-se que a DGCI deveria apurar o valor da despesa fiscal que resulta dos benefícios fiscais que concorreram para a determinação do prejuízo, aplicando a taxa a que o sujeito passivo seria tributado em 2005 não fosse o lucro tributável ter sido totalmente absorvido pela dedução dos prejuízos.

Dado o exposto, considera-se que a metodologia adoptada pela DGCI envia a análise na medida em que subavalia a despesa fiscal em IRC não só em relação aos benefícios fiscais que resultam do EM e do EMC mas relativamente àquela que resulta de todos os benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento.

3.2.1.6.2 - Apuramento da despesa fiscal com base nos valores declarados no campo 234

A metodologia adoptada pela DGCI considera, para a determinação da despesa fiscal, apenas o montante inscrito no campo 234 – “Benefícios Fiscais” que, como referido anteriormente, no caso específico dos benefícios fiscais decorrentes da atribuição de donativos no âmbito do EM e do EMC,



apenas contém o valor das majorações previstas nos referidos estatutos, desprezando o valor do donativo, na parte aceite fiscalmente.

No entanto, o valor do donativo (na parte fiscalmente aceite) deve ser considerado no apuramento da despesa fiscal porquanto constitui efectivamente um benefício fiscal. Aliás, este é o entendimento traduzido na Circular 2/2004, de 20 de Janeiro, da DSIRC, onde se esclarece que:

“O regime tributário aplicável aos donativos atribuídos no âmbito do Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Dec-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, consiste em sede de IRC, na sua consideração como custo ou perda do respectivo exercício para efeitos de determinação do lucro tributável, acrescido da majoração respectiva (...).

Não sendo a situação subsumível no âmbito deste regime, aplicar-se-ão as regras gerais do Código do IRC, sendo aceites como custo, embora sem qualquer majoração apenas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Assim, as importâncias que revistam a natureza de donativos fora do âmbito do Estatuto do Mecenato, não logram passar o teste da respectiva indispensabilidade, pelo que não são aceites como custo para efeitos fiscais.”

Ora, assim se conclui que o EM e, posteriormente, também o EMC vieram criar um benefício fiscal que permite que o valor atribuído a título de donativo seja considerado um custo fiscalmente aceite. Não fossem as disposições do EM, os donativos não seriam considerados custos para efeitos fiscais uma vez que a sua atribuição não é indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora²⁹.

O Despacho n.º 96/2005-XVII, do SEAF, de 20 de Abril (referido anteriormente a propósito do reconhecimento das entidades beneficiárias no âmbito do EM), vem reiterar esta ideia no ponto V, em que define a informação de que deverão dispor as entidades mecenas, ao determinar que estas deverão incluir no dossier fiscal um documento “(...) onde se evidencie o cálculo do benefício (montante do donativo e respectiva majoração), de modo a justificar os valores inscritos no Anexo F da declaração anual.”. O mesmo texto veio depois a integrar a Circular 9/2005, de 11 de Agosto, da DSIRC.

No entanto, o procedimento adoptado pela DGCI contraria de forma clara estas disposições criando até, no caso dos donativos atribuídos ao abrigo do artigo 4.º do EM, uma situação paradoxal já que, de acordo com a metodologia que tem sido seguida, este tipo de benefício não gera despesa fiscal na medida em que não está prevista no EM qualquer majoração.

Como já explicitado anteriormente, os actuais modelos das declarações modelo 22 e anual não permitem identificar, em relação a cada sujeito passivo, o valor dos donativos fiscalmente aceites. No entanto, é possível conhecer essa informação através dos processos de documentação fiscal dos sujeitos passivos previstos no artigo 121.º do CIRC.

Quando se trate de sujeitos passivos que integrem o cadastro especial de contribuintes (CEC), nos termos da alínea a) do artigo 15º do Decreto-Lei nº 408/93, de 14 de Dezembro ou de entidades a que seja aplicado o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, os respectivos processos de

²⁹ De acordo com o artigo 23.º do CIRC “Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”.



documentação fiscal encontram-se em posse da DGCI pois, de acordo com o n.º 3 do artigo 121.º do CIRC, devem ser entregues conjuntamente com a declaração anual.

Deste modo, para avaliar os valores da despesa fiscal apurados pela DGCI e confrontá-los com uma forma de apuramento em que se considerassem não só as majorações mas também os donativos atribuídos (na parte que constitui um custo fiscalmente aceite), foi constituída uma amostra³⁰ das declarações de IRC liquidadas em 2006 entregues por sujeitos passivos integrados no CEC, para as quais tinha sido entregue a correspondente declaração anual com valores inscritos relativamente a donativos no quadro 04 do anexo F da declaração anual³¹.

Foram seleccionados os processos de documentação fiscal dos sujeitos passivos que inscreveram no nos campos F123, F132, F141 e F150 - “*Majorações aplicadas nos termos do Estatuto do Mecenato (Dec-Lei n.º 74/99, de 16 de Março) e do Estatuto do Mecenato Científico (Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho)*”, do quadro 04 do anexo F da declaração anual, valores superiores a €10.000.

Atendendo ao critério acima identificado a amostra foi constituída por 66 processos.

Pela consulta aos referidos processos, pretendia-se apurar o valor aceite fiscalmente dos donativos entregues pelos sujeitos passivos³², para tornar possível o confronto entre o montante da despesa fiscal calculado com base no valor dos donativos (na parte aceite fiscalmente) acrescido das majorações com o apurado de acordo com a metodologia da DGCI que apenas considera as majorações. Dos 66 processos de documentação fiscal seleccionados apenas foram analisados 57, pois verificou-se que em nove casos os sujeitos passivos não tinham procedido à sua entrega.

Dos 57 processos analisados³³ verificou-se que a aplicação da metodologia da DGCI só seria possível em 34 uma vez que apenas em relação a estes:

- ◆ se apurou matéria colectável; e
- ◆ foi possível identificar o valor dos donativos atribuídos, na parte fiscalmente aceite.

Depois da consulta e análise da informação relativa aos donativos que constava dos processos de documentação fiscal seleccionados, procedeu-se à aplicação da taxa de IRC³⁴ a que o sujeito passivo se encontrava sujeito no ano de exercício a que respeitava a declaração:

- ◆ ao valor das majorações (metodologia da DGCI); e
- ◆ ao valor dos donativos atribuídos, na parte fiscalmente aceite, acrescido das respectivas majorações.

³⁰ Os critérios de selecção da amostra encontram-se explicitados no Anexo 4.

³¹ De referir que, dado este critério, foram excluídos da amostra todos os sujeitos passivos que não obstante inscreverem valores muito elevados no campo 234 da modelo 22 não entregaram a correspondente declaração anual, pois nestes casos, não haveria forma de identificar que parte desse valor dizia efectivamente respeito a donativos.

³² Como referido anteriormente, o Despacho n.º 96/2005-XVII, do SEAF, de 20 de Abril, e a Circular 9/2005, de 11 de Agosto, da DSCIR, determinam que as entidades mecenas deverão incluir no dossier fiscal um documento “(...) onde se evidencie o cálculo do benefício (montante do donativo e respectiva majoração), de modo a justificar os valores inscritos no Anexo F da declaração anual.”.

³³ Em 15 deles não se apurou matéria colectável e em 8 casos, os processos não tinham informação que permitisse apurar inequivocamente o montante fiscalmente aceite dos donativos atribuídos.

³⁴ Também neste aspecto, foi seguida a metodologia adoptada pela DGCI, considerando-se para efeitos de apuramento da despesa fiscal a taxa que resulta do quociente entre o valor da colecta (campo 351 da declaração modelo 22) e o montante da matéria colectável total (campo 346 da declaração modelo 22).



Do confronto entre estas duas formas de apuramento da despesa fiscal, verificou-se que, tendo em conta apenas as 34 situações analisadas, a metodologia utilizada pela DGCI subavaliou a despesa fiscal em €953.246,07, ou seja, relativamente a esta amostra, a despesa fiscal é efectivamente cerca de 250% superior ao apurado pela DGCI.

Quadro 6 – Apuramento da despesa fiscal da amostra seleccionada – comparação com metodologia da DGCI

(em euros)

Apuramento despesa fiscal com base nas majorações		Apuramento despesa fiscal com base nos donativos acrescidos das respectivas majorações		Diferenças	
Majorações mecenato (1)	Despesa fiscal (2)	Donativos + Majorações (3)	Despesa fiscal (4)	(3) – (1)	(4) – (2)
3.579.804,71	382.183,71	6.571.977,79	1.335.429,78	2.992.173,08	953.246,07

Fonte: Tratamento dos ficheiros disponibilizados pela DGCI e processos de documentação fiscal seleccionados.

Dado o exposto, verifica-se que a metodologia adoptada pela DGCI, ao considerar apenas o valor das majorações e não os donativos fiscalmente aceites, subavalia de forma muito significativa a despesa fiscal.

Para além das questões já analisadas, coloca-se ainda uma outra relativamente à metodologia adoptada pela DGCI. No apuramento da despesa fiscal são considerados os valores inscritos no campo 234 das declarações de IRC que tenham sido liquidadas num determinado ano. Se relativamente a um sujeito passivo tiverem sido liquidadas, com referência a um determinado exercício, mais do que uma declaração apenas são considerados neste apuramento os valores constantes da última (declaração vigente). Este procedimento é correcto, no entanto, não permite salvaguardar as situações em que as duas liquidações ocorram em anos diferentes.

Na verdade, se um sujeito passivo proceder à entrega de uma declaração que é liquidada num determinado ano, o valor inscrito no campo 234 é considerado no apuramento da despesa fiscal mas se no ano seguinte for liquidada uma nova declaração para o mesmo ano de exercício, (por exemplo, em resultado de um processo de reclamação graciosa ou de uma acção inspectiva), o valor inscrito no campo 234 será novamente considerado no apuramento da despesa fiscal desse ano.

Deste modo, um mesmo valor pode ser considerado no apuramento da despesa fiscal de dois anos distintos.

Em sede de contraditório, a DGCI esclareceu que:

“Relativamente à possibilidade de um mesmo benefício ser considerado no apuramento da despesa fiscal em mais de um ano na sequência da entrada na base de dados de uma declaração de substituição ou de correcção, a mesma não se verifica uma vez que estas declarações apenas são englobadas no cálculo da despesa fiscal se forem liquidadas no mesmo ano da declaração que substituem/corrigem, no caso de entrarem na base de dados em ano posterior não são consideradas para efeito do apuramento da despesa fiscal”.

Sobre esta matéria, importará referir que, no âmbito das reuniões realizadas com os responsáveis da DGCI, na explicitação da metodologia de quantificação da despesa fiscal em IRC, designadamente no que respeita à identificação das declarações que seriam consideradas, não resultou claro que no caso das declarações de substituição apenas fossem consideradas as liquidadas no mesmo ano da declaração substituída.



Face à informação facultada pela DGCI, em sede de contraditório, refira-se que se, por um lado, deixa de existir a possibilidade de um mesmo valor poder ser considerado no apuramento da despesa fiscal de dois anos distintos, por outro, é de salientar que o facto de não serem consideradas estas declarações pode resultar também, em algumas situações, numa subavaliação da despesa fiscal. Aliás, este facto é reconhecido pela DGCI, ao afirmar que:

“Com esta metodologia o erro no cálculo consiste apenas em eventuais correcções aos valores dos benefícios já considerados em anos anteriores, no entanto, actualmente não existem meios que permitam apurar apenas as correcções efectuadas através da comparação entre os valores apresentados na declaração de substituição e os montantes inicialmente declarados”.

Da análise efectuada concluiu-se que as principais dificuldades no apuramento da despesa fiscal resultam, essencialmente, do facto destes benefícios operarem por dedução ao rendimento e não à colecta, de resto como sucede no IRS.

3.2.2 – Mecenas sujeitos passivos de IRS

3.2.2.1 – Identificação dos sujeitos passivos de IRS

De acordo com o artigo 13.º do CIRS, são sujeitos passivos de IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

3.2.2.2 – Os donativos nas liquidações de IRS

O artigo 5.º do Estatuto do Mecenato vem definir as regras e limites para as deduções em IRS por virtude do mecenato. No entanto, a alínea d) do n.º 1 do mesmo artigo vem estabelecer que as deduções só são efectuadas no caso de não terem sido contabilizadas como custos.

Esta norma implica que as regras e limites definidos se aplicam apenas aos donativos atribuídos por pessoas singulares na sua esfera pessoal quando estes não tenham sido contabilizados como custo no exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária bem como os atribuídos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico. Os rendimentos obtidos com as actividades acima referidas são enquadráveis na categoria B do IRS.

Na análise em sede de IRS dos benefícios fiscais decorrentes da atribuição de donativos, irão ser considerados apenas os donativos atribuídos por pessoas singulares na sua esfera pessoal uma vez que só é possível conhecer o valor dos donativos atribuídos e contabilizados no exercício de qualquer das actividades acima referidas através de uma inspecção à contabilidade do sujeito passivo e desde que este possua contabilidade organizada³⁵.

³⁵ O n.º 1 e o n.º 2 do artigo 28.º do CIRS, dispõem que a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais se fará com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado quando se trate de sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior qualquer dos seguintes limites: €149 739,37 para o volume de vendas ou €99 759,58 para o valor líquido dos restantes rendimentos desta categoria. No entanto, o n.º 3 do mesmo artigo prevê a possibilidade de os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado poderem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade.



No entanto, o artigo 28.º do CIRS prevê outras formas de determinação dos rendimentos da categoria B do IRS, que não a efectuada com base na contabilidade:

- ◆ determinação com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;
- ◆ opção pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A.

Nestes casos, como na determinação do rendimento dos actos isolados³⁶, os sujeitos passivos não vão efectivamente proceder a qualquer dedução por via dos donativos atribuídos na esfera da categoria B, até porque, na verdade, não há lugar à efectiva contabilização e à consideração como custo da actividade dos valores atribuídos a título de donativo nem da respectiva majoração, caso esta exista.

No entanto, o sujeito passivo poderá sempre declarar os donativos atribuídos no anexo H e, deste modo, usufruir das deduções previstas no artigo 5.º do Estatuto do Mecenato.

3.2.2.3 – Valores declarados dos donativos

Todos os anos, a DGCI tem promovido alterações ao modelo oficial da referida declaração. Estas modificações visam normalmente adequar as declarações às alterações legislativas verificadas em cada ano mas também, e principalmente nos últimos anos, dotar a Administração Fiscal de mais informação passível de ser objecto de cruzamento e confronto com outras declarações e dados a que esta tenha acesso.

Deste modo, atendendo a este facto e ao período de incidência da auditoria, no presente documento, dar-se-á conta da análise dos donativos e dos benefícios fiscais decorrentes da sua atribuição por sujeitos passivos de IRS, tendo em conta os modelos de impressos em vigor a partir de Janeiro de 2006, aprovados pela Portaria n.º 1287/2005, de 15 de Dezembro, ou seja, os modelos utilizados para a entrega de declarações a partir dessa data, independentemente do ano a que respeite a declaração.

No entanto, sempre que se considere pertinente far-se-á referência aos modelos em vigor a partir de Janeiro de 2007, aprovados pela Portaria n.º 10/2007, de 4 de Janeiro, uma vez que estes sofreram alterações significativas, designadamente no que respeita aos donativos.

Os valores referentes aos donativos são inscritos no quadro 07 do anexo H, devendo os sujeitos passivos indicar nesse quadro um código para identificar que tipo de donativo se trata.

Nas instruções de preenchimento dos impressos em vigor a partir de Janeiro de 2006, encontram-se previstos três códigos³⁷ para identificar o donativo atribuído nos termos do Estatuto do Mecenato ou do Estatuto do Mecenato Científico, como se explicita no quadro seguinte:

³⁶ De acordo com o artigo 30.º do CIRS, na determinação do rendimento tributável dos actos isolados, são dedutíveis apenas os encargos devidamente comprovados e necessários à obtenção dos rendimentos brutos, até à sua concorrência.

³⁷ Das referidas instruções consta também o código “716” destinado a identificar os donativos atribuídos ao abrigo da Lei da Liberdade Religiosa (n.º 3 do artigo 32.º da Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho), que não serão analisados uma vez que não se enquadram no âmbito da presente auditoria.



Quadro 7 – Declarações de IRS em vigor a partir de 2006 – códigos para identificação dos donativos

Código do benefício	Descrição
713	Donativos ao Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais e associações de municípios e de freguesias (art.º 5.º alínea a) do Estatuto do Mecenato)
714	Donativos a outras entidades (art.º 5.º, alínea b) do Estatuto do Mecenato e art.ºs 9.º e 11.º, n.º 2 do Estatuto do Mecenato Científico
715	Donativos a igrejas e a instituições religiosas (art.º 5.º, n.º 2 do Estatuto do Mecenato)

Fonte: Portaria n.º 1287/2005, de 15 de Dezembro, que aprovou os modelos de impressos e respectivas instruções de preenchimento em vigor a partir de Janeiro de 2006

Relativamente a estes códigos, dispõem as referidas instruções que “*Na indicação dos donativos deve ser observado o disposto nos art.ºs 5.º e 5.º-A do Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março. A majoração será assumida automaticamente na liquidação do imposto no que respeita aos donativos inscritos com os códigos 715 e 716, devendo os donativos indicados com os códigos 713 e 714 ser acrescidos da respectiva majoração.*”.

Deste modo, na análise das declarações dos sujeitos passivos teremos que considerar que:

- ◆ os valores inscritos com o código 715 correspondem aos donativos efectivamente atribuídos;
- ◆ os valores inscritos com os códigos 713 e 714 correspondem à soma dos donativos atribuídos com os valores das majorações calculadas pelo sujeito passivo.

Uma vez que as percentagens das majorações previstas no EM e no EMC são diferentes consoante os tipos de mecenato não é possível identificar, para estes dois últimos códigos, os montantes efectivamente atribuídos a título de donativo pelos sujeitos passivos.

De acordo com dados fornecidos pela DSIRS, nas declarações entregues pelos sujeitos passivos com referência aos anos de 2003, 2004 e 2005, foram declarados os valores que se apresentam no quadro seguinte:

Quadro 8 – Donativos – valores declarados nas declarações referentes a 2003, 2004 e 2005

(em euros)

Ano da declaração	N.º de declarações com valores declarados de donativos	Valores inseridos com referência ao código 713	Valores inseridos com referência ao código 714	Valores inseridos com referência ao código 715	Soma dos valores declarados
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)=(3)+(4)+(5)
2003	258.635	3.328.860,71	47.967.294,68	28.068.713,93	79.364.869,32
2004	261.168	3.746.294,10	43.363.477,87	33.666.954,26	80.776.726,23
2005	250.444	2.308.925,41	41.692.781,40	36.272.119,79	80.273.826,60
Total	770.247	9.384.080,22	133.023.553,95	98.007.787,98	240.415.422,15

Fonte: DSIRS/DGCI

3.2.2.3.1 – Conformidade das declarações de IRS com o regime legal dos donativos

A análise dos modelos dos impressos no sentido de identificar a forma de declarar os donativos suscitou, no entanto, dúvidas acerca da conformidade destes modelos com as disposições do Estatuto do Mecenato e do Estatuto do Mecenato Científico.



As instruções do anexo H (em vigor a partir de 2006), como se verifica no Quadro 7, indicam que com o código 713 devem ser inscritos os donativos “ao Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais e associações de municípios e de freguesias (art.º 5.º alínea a) do Estatuto do Mecenato)” e com o código 714 os donativos “a outras entidades (art.º 5.º, alínea b) do Estatuto do Mecenato e art.ºs 9.º e 11.º, n.º 2 do Estatuto do Mecenato Científico”.

Esta diferenciação tem por objectivo distinguir, para efeitos da liquidação de IRS, os donativos não sujeitos a qualquer limite dos sujeitos ao limite de 15% da colecta. No entanto, esta formulação sugere, de forma incorrecta e prejudicial para o sujeito passivo, que com o código 713 apenas devem ser inscritos os donativos atribuídos ao Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais e associações de municípios e de freguesias, como se estes fossem os únicos donativos a não estarem sujeitos a qualquer limite.

Deste modo, um donativo atribuído a qualquer entidade (que não uma das enunciadas nas instruções de preenchimento para utilização do código 713) cujo programa ou actividade tenha sido considerado de superior interesse e que, de acordo com o EM, não se encontre sujeito a qualquer limite deveria ser declarado no anexo H com o código 713, embora as instruções de preenchimento indiquem que para donativos “a outras entidades (...)” se deva utilizar o código 714.

Esta situação não foi ultrapassada nos modelos em vigor a partir de Janeiro de 2007. Como se pode constatar no quadro seguinte, das instruções de preenchimento constam treze códigos que os sujeitos passivos deverão utilizar para indicar o valor dos donativos atribuídos.

Quadro 9 – Declarações de IRS em vigor a partir de 2007 – códigos para identificação dos donativos

Código do benefício	Descrição
715	Donativos a igrejas e a instituições religiosas (art. 5.º, n.º 2, do Estatuto do Mecenato)
716	Donativos ao abrigo da Lei da Liberdade Religiosa (n.º 3 do art. 32.º da Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho)
717	Mecenato científico – Donativos a fundações, instituições de ensino superior, laboratórios, órgãos de comunicação social, etc. – de natureza científica – (Estatuto do Mecenato Científico)
718	Mecenato cultural – Donativos concedidos no âmbito do mecenato cultural, ambiental, desportivo e educacional
719	Mecenato – Contratos plurianuais – Donativos concedidos no âmbito do mecenato cultural, ambiental, desportivo e educacional, atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais
720	Mecenato social – Donativos atribuídos no âmbito do mecenato social
721	Mecenato social de apoio especial – Donativos atribuídos no âmbito do mecenato social, para apoio à infância, tratamento de toxicodependentes e criação de oportunidades de trabalho
722	Mecenato para a sociedade de informação – Donativos no âmbito do mecenato para a sociedade de informação
723	Mecenato familiar – Donativos concedidos no âmbito do mecenato familiar
724	Estado – Mecenato científico – Donativos ao Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, associações e municípios e de freguesias, fundações – de natureza científica – (Estatuto do Mecenato Científico)
725	Estado – Mecenato cultural – Donativos ao Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, associações e municípios e de freguesias, fundações – de natureza cultural, ambiental, desportiva e educacional
726	Estado – Contratos plurianuais – Donativos ao Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, associações e municípios e de freguesias, fundações – de natureza cultural, ambiental, desportiva e educacional com contratos plurianuais
727	Estado – Mecenato social – Donativos ao Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, associações de municípios e de freguesias, fundações – de natureza social

As alterações verificadas representam uma evolução muito positiva, na medida em que permitem a identificação dos donativos por tipo de mecenato.



No entanto, esta identificação induz ainda mais em erro os sujeitos passivos quando estes pretendam declarar donativos que, embora atribuídos a outras entidades (que não o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais, as associações de municípios e de freguesias e as fundações), não se encontrem nos termos do EM, sujeitos a qualquer limite.

Como confirmado pela DSIRS, em termos de liquidação do imposto, a utilização dos códigos com a indicação “Estado” implicará que o donativo não estará sujeito a qualquer limite, enquanto que nos restantes códigos terá que respeitar o limite de 15% da colecta.

Assim, um sujeito passivo que, por exemplo, atribua um donativo a uma qualquer entidade cujo programa ou actividade tenha sido considerado de superior interesse cultural – donativo que, de acordo com o EM, não se encontra sujeito a qualquer limite – deveria utilizar o código 725 como se tratasse de um donativo ao Estado, às Regiões Autónomas, às autarquias locais, às associações de municípios e de freguesias ou às fundações pois só assim não estaria sujeito a qualquer limite no acto de liquidação do imposto.

No entanto, dada a formulação das referidas instruções, o sujeito passivo será levado a utilizar o código 718 (Mecenato cultural – Donativos concedidos no âmbito do mecenato cultural, ambiental, desportivo e educacional) uma vez que a entidade a que atribuiu o donativo não é nenhuma das que consta no código 725.

De acordo com a DSIRS, no caso de o sujeito passivo se sentir lesado face ao resultado da liquidação, este poderá, com base no artigo 140.º do CIRS, reclamar contra a respectiva liquidação ou impugná-la nos termos e com os fundamentos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Esta é sem dúvida uma faculdade que assiste os sujeitos passivos contudo, considera-se que os modelos oficiais das declarações e, em particular neste caso o anexo H, deveria contemplar as situações previstas na lei, e que tais situações deveriam ser explicitadas nas respectivas instruções de preenchimento.

3.2.2.4 – Os mecanismos de controlo instituídos pela DGCI

A acção da Inspeção Tributária encontra-se mais vocacionada para a área do IRC e do IVA pelo que no que respeita ao IRS, a DGCI tem privilegiado o controlo centralizado e massificado das declarações entregues pelos sujeitos passivos.

Deste modo, todos os anos são desencadeados processos de análise sendo suspensas as respectivas liquidações até ao esclarecimento das dúvidas da Administração Fiscal face à coerência e veracidade dos valores declarados.

Estes processos de análise (e a conseqüente suspensão da liquidação) podem resultar:

- ◆ de incoerências entre os dados inscritos pelos sujeitos passivos nas declarações e as informações que a Administração Fiscal conhece por outras vias (é o caso das diferenças



apuradas entre os rendimentos declarados pelos sujeitos passivos e os valores constantes das declarações modelo 10³⁸);

- ◆ do facto de os valores declarados pelos sujeitos passivos relativamente a despesas (que configurem deduções à colecta ou ao rendimento) serem superiores a um determinado valor definido todos os anos para efeitos de controlo.

O critério para análise pode ser um valor fixo para todos os sujeitos passivos, uma percentagem do rendimento bruto ou pode resultar de uma combinação destes dois factores. No caso dos donativos, e para as declarações entregues no ano de 2006, foram seleccionadas para análise as declarações cujos montantes declarados de donativos ultrapassem um valor definido e/ou fossem superiores a uma determinada percentagem do rendimento bruto do agregado familiar³⁹.

Na sequência da criação de um processo de análise, o sujeito passivo é informado da necessidade de prestar informações adicionais através de uma carta registada⁴⁰ remetida directamente pela DSIRS.

Em algumas situações, os sujeitos passivos poderão mesmo por correio electrónico esclarecer algumas dúvidas e sanar algumas das incoerências. No entanto, nas situações em que a análise se destine ao controlo dos valores declarados, como é o caso das despesas de saúde e dos donativos, o sujeito passivo terá que se dirigir ao serviço de finanças do seu domicílio fiscal para que os documentos de suporte possam ser verificados⁴¹.

Após a análise pelo Serviço de Finanças, o processo será dado como findo e será efectuada a liquidação se:

- ◆ o serviço de finanças informar no sentido de não haver lugar a qualquer correcção;
- ◆ for entregue pelo sujeito passivo uma declaração de substituição a corrigir os valores inicialmente declarados;
- ◆ for recolhida uma declaração oficiosa preenchida pelos serviços a retirar os valores declarados pelo sujeito passivo quando estes não tenham sido justificados ou não tenham documento justificativo válido.

A cada tipo de incoerência ou valor a controlar é atribuído um código de análise, podendo cada liquidação ter associado à sua suspensão vários códigos de análise.

³⁸ A declaração Modelo 10 destina-se a declarar os rendimentos sujeitos a imposto, auferidos por sujeitos passivos de IRS ou IRC residentes no território nacional bem como as retenções na fonte, devendo ser entregue pelas entidades devedoras desses rendimentos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano.

³⁹ O montante e a percentagem definidos pela DGCI com referência aos donativos foram dados a conhecer aos serviços do Tribunal para efeitos de realização da presente auditoria. No entanto, os limites definidos não constam do presente documento uma vez que se trata de uma informação sigilosa (até porque a sua divulgação poderia influenciar o comportamento dos sujeitos passivos aquando do preenchimento das respectivas declarações de rendimentos).

⁴⁰ No caso em que tenham informado a Administração Fiscal do seu endereço electrónico, os sujeitos passivos receberão esta informação também via e-mail.

⁴¹ De acordo com o n.º 1 do artigo 128.º do CIRS “As pessoas sujeitas a IRS devem apresentar, no prazo que lhes for fixado, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionadas na respectiva declaração, quando a Direcção-Geral dos Impostos os exija.”, esclarecendo ainda o n.º 2 do mesmo artigo que “A obrigação estabelecida no número anterior mantém-se durante os quatro anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.”.



No ano de 2006, no que respeita às declarações referentes ao ano de 2005, foram desencadeados cerca de 163.000 processos de análise⁴², sendo que destas 3.725 tinham códigos de análise relativos a donativos⁴³.

Quadro 10 – Processos com códigos de análise referentes a donativos

Situação dos Processos	Quantidade	%
Criado	501	13%
Findo sem necessidade de correcções	2.522	68%
Findo com entrada de declaração oficiosa	46	1%
Findo com entrada de declaração de substituição	656	18%
Total	3.725	100%

Fonte: DSIRS

A DSIRS está a desenvolver uma acção de controlo junto das Direcções de Finanças para conhecer os motivos da pendência dos processos ainda em aberto, com especial atenção para as declarações que digam respeito aos anos de 2003, cujo prazo de caducidade, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária (LGT), terminará a 31 de Dezembro de 2007.

3.2.2.5 – Apuramento da despesa fiscal de IRS do ano de 2006

A despesa fiscal em IRS, que resulta da atribuição de donativos corresponde ao valor da dedução à colecta, por via dos valores declarados pelos sujeitos passivos, considerado nas liquidações efectuadas em determinado ano, independentemente do ano a que respeite a declaração.

De acordo com o n.º 1 do artigo 78.º, são efectuadas apenas até à concorrência do valor da colecta, e pela seguinte ordem, as seguintes deduções à colecta⁴⁴ relativas:

- a) Aos sujeitos passivos, seus dependentes e ascendentes;
(...)

- h) Aos benefícios fiscais⁴⁵.

Deste modo, nem todos os valores declarados pelos sujeitos passivos dão origem a uma dedução à colecta. No caso dos benefícios fiscais, só há efectivamente uma dedução à colecta se, depois de efectuadas as deduções previstas nas alíneas a) a g), subsistir colecta.

Para além disso, há ainda a considerar que os benefícios fiscais decorrentes do EM e do EMC são apenas um tipo de benefícios de entre outros que operam por dedução à colecta do IRS (a título exemplificativo: as contribuições para planos individuais de poupança-reforma⁴⁶, as despesas com a educação e reabilitação do sujeito passivo ou dependentes deficientes⁴⁷, os prémios de seguros em que

⁴² De acordo com a DSIRS, encontram-se ainda por resolver 9.000 processos.

⁴³ No caso dos donativos os códigos de análise são o A10 e, a partir do ano de 2005, o D17.

⁴⁴ De salientar que não estão incluídas nestas alíneas as deduções à colecta relativas aos pagamentos por conta do imposto e às importâncias retidas na fonte uma vez que estas conferem sempre ao sujeito passivo o direito ao reembolso da diferença.

⁴⁵ Actual alínea i), na redacção dada pelo artigo 46.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que introduziu uma nova alínea g) ao artigo 78.º do CIRS.

⁴⁶ Artigo 21.º, n.º 2, do EBF – não dedutível no ano de 2005.

⁴⁷ Artigo 16.º, n.º 2, do EBF.



figurem como primeiros beneficiários sujeitos passivos ou dependentes deficientes⁴⁸ ou as contribuições para planos de poupança-educação e planos de poupança-reforma/educação⁴⁹).

No apuramento da despesa fiscal, a DGCI, esclareceu no respeitante aos benefícios fiscais que operam por dedução à colecta, que “*Não estabelecendo o n.º 1 do artigo 78.º do Código do IRS (CIRS) qualquer ordem das deduções à colecta no âmbito dos benefícios fiscais, na liquidação das declarações são considerados os benefícios de acordo com a ordem de preenchimento declarativo, conforme notas explicativas ao Quadro 07 do Anexo H à declaração de rendimentos modelo 3 do IRS*”.

A metodologia adoptada pela DCGI relativamente ao apuramento da despesa fiscal de IRS, em resultado dos benefícios fiscais previstos no EM e no EMC, afigura-se correcta na medida em que considera, em cada ano, os valores que relativamente àqueles benefícios constituíram efectivamente deduções à colecta.

Refira-se que no caso do IRS os benefícios previstos no EM e no EMC operam por dedução à colecta o que facilita a criação de uma metodologia de apuramento da despesa fiscal ao contrário do que sucede no caso do IRC, onde estes benefícios operam por dedução ao rendimento, criando alguns condicionalismos à determinação da despesa fiscal.

De acordo com as informações da DSIRS, no que se refere aos benefícios fiscais previstos no EM e EMC, a despesa fiscal de IRS, no ano de 2006, foi de €17.436.991,30, como se evidencia no quadro seguinte.

Quadro 11 – Despesa fiscal de IRS em 2006 – Benefícios fiscais previstos no EM e no EMC

(em euros)

Despesa fiscal em resultado de:	Número de liquidações	Valor
Deduções à colecta – donativos ao Estado	9.983	571.989,28
Deduções à colecta – outros donativos	252.719	16.863.220,35
Deduções ao rendimento – outros donativos	9	1.781,67
Total	262.711	17.436.991,30

Fonte: DSIRS

Embora na análise efectuada apenas se tenha referido que os benefícios fiscais pela atribuição de donativos operam, na esfera do IRS, por dedução à colecta, o Quadro 11 contém também valores referentes a deduções ao rendimento, o que se justifica por duas razões:

- ◆ os valores apurados referem-se a todas as liquidações efectuadas em 2006, independentemente do ano a que diz respeito a declaração; e
- ◆ os donativos constituíam abatimentos ao rendimento líquido até à revogação do artigo 56.º do CIRS pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, que aprovou o Estatuto do Mecenato.

Deste modo, as nove liquidações que originaram despesa fiscal, no valor de €1.781,67, dizem respeito a declarações de anos anteriores a 1999⁵⁰.

⁴⁸ Artigo 16.º, n.º 2, do EBF.

⁴⁹ Artigo 21.º, n.º 2, do EBF.



De referir que o controlo exercido pela DGCI, relativamente aos valores declarados pelos sujeitos passivos, tal como explicitado no ponto “3.2.2.4 – Os mecanismos de controlo instituídos pela DGCI”, pode incidir em declarações cujos valores declarados justificaram uma análise mas que não deram efectivamente origem a despesa fiscal por não existir colecta no momento da dedução dos benefícios inerentes aos donativos atribuídos. Mais eficaz seria se o controlo, através dos códigos de análise, se efectuasse em fase posterior à liquidação para incidir não nos valores declarados pelos sujeitos passivos mas sim nas importâncias efectivamente deduzidas à colecta.

De acordo com a responsável pela DSIRS, tal controlo não é possível uma vez que isso obrigaria a proceder à liquidação e só depois em função desta seleccionar as declarações a analisar.

No entanto, considera-se que seria mais vantajoso que a DGCI procedesse à liquidação de todas as declarações entregues e, face às importâncias efectivamente deduzidas à colecta, seleccionasse as declarações a analisar, cuja liquidação ficaria suspensa até à total confirmação dos valores declarados pelos sujeitos passivos pois, de acordo com o actual procedimento, a Administração Fiscal poderá despender recursos na confirmação de valores que embora constem da declaração não têm qualquer efeito na liquidação e que, mesmo que venham a ser corrigidos, não se traduzem num aumento da receita fiscal.

⁵⁰ Atendendo ao prazo de caducidade da liquidação, definido no artigo 45.º da LGT e às disposições relativas à suspensão deste, nos termos do artigo 46.º também da LGT, as declarações liquidadas em 2006, referentes a anos anteriores a 1999, deverão resultar de processos de reclamação graciosa ou de impugnação.



IV – VISTA AO MINISTÉRIO PÚBLICO

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

V – EMOLUMENTOS

Nos termos do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de Maio, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 139/99, de 28 de Agosto, são devidos emolumentos no valor global de €1.633,75, que corresponde ao mínimo previsto, a suportar pela Direcção-Geral do Impostos (DGCI), em conformidade com a respectiva nota de emolumentos.



Tribunal de Contas


VI – DECISÃO

Em Subsecção da 2ª Secção decidem os juízes do Tribunal de Contas:

1. Aprovar o presente relatório.
2. Ordenar que o mesmo seja remetido ao Presidente da Assembleia da República, ao Presidente da Comissão Parlamentar de Orçamento e Finanças, ao Ministro de Estado e das Finanças, ao Ministro da Presidência, ao Ministro do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional, ao Ministro do Trabalho e da Solidariedade Social, à Ministra da Educação, ao Ministro da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, à Ministra da Cultura e ao Director-Geral dos Impostos.
3. Fixar o prazo de seis meses para que a DGCI informe o Tribunal sobre o acatamento das recomendações constantes do presente relatório 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, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto.
4. Fixar o valor global dos emolumentos em €1.633,75, nos termos do n.º 3 do artigo 2.º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de Maio.
5. Remeter cópia deste relatório e o respectivo processo ao Procurador-Geral Adjunto, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 29.º, n.º 4, da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto.
6. Após o cumprimento das diligências que antecedem, divulgar o relatório no sítio do Tribunal de Contas na Internet.


Tribunal de Contas, aprovado em sessão de 8 NOV 2007

O Conselheiro Relator,


(Armindo de Jesus Sousa Ribeiro)

Os Conselheiros Adjuntos,


(António José Avérous Mira Crespo)


(Lia Olema Ferreira Videira de Jesus Correia)

Fui presente.


(António Cluny)



ANEXOS

Anexo – 1	Amostra de processos de reconhecimento das entidades beneficiárias dos donativos – processos cuja apreciação pela DSIRC se encontra concluída
Anexo – 2	Amostra de processos de reconhecimento das entidades beneficiárias dos donativos – processos cuja apreciação pela DSIRC ainda não se encontra concluída
Anexo – 3	Amostra de processos de reconhecimento das entidades beneficiárias dos donativos – DSIRS
Anexo – 4	Amostra de processos de documentação fiscal de sujeitos passivos que integram o Cadastro Especial de Contribuintes
Anexo – 5	Tempos despendidos na análise dos processos por parte dos Serviços da DGCI – amostra de processos findos
Anexo – 6	Tempos despendidos na análise dos processos por parte dos Serviços da DGCI – amostra de processos pendentes
Anexo – 7	Listagem da legislação consultada
Anexo – 8	Alegações produzidas no exercício do contraditório
Anexo – 8-A	Resposta da Direcção-Geral dos Impostos
Anexo – 8-B	Resposta do Ministro do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional



ANEXO 1

Amostra de processos de reconhecimento das entidades beneficiárias dos donativos – processos cuja apreciação pela DSIRC se encontra concluída



Anexo 1

Amostra de processos de reconhecimento das entidades beneficiárias dos donativos – processos cuja apreciação pela DSIRC se encontra concluída

CrITÉrios de selecção e constituição da amostra

Não existindo uma aplicação especialmente criada para a gestão deste tipo de processos, foi fornecida à equipa de auditoria uma listagem dos processos remetidos pelas diferentes tutelas e cuja apreciação pela DSIRC foi concluída em 2006.

Da referida listagem, verificou-se terem sido concluídos, no ano de 2006, 277 processos.

Analisada a informação da listagem, verificou-se que os processos tinham a seguinte distribuição, aos quais para facilitar o tratamento, foi atribuído um código para identificar os diferentes tipos de classificação constantes da listagem:

Quant.	Tipo de Mecenato identificado na listagem	Código
2	Mecenato	2
3	Mecenato Educacional	4
1	Mecenato Educacional Interesse	41
2	Mecenato Social Interesse	51
2	Mecenato Social Superior Interesse	52
3	Mecenato Ambiental Interesse	71
25	Mecenato Científico	1
21	Mecenato Cultural	3
102	Mecenato Cultural Interesse	31
34	Mecenato Cultural Superior Interesse	32
12	Mecenato Social	5
18	Mecenato Desportivo	6
44	Mecenato Desportivo Interesse	61

Como se verifica pelo quadro acima, a identificação do tipo de mecenato a que respeita o processo nem sempre é inequívoca (por exemplo, não é clara a distinção entre a classificação de um processo como dizendo respeito a “mecenato cultural interesse” ou “mecenato cultural superior interesse”). No entanto, esta era a única informação disponível e, como tal, serviu de base à selecção da amostra dos processos.

Os principais objectivos da verificação física destes processos eram: identificar os documentos que os compõem e analisar a forma de instrução dos mesmos pelas diferentes tutelas. Deste modo, era necessário assegurar que a amostra, mais do que ser representativa do peso de cada tipo de mecenato no total dos pedidos de reconhecimento, contivesse processos de todos os tipos de mecenato.

Assim, dada a distribuição identificada no quadro acima, a selecção da amostra teve em conta os seguintes aspectos:

- ◆ para os tipos de mecenato que tivessem menos de 5 processos de reconhecimento, foram seleccionados para análise todos os processos;



- ◆ para os tipos de mecenato que tivessem mais do que 5 processos de reconhecimento, recorreu-se ao IDEA para gerar, para cada um destes grupos, uma amostra aleatória de 5 processos.

Aplicados estes dois critérios, foram seleccionados para análise 48 processos.

- ◆ 35 processos seleccionados, com recurso ao IDEA, de entre os seguintes sub-grupos de processos: Mecenato Cientifico, Mecenato Cultural, Mecenato Cultural Interesse, Mecenato Cultural Superior Interesse, Mecenato Social, Mecenato Desportivo e Mecenato Desportivo Interesse, conforme se explicita no quadro seguinte:

Código	N.º Proc.	Código	N.º Proc.	Código	N.º Proc.
1	1705/2006	6	2171/2005	61	2661/2005
1	845/2004	6	2136/2005	61	68/2005
1	761/2006	6	2108/2005	61	2193/2006
1	770/2006	6	1067/2006	61	2660/2005
1	769/2006	6	1237/2006	61	816/2006
3	2153/2005	31	96/2005		
3	2567/2005	31	4171/2004		
3	2172/2005	31	884/2005		
3	1316/2003	31	881/2005		
3	2744/2004	31	1203/2003		
5	84/2005	32	2584/2005		
5	3239/2004	32	2850/2005		
5	3686/2004	32	2862/2005		
5	3217/2002	32	2556/2005		
5	1245/2003	32	3261/2003		

- ◆ 13 processos de reconhecimento relativos a tipos de mecenato que tinham um número de processos inferior a 5 e que correspondiam aos seguintes sub-grupos: Mecenato, Mecenato Educacional, Mecenato Educacional Interesse, Mecenato Social Interesse, Mecenato Social Superior Interesse e Mecenato Ambiental Interesse, e que se explicitam no quadro seguinte:

Código	N.º Proc.
2	2501/2001
2	3398/2005
4	931/2002
4	3557/2003
4	701/2006
41	701/2006
51	3217/2002
51	3175/2005
52	885/2005
52	878/2003
71	2885/2004
71	2883/2004
71	3217/2005



Verificou-se ainda que constavam da referida listagem informações relacionadas com o mecenato mas que não constituíam na realidade processos de reconhecimento. Dado tratar-se de apenas 8 situações, considerou-se que seria de analisar também estes processos ainda que considerados como atípicos.

N.º Proc.	Identificação do processo na listagem
3555/2002	Despesas com Deslocações
3395/2002	Pedido de Esclarecimento sobre a Lei do Mecenato
28/2005	Pedido de Alargamento Subjectivo do Mecenato Desportivo
4180/2004	Revisão da Lei do Mecenato
1171/2006	Pedido de Informação sobre Sujeição ao Estatuto de Empresa Municipal
3385/2003	Donativo por Anulação de Dívida
2574/2005	Pedido de Informação sobre o Estatuto do Mecenato
2124/2005	Estatuto do Mecenato

Veio a verificar-se que do total de 56 processos seleccionados, dois deles surgiam repetidos na amostra uma vez que tinham sido sujeitos a duas classificações distintas pela DGCI:

- ◆ o processo n.º 3217/2002 surgia classificado uma vez como “Mecenato Social Interesse” e outra como “Mecenato Social Superior Interesse”; e
- ◆ o processo n.º 701/2006 surgia classificado uma vez como “Mecenato Educacional” e outra como “Mecenato Educacional Interesse”.

Deste modo, durante o trabalho de campo foram analisados 54 processos.



ANEXO 2

Amostra de processos de reconhecimento das entidades beneficiárias dos donativos – processos cuja apreciação pela DSIRC ainda não se encontra concluída



Anexo 2

Amostra de processos de reconhecimento das entidades beneficiárias dos donativos – processos cuja apreciação pela DSIRC ainda não se encontra concluída

Critérios de selecção e constituição da amostra

Para além dos processos de reconhecimento das entidades beneficiárias dos donativos cuja apreciação pela DGCI se encontrava já concluída, foi solicitada uma listagem de todos os processos que se encontravam pendentes de análise.

Da referida listagem, verificou-se encontrarem-se pendentes, à data de 27 de Março de 2007, 320 processos.

Analisada a informação da listagem, verificou-se que os processos tinham a seguinte distribuição, aos quais para facilitar o tratamento, foi atribuído um código para identificar os diferentes tipos de classificação constantes da listagem:

Quant.	Tipo de Mecenato identificado na listagem	Código
22	Atípicos ou Informações	A
31	Mecenato	M
4	Mecenato Ambiental	MA
6	Mecenato Ambiental Superior Interesse	MASI
109	Mecenato Cultural	MC
4	Mecenato Científico	MCI
45	Mecenato Cultural Superior Interesse	MCSI
83	Mecenato Desportivo	MD
2	Mecenato Educacional	ME
12	Mecenato Social	MS
2	Mecenato Social Superior Interesse	MSSI

O principal objectivo da verificação física destes processos era identificar as razões de pendência dos processos.

Deste modo, tal como no caso dos processos findos, era necessário assegurar que a amostra, mais do que ser representativa do peso de cada tipo de mecenato no total dos pedidos de reconhecimento, contivesse processos de todos os tipos de mecenato.

Assim, dada a distribuição identificada no quadro acima, a selecção da amostra teve em conta os seguintes aspectos:

- ◆ para os tipos de mecenato que tivessem menos de 5 processos de reconhecimento, foram seleccionados para análise todos os processos;
- ◆ para os tipos de mecenato que tivessem mais do que 5 processos de reconhecimento, recorreu-se ao IDEA para gerar, para cada um destes grupos, uma amostra aleatória de 5 processos.



Aplicados estes critérios, foram seleccionados para análise 42 processos.

- ◆ 30 processos seleccionados, com recurso ao IDEA, de entre os seguintes sub-grupos de processos: Mecenato, Mecenato Ambiental Superior Interesse, Mecenato Cultural, Mecenato Cultural Superior Interesse, Mecenato Desportivo e Mecenato Social, conforme se explicita no quadro seguinte:

Código	N.º Proc.	Código	N.º Proc.
M	2048	MCSI	744
M	3040	MCSI	717
M	703	MCSI	2568
M	2283	MCSI	1337
M	2284	MCSI	2675
MASI	2893	MD	1070
MASI	2892	MD	1767
MASI	2936	MD	2803
MASI	714	MD	2115
MASI	2894	MD	825
MC	2068	MS	2366
MC	3431	MS	854
MC	2970	MS	2590
MC	2189	MS	426
MC	4169	MS	1360

- ◆ 12 processos de reconhecimento relativos a tipos de mecenato que tinham um número de processos inferior a 5 e que correspondiam aos seguintes sub-grupos: Mecenato Educacional, Mecenato Social Superior Interesse e Mecenato Ambiental e Mecenato Científico, e que se explicitam no quadro seguinte:

Código	N.º Proc.
ME	85
ME	849
MSSI	1359
MSSI	2592
MCI	1959
MCI	3457
MCI	2119
MCI	1711
MA	3445
MA	2112
MA	3429
MA	3430



Verificou-se 22 processos que de acordo com a classificação identificada na listagem poderiam não constituir processos de reconhecimento mas por se encontrarem relacionados com o mecenato foram também seleccionados para análise ainda que considerados como “atípicos”.

N.º Proc.	Descrição do assunto
908	MECENATO DETERMINAÇÃO DO MINISTRO DA TUTELA
1585	INFORMAÇÃO S/RECONHECIMENTO P/MECENATO
2828	ISENÇÃO MECENATO
3224	ESCLARECIMENTO S/MECENATO SOCIAL
184	ISENÇÃO IRC PCUP MECENATO SOCIAL
1641	MECENATO SOCIAL DATA PRODUÇÃO EFEITOS DO DESPACHO RECONHECIMENTO
2603	MECENATO EDUCACIONAL PEDIDO REUNIÃO
2609	ARTIGO IMPRENSA S/LEI DO MECENATO
2899	PEDIDO DE AUDIÊNCIA C/SEAF S/SITUAÇÃO PROCESSO MECENATO
3412	MECENATO SOCIAL INFº S/O RECONHECIMENTO
1887	MECENATO DESPORTIVO PONTO SITUAÇÃO PROCEDIMENTO EXERCº 2002 2003 E 2004
2452	MECENATO PRESTAÇÃO SERVIÇOS JURIDICOS
3059	MECENATO SOCIAL INFORMAÇÃO
531	ESTATUTO DO MECENATO E UTILIDADE PUBLICA
579	MECENATO REINTEGRAÇÕES EXCEPCIONAIS
704	ESTATUTO DO MECENATO DONATIVOS
705	ESTATUTO DO MECENATO DONATIVOS
2209	MECENATO DESPORTIVO PROCEDIMENTO
2503	INFORMAÇÃO S/MECENATO SOCIAL
2627	MECENATO ENQUADRAMENTO
2889	CEDECENCIA TERRENO ENQUADRAMENTO MECENATO
2894	ESTATUTO MECENATO SUPERIOR INTERESSE LEI OE/2007

Deste modo, durante o trabalho de campo foram analisados 64 processos.



ANEXO 3

**Amostra de processos de reconhecimento das entidades beneficiárias
dos donativos – DSIRS**



Anexo 3

Amostra de processos de reconhecimento das entidades beneficiárias dos donativos – DSIRS

Critérios de selecção e constituição da amostra

No ano de 2006, a DSIRS concluiu a análise relativamente a 6 processos, não existindo à data da realização da auditoria processos pendentes.

Face ao reduzido número de processos não foi constituída amostra tendo a verificação física incidido sobre todos, os quais estão identificado no quadro seguinte:

N.º Processo.	Tipo de Mecenato identificado na listagem
1233/2005	Cultural
1628/2004	Cultural
3109/2006	Cultural
3110/2006	Cultural
3111/2006	Cultural
1469/2006	Cultural

Os principais objectivos da verificação física destes processos eram:

- ◆ identificar os documentos que os compõem;
- ◆ analisar a forma de instrução dos mesmos pelas diferentes tutelas; e
- ◆ avaliar o sistema instituído pela DGCI para a sua análise.



ANEXO 4

Amostra de processos de documentação fiscal de sujeitos passivos que integram o Cadastro Especial de Contribuintes



Anexo 4

Amostra de processos de documentação fiscal de sujeitos passivos que integram o Cadastro Especial de Contribuintes

CrITÉrios de selecção e constituição da amostra

Os actuais modelos das declarações modelo 22 e anual não permitem identificar, em relação a cada sujeito passivo, o valor dos donativos fiscalmente aceites pelo que só é possível conhecer essa informação através dos processos de documentação fiscal (dossier fiscal) dos sujeitos passivos.

Quando se trate de sujeitos passivos que integram o cadastro especial de contribuintes (CEC), nos termos da alínea a) do artigo 15º do Decreto-Lei nº 408/93, de 14 de Dezembro ou de entidades a que seja aplicado o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, os respectivos processos de documentação fiscal encontram-se em posse da DGCI, pois de acordo com o n.º 3 do artigo 121.º do CIRC devem ser entregues conjuntamente com a declaração anual.

Deste modo, para avaliar os valores da despesa fiscal apurados pela DGCI e confrontá-los com uma forma de apuramento em que se considerassem não só as majorações mas também os donativos atribuídos (na parte que constitui um custo fiscalmente aceite), foi constituída uma amostra das declarações de IRC liquidadas em 2006 entregues por sujeitos passivos integrados no CEC, para as quais tinha sido entregue a correspondente declaração anual com valores inscritos relativamente a donativos no quadro 04 do anexo F da Declaração Anual⁵¹.

Constituíram a amostra os processos de documentação fiscal dos sujeitos passivos que inscreveram no nos campos F123, F132, F141 e F150 - “Majorações aplicadas nos termos do Estatuto do Mecenato (Dec-Lei n.º 74/99, de 16 de Março) e do Estatuto do Mecenato Científico (Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho)”, do quadro 04 do anexo F da declaração anual, valores superiores a €10.000.

De referir que não se coloca a questão da representatividade da amostra, na medida em que não se pretendeu extrapolar qualquer resultado para o total da população mas apenas evidenciar as diferenças registadas entre as metodologias de quantificação da despesa fiscal acima identificadas.

De acordo com o critério acima descrito, foram seleccionados os seguintes 66 processos de documentação fiscal:

Ano de Exercício	NIPC	Sujeito Passivo
2005	500700834	ANA - Aeroportos de Portugal, S. A.
2005	503454109	AXA Portugal - Companhia de Seguros, S. A.
2005	502593687	Banco Bilbao Vizcaya Argentaria Portugal, S. A.
2005	501214534	Banco BPI, S. A.
2005	503016160	Banco Cetelem, S. A.
2004	512004528	Banco Comercial dos Açores, S. A.

⁵¹ De referir que, com a aplicação deste critério, foram excluídos da amostra todos os sujeitos passivos que não obstante inscreverem valores muito elevados no campo 234 da modelo 22 não entregaram a correspondente declaração anual, pois nestes casos, não haveria forma de identificar que parte desse valor dizia efectivamente respeito a donativos.



Ano de Exercício	NIPC	Sujeito Passivo
2005	512004528	Banco Comercial dos Açores, S. A.
2005	500792771	Banco de Portugal.
2005	501385932	Banco Espírito Santo de Investimento, S. A.
2005	500852367	Banco Espírito Santo, S. A.
2005	501897020	Banco Finantia, S. A.
2005	501629327	Banco Internacional de Crédito, S. A.
2005	500844321	Banco Santander Totta, S. A.
2005	511202008	BANIF - Banco Internacional do Funchal, S. A.
2005	503750166	Caixa de Crédito Agrícola Mútuo da Póvoa de Varzim, Vila do Conde e Esposende, C. R. L.
2005	501072373	Caixa de Crédito Agrícola Mútuo da Região de Bragança, C. R. L.
2005	501389059	Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Águeda, C. R. L.
2005	500892784	Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Santiago do Cacém, C. R. L.
2005	501145370	Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de São Teotónio, C. R. L.
2005	501130322	Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Torres Vedras, C. R. L.
2005	501073035	Caixa de Crédito Agrícola Mútuo do Sotavento Algarvio, C. R. L.
2004	500960046	Caixa Geral Depósitos, S. A.
2005	500960046	Caixa Geral Depósitos, S. A.
2005	504868713	Caixa Leasing e Factoring - Instituição Financeira de Crédito, S. A.
2005	500513295	CEPSA - Portuguesa Petróleos, S. A.
2005	980125995	COFIDIS.
2005	512004048	Companhia de Seguros Açoreana, S. A.
2005	500069514	Companhia de Seguros Allianz Portugal, S. A.
2003	500940231	Companhia de Seguros Tranquilidade, S. A.
2005	500940231	Companhia de Seguros Tranquilidade, S. A.
2005	500073791	Construtora Abrantina, S. A.
2005	500861064	Danone Portugal, S. A.
2005	503003808	Dia - Portugal Supermercados, S. A.
2005	500023875	Empreiteiros Casais António Fernandes Silva, S. A.
2004	500347506	Eurest Portugal - Sociedade Europeia de Restaurantes, Lda.
2005	505087286	Finibanco, S. A.
2005	503130630	Fromageries Bel Portugal, S. A.
2005	980060613	Generali - Companhia de Seguros, S. p. A. sucursal em Portugal.
2005	500139962	GLAXOSMITHKLINE - Produtos Farmacêuticos, Lda.
2005	502038411	Global Companhia Seguros, S. A.
2005	500069468	Império Bonança - Companhia de Seguros, S. A.
2004	512032386	INSCO - Insular Hipermercados, S. A.
2005	512032386	INSCO - Insular Hipermercados, S. A.
2005	500100144	Jerónimo Martins, S. G. P. S., S. A.
2005	500191360	Merck Sharp & Dohme, Lda.
2001	500197814	Mota-Engil - Engenharia e Construção, S. A.
2004	500201307	Nestlé Portugal, S. A.
2005	501836918	Ocidental Companhia Portuguesa Seguros, S. A.
2005	500792828	OGMA - Indústria Aeronáutica de Portugal, S. A.



Tribunal de Contas

Ano de Exercício	NIPC	Sujeito Passivo
2005	500064580	Peugeot Citroën Automóveis Portugal, S. A.
2005	502030879	PORTUGÁLIA - Companhia Portuguesa de Transportes Aéreos, S. A.
2005	500658390	REFRIGE - Sociedade Industrial de Refrigerantes, S. A.
2005	503882003	Regional Mercadorias - Sociedade Central de Aprovisionamento, S. A.
2005	503264032	REN - Rede Eléctrica Nacional, S. A.
2005	500203466	ROCA - Cerâmica e Comércio, S. A.
2004	500247480	Siemens, S. A.
2005	500834784	Tabaqueira, S. A.
2002	500097488	Teixeira Duarte - Engenharia e Construções, S. A.
2002	502869674	Tejo Energia - Produção e Distribuição de Energia Eléctrica, S. A.
2005	500278725	Transportes Aéreos Portugueses, S. A.
2005	500292841	Unicre Cartão Internacional Crédito, S. A.
2003	502544180	Vodafone Portugal - Comunicações Pessoais, S. A.
2004	502544180	Vodafone Portugal - Comunicações Pessoais, S. A.
2005	502544180	Vodafone Portugal - Comunicações Pessoais, S. A.
2005	500302200	ZAGOPE - Construções e Engenharia, S. A.
2005	500528586	Zurich Companhia Seguros, S. A.



ANEXO 5

**Tempos despendidos na análise dos processos por parte dos Serviços da
DGCI – amostra de processos findos**



Anexo 5

Tempos despendidos na análise dos processos por parte dos serviços da DGCI – amostra de processos findos

PROCESSOS DO MECENATO FINDOS NA DSIRC					
Nº. Processo	Tipo de Mecenate	Data entrada DGCI	Data do Despacho do DG	Nº. de Dias	N.º Anos
878/2003	Social - Superior Interesse	03-03-2005	01-08-2006	508	1,41
931/2002	Educacional	20-03-2002	24-02-2006	1414	3,93
3217/2002	Social	07-10-2002	27-10-2006	1460	4,06
1203/2003	Cultural - Interesse	14-04-2003	10-04-2006	1076	2,99
845/2004	Científico e Tecnológico	16-03-2004	27-10-2006	941	2,61
2862/2005	Cultural - Superior Interesse	12-09-2005	20-12-2006	458	1,27
2193/2006	Desportivo - Interesse	08-09-2006	23-10-2006	45	0,13
84/2005	Social	06-01-2005	04-10-2006	628	1,74
881/2005	Cultural - Superior Interesse	09-03-2005	10-04-2006	391	1,09
2153/2005	Cultural - Interesse	07-07-2005	16-11-2006	489	1,36
2171/2005	Desportivo - Interesse	11-09-2005	23-10-2006	402	1,12
701/2006	Educacional	09-02-2006	21-09-2006	222	0,62
96/2005	Cultural - Interesse	05-01-2005	10-04-2006	455	1,26
885/2005	Social - Superior Interesse	11-03-2005	09-05-2006	418	1,16
2108/2005	Desportivo - Interesse	06-06-2005	23-10-2006	497	1,38
761/2006	Científico	29-03-2006	31-03-2006	2	0,01
68/2005	Desportivo - Interesse	19-01-2005	09-05-2006	470	1,31
1067/2006	Desportivo - Interesse	17-04-2006	23-10-2006	186	0,52
3557/2003	Educacional	27-11-2003	24-02-2006	807	2,24
3686/2004	Social - Superior Interesse	12-11-2004	04-10-2006	682	1,89



PROCESSOS DO MECENATO FINDOS NA DSIRC					
N.º. Processo	Tipo de Mecenate	Data entrada DGCI	Data do Despacho do DG	N.º. de Dias	N.º. Anos
816/2006	Desportivo	21-03-2006	21-09-2006	180	0,50
770/2006	Cientifico	02-06-2006	12-07-2006	40	0,11
2172/2005	Cultural	01-09-2005	09-08-2006	338	0,94
2556/2005	Cultural - Interesse	11-08-2005	16-11-2006	455	1,26
2567/2005	Cultural - Interesse	29-08-2005	16-11-2006	437	1,21
2584/2005	Cultural - Interesse	28-09-2005	17-11-2006	409	1,14
2850/2005	Cultural - Superior Interesse	26-09-2005	20-12-2006	444	1,23
2136/2005	Desportivo - Interesse	18-07-2005	23-10-2006	455	1,26
769/2006	Cientifico	29-03-2006	12-07-2006	103	0,29
2660/2005	Desportivo - Interesse	29-09-2005	01-08-2006	302	0,84
3261/2003	Cultural - Plurianual	30-10-2003	10-04-2006	880	2,44
2883/2004	Ambiental	03-11-2004	10-04-2006	517	1,44
2885/2004	Ambiental	06-09-2004	10-04-2006	574	1,59
1245/2003	Social	13-01-2003	22-03-2006	1149	3,19
1705/2006	Cientifico	27-07-2006	21-12-2006	144	0,40
1237/2006	Desportivo	11-05-2006	23-10-2006	162	0,45
2661/2005	Desportivo	08-09-2005	01-08-2006	323	0,90
3175/2005	Social - Superior Interesse	24-03-2006	09-08-2006	135	0,38
4171/2004	Cultural - Superior Interesse	19-10-2004	10-04-2006	531	1,48
3239/2004	Social	24-10-2004	01-09-2006	667	1,85
	total			19796	
	média			495	1,37



OUTROS PROCESSOS FINDOS NA DSIRC			
Nº. Processo	Tipo de Mecenato	Data entrada DGCI	Data do Despacho do DG
2124/2005	Pedido de esclarecimento	15-06-2005	23-02-2007
2744/2004	Cultural ao Estado - Análise Protocolo	19-07-2004	29-09-2006
1171/2006	Pedido Informação empresa municipal	16-05-2006	09-08-2006
2574/2005	Desportivo - pedido de informação	24-08-2005	17-10-2006
3385/2003	Pedido de esclarecimento	13-11-2003	04-10-2006
3398/2005	Pedido de esclarecimento	19-12-2005	09-05-2006
4180/2004	Pedido de esclarecimento	30-11-2004	05-04-2006
3395/2002	Pedido de esclarecimento	12-12-2002	13-02-2006
2501/2001	Pedido de esclarecimento	09-10-2001	09-05-2006
3555/2002	Pedido de esclarecimento	-	-
Dos 54 processos pedidos e findos na DSIRC: 4 não foram disponibilizados à equipa de auditoria por se encontrarem no Gabinete do Director-Geral para despacho 40 dizem respeito a mecenato 10 são pedidos de esclarecimento			



ANEXO 6

**Tempos despendidos na análise dos processos por parte dos Serviços da
DGCI – amostra de processos pendentes**



Anexo 6

Tempos despendidos na análise dos processos por parte dos serviços da DGCI – amostra de processos pendentes

PROCESSOS DE MECENATO PENDENTES NA DSIRC					
Nº. Processo	Tipo de Mecenate	Data entrada DGCI	Data conclusão análise	Nº. de Dias	N.º de Anos
2048/2002	Pedido de reconhecimento	22-07-2002	04-04-2007	1692	4,70
3040/2002	Pedido de reconhecimento	29-10-2002	04-04-2007	1595	4,43
703/2006	Pedido reconhecimento -Desportivo Superior Interesse	24-03-2006	04-04-2007	370	1,03
2366/2006	Pedido de reconhecimento - Social	06-10-2006	04-04-2007	178	0,49
854/2002	Pedido de reconhecimento	13-03-2002	04-04-2007	1821	5,06
3412/2004	Pedido de reconhecimento - Social	02-11-2004	04-04-2007	872	2,42
1887/2005	Pedido de reconhecimento - Desportivo	11-08-2005	04-04-2007	593	1,65
704/2006	Pedido de reconhecimento	24-03-2006	04-04-2007	370	1,03
2627/2006	Pedido de reconhecimento - Educacional	10-11-2006	04-04-2007	144	0,40
2893/2005	Ambiente - Superior interesse - desistência reconhecimento	26-10-2005	04-04-2007	518	1,44
1360/2006	Social - pedido apresentado directamente ao MF	02-06-2006	04-04-2007	302	0,84
2592/2006	Social	08-11-2006	04-04-2007	146	0,41
1359/2006	Social	02-06-2006	04-04-2007	302	0,84
2603/2004	Educacional - pedido apresentado directamente ao MF	19-09-2004	04-04-2007	915	2,54
579/2006	Pedido apresentado directamente à DGCI	22-03-2006	04-04-2007	372	1,03
3445/2003	Ambiental - Superior Interesse	20-11-2003	04-04-2007	1214	3,37
4169/2004	Cultural - contrato plurianual	31-12-2004	04-04-2007	814	2,26



PROCESSOS DE MECENATO PENDENTES NA DSIRC					
Nº. Processo	Tipo de Mecenate	Data entrada DGCI	Data conclusão análise	Nº. de Dias	N.º de Anos
2803/2006	Desportivo	05-12-2006	04-04-2007	119	0,33
849/2005	Pedido apresentado directamente ao MF - Fundação	16-04-2005	04-04-2007	708	1,97
85/2004	Educacional	16-01-2004	04-04-2007	1158	3,22
2894/2006	Ambiental - Superior Interesse	18-12-2006	04-04-2007	106	0,29
705/2006	Social	24-03-2006	04-04-2007	370	1,03
2068/2006	Cultural - pedido de informação	25-08-2006	04-04-2007	219	0,61
2970/2006	Cultural - entidade é sujeito passivo de IRS	27-12-2006	04-04-2007	97	0,27
744/2006	Cultural	27-03-2006	04-04-2007	367	1,02
1767/2003	Desportivo	12-06-2003	04-04-2007	1372	3,81
2936/2005	Ambiental - Superior Interesse	27-10-2005	04-04-2007	517	1,44
2189/2006	Cultural	14-09-2006	04-04-2007	200	0,56
717/2006	Cultural - superior interesse	24-03-2006	04-04-2007	370	1,03
1070/2006	Desportivo	05-05-2006	04-04-2007	329	0,91
825/2006	Desportivo	31-03-2006	04-04-2007	364	1,01
1337/2005	Cultural	16-06-2005	04-04-2007	648	1,80
2115/2005	Desportivo	30-08-2005	04-04-2007	574	1,59
2568/2005	Cultural	28-09-2005	04-04-2007	546	1,52
2675/2006	Cultural	20-11-2006	04-04-2007	134	0,37
2112/2005	Ambiente - Superior interesse	30-08-2005	04-04-2007	574	1,59
2892/2005	Ambiente - Superior interesse	26-10-2005	04-04-2007	518	1,44
	Total			21508	
	Média			581	1,61



PROCESSOS DE MECENATO PENDENTES NA DSIRC					
Nº. Processo	Tipo de Mecenato	Data entrada DGCI	Data conclusão análise	Nº. de Dias	N.º de Anos
2209/2006	Pedidos de esclarecimento				
	Desportivo - pedido de esclarecimento	14-09-2006	04-04-2007		
2590/2005	Arquivamento processo - mecenato.net	28-09-2005	04-04-2007		
3224/2003	Social - pedido de esclarecimento s/ EM	03-11-2003	04-04-2007		
1641/2004	Social - pedido de esclarecimento	08-06-2004	04-04-2007		
3059/2005	Pedido de esclarecimento da Casa Povo Sta M Zezere	18-11-2005	04-04-2007		
2452/2005	Pedido de informação sobre donativo	26-09-2005	04-04-2007		
2889/2006	Pedido de informação	18-12-2006	04-04-2007		
2609/2004	Pedido de colaboração	19-09-2004	04-04-2007		
2503/2006	Social - pedido de esclarecimento	26-10-2006	04-04-2007		
2894/2005	Pedido esclarecimento - Ambiental Superior Interesse	26-10-2005	04-04-2007		
426/2006	Social - pedido de esclarecimento s/ reconhecimento	17-03-2006	04-04-2007		
908/2003	Pedido de esclarecimento	19-03-2003	04-04-2007		
1585/2003	Pedido de esclarecimento	26-05-2003	04-04-2007		
531/06	Pedido de reconhecimento	20-03-2006	04-04-2007		
	Pedidos de isenção de IRC				
2283/2001	Pedido de isenção de IRC	28-09-2001	04-04-2007		
2284/2001	Pedido de isenção de IRC	28-09-2001	04-04-2007		
2828/2003	Pedido de isenção de IRC	25-09-2003	04-04-2007		
184/2004	Pedido de isenção de IRC	23-01-2004	04-04-2007		



PROCESSOS DE MECENATO PENDENTES NA DSIRC					
3430/2005	Desistência de pedidos de reconhecimento Ambiente - Superior interesse	22-12-2005	04-04-2007		
3429/2005	Ambiente - Superior interesse	22-12-2005	04-04-2007		
714/2006	Ambiente - Superior interesse	24-03-2006	04-04-2007		
3431/2005	Ambiente - Superior interesse	22-12-2005	04-04-2007		
1959/2003	Processos no gabinete do Director-Geral Processo no gabinete do Director-Geral - 26/03/07	01-07-2003	04-04-2007		
2119/2005	Processo no gabinete do Director-Geral - 26/03/07	31-08-2005	04-04-2007		
1711/2006	Processo no gabinete do Director-Geral - 19/03/07	27-07-2006	04-04-2007		



ANEXO 7

Listagem da legislação consultada



Anexo 7

Listagem de legislação consultada

Código do IRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro
Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro
Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro
Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho
Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro
Decreto-Lei n.º 143-A/89, de 3 de Maio
Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho
Lei n.º 36/91, de 27 de Julho
Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, com as alterações introduzidas pelas Leis n.ºs 87-B/98, de 31 de Dezembro, 1/2001, de 4 de Janeiro, 55-B/2004, de 30 de Dezembro, 48/2006, de 29 de Agosto e 35/2007 de 13 de Agosto
Art.º 43, n.º 11 da Lei n.º 127-B/97, de 20 de Dezembro (Orçamento de Estado de 1998)
Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março
Lei n.º 160/99, de 14 de Setembro
Lei n.º 176-A/99, de 30 de Dezembro
Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril
Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro
Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro
Declaração de Rectificação n.º 7/2001, 12 de Março
Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto
Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro
Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro
Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho
Decreto-Legislativo Regional n.º 2/2001/M
Decreto-Legislativo Regional n.º 2/1999/A
Portaria n.º 1011/2001, de 21 de Agosto
Portaria n.º 256/2004, de 9 de Março
Despacho n.º 1593/2005 (2ª Série), de 24 de Janeiro
Despacho n.º 5515/2005 (2ª Série), de 15 de Março
Despacho n.º 14412/2005 (2ª Série), de 30 de Junho
Declaração n.º 8/2006 (2ª Série), 18 de Janeiro
Portaria n.º 10/2007, de 4 de Janeiro
Decreto-Lei n.º 81/2007, de 29 de Março
Portaria n.º 347/2007, de 30 de Março
Portaria n.º 348/2007, de 30 de Março



ANEXO 8

Alegações produzidas no exercício do contraditório



ANEXO 8-A

**Alegações produzidas no exercício do contraditório
Resposta da Direcção-Geral dos Impostos**



S. R.
MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

DIRECÇÃO - GERAL DOS IMPOSTOS

GABINETE DO DIRECTOR - GERAL

OFÍCIO Nº. DATA

00292 27/08/07

Exm.º Senhor
Director-Geral do Tribunal de Contas

Avenida Barbosa du Bocage,61

1069 - 045 LISBOA

ASSUNTO: Auditoria aos sistemas de controlo instituídos pela DGCI aos benefícios fiscais no âmbito do Estatuto do Mecenato e do Estatuto do Mecenato Científico – Audição Prévia V/Ref.ª - DAll – Proc. n.º 10/07 – Audit.

Encarrega-me o Senhor Director-Geral dos Impostos de enviar a V. Ex.ª cópia das Informações n.ºs 1091, de 20.07.2007, da Direcção de Serviços do IRC, e 111 de 16.08.2007, da Direcção de Serviços Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária, sobre o assunto em epígrafe.

Com os melhores cumprimentos

O Coordenador do Gabinete,

Luis Oliveira Maia

(Inspector Tributário Assessor Principal)

DGTC 27 08/07 17780

Handwritten signature

Sec. Apoio Gabinete do Director Geral	
Entrada N.º 4948	Saida
Em 29.8.2007	Código
Rúbrica A	Rúbrica



Concordo.
A Consideração Superior

DSIR 07.08.05

M.ª Helena Martins
Handwritten signature
Directora de Serviços

- 1) Concordo
- 2) Remete-se ao Tribunal de Contas conjuntamente com a Inf. n.º 111, de DSPEIT

2007 08 24

Handwritten signature
JOÃO R. E. DURÃO
DIRECTOR-GERAL
Encaminhamento a DSAI

Concordo.
A Consideração do Superior
Director-Geral

23.08.07

Handwritten signature
Subdirector-Geral
(Manuel Sousa Meireles)

PROC./IRC: 1910/2007

DIVISÃO:

E.G./SAIR: 20354/2007, 20/07 E-IRC: 4193/2007

INFORMAÇÃO: 1091 /2007

ASSUNTO: Auditoria aos sistemas de controlo instituídos pela DGCI aos benefícios fiscais no âmbito do Estatuto do Mecenato e do Estatuto do Mecenato Científico - Audição Prévia

DIPLOMA: Estatutos do Mecenato e do Mecenato Científico

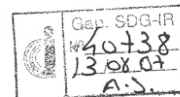
ARTIGO:

ENTIDADE INTERESSADA: Tribunal de Contas

SEDE/MORADA: Av. Barbosa do Bocage, 61, 1069-045 Lisboa

NIPC:

SERVIÇO REMETENTE:



1. No âmbito da Auditoria do Tribunal de Contas aos sistemas de controlo instituídos pela DGCI relativamente aos benefícios fiscais constantes do Estatuto do Mecenato e do Estatuto do Mecenato Científico, a Direcção-Geral daquele Tribunal vem citar o Director-Geral da DGCI para, querendo, tecer os comentários que o relato, que anexam, vier a merecer, ao abrigo e para os efeitos previstos no artigo 13º da Lei n.º 98/97, de 26/08, (Princípio do Contraditório), e o n.º 3 do artigo 73º da Lei n.º 91/200, de 20/08, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 48/2004, de 24/08 (para efeitos da aprovação da Conta Geral do Estado, “o parecer do Tribunal de Contas será acompanhado das respostas dos serviços e organismos às questões que esse órgão lhe formular”).

Aquela Direcção-Geral informa ainda que “do referido documento será extraída uma síntese que integrará o projecto de Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2006”.

A resposta, no âmbito do princípio do contraditório, deverá dar entrada naquela Direcção-Geral impreterivelmente até ao dia 31 de Agosto.

2. Neste contexto, e no que respeita a matéria da competência desta Direcção de Serviços, tecem-se alguns comentários quanto ao expendido no Relato em epígrafe e relativamente às Recomendações **1, 2, 4, 7, 10, 11, 12, 13 e 14**.

Recomendação 1

“Recomenda-se que a DGCI equacione a possibilidade de instituir procedimentos de análise sumária de modo a que situações como a descrita possam ser resolvidos com brevidade.”

As situações a que a recomendação se refere respeitam ao lapso cometido pelas entidades beneficiárias de remeterem os pedidos directamente à DGCI, em vez de os apresentarem na respectiva tutela, expressando o Relato que a DGCI não tem instituído um procedimento distinto dos restantes processos, uma vez que os mesmos são objecto de apreciação e só após esta se encontrar concluída é que os mesmos são reencaminhados para as respectivas tutelas.

A este respeito importa referir que já em 2004 foi introduzida uma especificidade na classificação dos processos que permitisse ao técnico uma rápida identificação deste tipo de situações para uma análise prioritária e breve conclusão do procedimento com o reencaminhamento do pedido para a tutela competente. Ou seja, foi instituído um mecanismo com vista a resolver com brevidade as situações subjacentes à *Recomendação 1*.

Nota-se que o reencaminhamento do pedido só é possível após a competente análise pelo técnico e não antes da constituição administrativa do respectivo processo. Com efeito, muitos destes pedidos no âmbito do mecenato são cumulativos ou alternativos com pedidos de isenção de IRC, estando ambos enquadramentos interligados e dependentes, pelo que tal circunstância exige procedimento e análise própria, muitas vezes não compaginável com uma análise sumária e prioritária.

Por outro lado, não obstante as alterações legislativas introduzidas pelo OE/07 nesta matéria não tenham quaisquer implicações no período de incidência da presente acção de auditoria, certo é que a partir de 2007 o procedimento de reconhecimento administrativo-tributário (despacho conjunto) apenas se verifica em situações muito pontuais, tendo sido divulgada junto das diversas tutelas (em 11.Abril.07, ofícios n.º 308 a n.º 316, do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Proc. B.1.2.4-105) a informação da DSIRC¹ n.º 98/2007, de 2 de Março, onde são analisadas e superiormente decididas diversas questões quanto ao novo regime do mecenato, à aplicação no tempo das normas em causa, as consequências a nível do procedimento e as obrigações acessórias das entidades beneficiárias. Com estas diligências teve-se em vista evitar pedidos e tramitação processual desnecessária que o desconhecimento do novo regime e procedimentos era susceptível de provocar.

Neste sentido, a *Recomendação 1* a partir do ano 2007 encontra-se ultrapassada, afigurando-se inclusive que a especificidade já introduzida na classificação de processos permite resolver com brevidade os processos cuja conclusão seja, após análise do técnico, apenas o reencaminhamento do pedido.

Recomendação 2

“Recomenda-se que a DGCI envide esforços no sentido de encurtar os prazos despendidos na análise dos processos de modo a que seja, pelo menos, observado o prazo fixado no artigo 57.º da Lei Geral Tributária.”

Quanto à análise do tempo despendido na apreciação dos processos, importa salientar que entre o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) n.º 2546/2003-XV, de 20/10, que teve por consequência a não tramitação dos processos de reconhecimento no âmbito do mecenato², e o despacho do SEAF n.º 96/2005-XVII, de 20/04, que desbloqueou esta situação, verificou-se um intervalo de 18 meses e, nesse interregno tomou posse um outro Governo Constitucional. Ora, neste período, aos processos acumulados à data do primeiro despacho³ acrescem todos os processos entrados posteriormente com a agravante de se ter verificado um incremento substancial neste tipo de processos a partir do ano de 2004, saldando-se em 530 o número de processos à data de 08.04.2005, conforme documento em anexo.

Sabendo-se que no final de 2006 estavam pendentes apenas 320 processos⁴, e que decorreram 20 meses desde a data do segundo despacho, afigura-se ser evidente os esforços desenvolvidos, sempre com iniciativa da DGCI, no sentido de regularizar o procedimento e de encurtar os tempos de resposta.

Considerando este hiato entre despachos de 18 meses, digamos de não actividade neste tipo de processos, e se o relevarmos para efeitos do apuramento do tempo despendido (Anexo 5 do Relato), verifica-se⁵ que para os 22 processos de 2005 e 2006 (após data do 2º despacho) concluídos em 2006, obtém-se uma média de 283 dias, (0,79 ano, oscilando entre 2 dias e 497 dias); e para os processos anteriores àqueles anos (isto é, anteriores à data do 2º despacho) e concluídos em 2006, obtém-se uma média de 493 dias, (1,37 anos, oscilando entre 304 dias e 920 dias). Enquanto a média global passa de 513 dias para 377,58 dias (1,05 ano, oscilando entre 2 dias e 920 dias).

¹ Vide cópia em anexo.

² As razões foram formalmente levadas à consideração superior pela DGCI em Setembro de 2004 a qual viu a sua informação sancionada com o despacho de SEAF de 2005, que, paralelamente, determinou diversos procedimentos na instrução destes processos.

³ Note-se, que em consequência deste despacho do SEAF foram devolvidos à DSIRC pelas diversas hierarquias cerca de 128 processos já informados que estavam para despacho superior.

⁴ Portanto, não obstante as pendências à data do primeiro despacho e as entradas de novos processos em 2004, 2005 e 2006, ainda se conseguiu reduzir o saldo de 530 processos para 320 processos.

⁵ Vide mapas anexos.

Estes tempos afiguram-se igualmente excessivos, tal como o referido no Relato, expressam uma leitura mais consentânea com as causas externas a que a DGCI é alheia e que são identificadas no Relato nas páginas 36 e 37.

Considera-se, pois, que o esforço que a DGCI tem vindo a desenvolver nesta matéria deve ser reflectido no Relato, identificando-se a situação acima descrita como verdadeiramente de natureza excepcional e isolada no tempo.

Neste sentido, afigura-se que a *Recomendação 2* deverá ser explicitada como "...um continuar a envidar esforços para encurtamento dos prazos dispendidos...", se possível, num prazo de seis meses (artigo 57.º da Lei Geral Tributária).

Importa ainda assinalar uma imprecisão no Relato ao referir-se o prazo de 90 dias dado pelo SEAF à DGCI para conclusão dos processos (despacho n.º 96/2005-XVII, 20/04), pois tal prazo foi determinado apenas, cumulativamente, para i) os processos pendentes na DGCI, ii) referentes aos donativos concedidos de 2001 a 2004, e iii) que estivessem regularmente instruídos de acordo com os elementos referidos nesse despacho.

Relativamente a estes processos o prazo estipulado foi, genericamente, cumprido, pelo que a segunda parte do primeiro parágrafo da página 11 do Relato não está correcta.

Recomendação 4

"Recomenda-se que a DGCI providencie no sentido de serem constituídas base de dados com a identificação das entidades beneficiárias de donativos, e das entidades a que foi concedida a isenção de IRC ao abrigo do artigo 10.º do CIRC."

O encargo atribuído às diversas tutelas no ponto V do despacho do SEAF n.º 96/2005-XVII, 20/04, no sentido de enviarem listagens anuais à DGCI visava, precisamente, a constituição de uma base de dados a partir do exercício de 2005. O não cumprimento pelas tutelas desta responsabilidade impediu a DGCI de constituir uma base de dados de entidades beneficiárias.

Perante tal facto e inoperacionalidade, esta responsabilidade das tutelas foi substituída, com o OE/07, pela obrigação declarativa acessória imposta às entidades beneficiárias (artigo 56.º-H do EBF), com vista ao seu controlo inspectivo, nomeadamente e desde logo, com o seu cruzamento informático com as declarações de rendimentos das entidades mecenas. Esta alteração terá já efeitos nas declarações de rendimentos relativas ao ano/exercício de 2007, pelo que a Recomendação 4 estará parcialmente ultrapassada.

Por outro lado, relativamente às entidades a quem foi concedida isenção de IRC nos termos do artigo 10.º do CIRC, importa referir que, faz parte do procedimento de reconhecimento de isenção ser sempre dado conhecimento dos respectivos despachos às competentes Direcções Distritais de Finanças onde se inserem os respectivos serviços inspectivos, independentemente do sentido dos mesmos, isto é, independentemente de ser deferido ou não o pedido de isenção. Note-se que a Inspeção Tributária, quanto ao conhecimento de eventual isenção do sujeito passivo, não depende deste nem necessita de solicitação à DSIRC, porque esta já o faz (dar conhecimento) em cada caso no âmbito do próprio procedimento.

Acresce que, através da base de dados do controle de processos desta Direcção de Serviços é possível, a qualquer momento e a pedido, identificar todos os sujeitos passivos que solicitaram isenção nos termos do artigo 10º do CIRC, sendo que esta informação poderá ser facultada a outros utilizadores da DGCI que dela necessitem no âmbito das suas atribuições.

Recomendação 7

“Recomenda-se que a DSIRC adopte o procedimento de remeter à Inspeção Tributária cópia dos contratos plurianuais relativos a donativos de modo a que em sede de acções inspectivas seja verificada a situação fiscal dos mecenas em ordem a dar cumprimento ao estabelecido no artigo 11.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.”

Nota-se que estes processos relativos a contratos plurianuais estavam, genericamente, suspensos, de acordo com o expandido no Relato a propósito da Recomendação 3, pelo que ainda não tinha sido ponderada qualquer especificidade no procedimento.

De qualquer modo, de acordo com o ponto 4 da alínea b) do ponto III do despacho do SEAF n.º 96/2005-XVII, de 20/04, o processo deverá estar instruído com documentos comprovativos da situação fiscal regularizada dos respectivos mecenas, pelo que a *Recomendação 7* evidencia-se desajustada, devendo as acções inspectivas ter por objecto outro tipo de controlo nesta matéria. Quanto ao controlo dos donativos no âmbito declarativo, com a criação da nova obrigação declarativa prevista no artigo 56.º-H do EBF, cujo modelo se encontra em produção, os beneficiários serão obrigados a discriminar os donativos por tipo de mecenato, valor e mecenas, o que vai permitir efectuar um controlo rigoroso das majorações, a partir de 2007.

Recomendação 10

“Atendendo à importância da coerência da informação prestada pelos sujeitos passivos, recomenda-se que sejam implementadas validações no momento da entrega da declaração anual sempre que, e para os campos em que tal se justifique, os valores não sejam coerentes com os inscritos na declaração modelo 22.”

No âmbito da implementação da actual declaração de informação empresarial simplificada (IES) que veio substituir a declaração anual de informação contabilística e fiscal, esta Direcção de Serviços propôs à Inspecção Tributária (serviço que gere a declaração anual) a introdução de algumas validações de controlo relacionadas com benefícios fiscais, nomeadamente por cruzamento de informação com a declaração periódica de rendimentos modelo 22. Essa proposta aguarda decisão superior. Contudo, o procedimento proposto não passa pela introdução de validações no momento do envio da declaração anual mas sim em momento posterior.

Com efeito, a declaração anual é composta por um vasto conjunto de anexos com informação diversa, grande parte dela de natureza contabilística, a qual é utilizada por diversos serviços da DGCI. Assim, não parece coerente impedir a entrada da declaração anual na base de dados apenas por existirem erros/divergências no Anexo F, as quais poderão ser analisadas e sanadas em momento posterior e sem prejuízo da aplicação de coimas, quando for caso disso.

Ainda por outro lado, há situações em que o sujeito passivo ainda não apresentou a declaração modelo 22 no momento em está a submeter a declaração anual.

Assim, nos trabalhos a efectuar no presente ano está previsto um efectivo aprofundamento do controlo dos valores declarados por cruzamento entre as duas declarações, mas sempre em momento posterior ao da entrega da declaração anual, através da identificação de divergências num processo automatizado.

Recomendação 11

“Considerando que o apuramento da despesa fiscal é essencial, em termos económicos, para a avaliação dos benefícios fiscais e do seu impacto na receita fiscal, recomenda-se que a Direcção-Geral dos Impostos crie mecanismos que possibilitem uma análise desagregada da despesa fiscal porquanto esta constitui um instrumento valioso na criação, alteração e extinção de benefícios fiscais.”

⁶ Julga-se que por lapso a Recomendação refere o artigo 11.º do EBF quando quer referir-se ao artigo 11.º-A do mesmo diploma.

Actualmente o Anexo F da Declaração Anual contém campos que permitem a quantificação da despesa fiscal dos donativos discriminada por tipo de benefício. No entanto, o cruzamento desta informação com a declaração modelo 22 apresenta divergências significativas, sendo os montantes declarados na Modelo 22 os que relevam para efeitos do cálculo da despesa fiscal. Tratam-se de duas declarações distintas, enviadas em momentos distintos e geridas por áreas funcionais distintas, pelo que tem sido difícil criar mecanismos que permitam uma articulação efectiva entre as duas declarações. Contudo, com vista a colmatar estas divergências está em produção uma nova declaração que, conforme foi referido no comentário à recomendação 7, se encontra prevista no art. 56º-H do EBF e será entregue pelos beneficiários dos donativos.

Recomendação 12

“A Direcção-Geral dos Impostos deverá criar uma metodologia que permita considerar na despesa fiscal em IRC os benefícios fiscais que concorreram para a formação do prejuízo fiscal, no ano em que este foi deduzido.”

A despesa fiscal é apurada em função dos benefícios constantes das declarações liquidadas em cada ano, pois é nesse momento que os benefícios fiscais se traduzem em redução da receita fiscal efectivamente cobrada.

Nesta perspectiva para uma empresa com prejuízo fiscal a dedução de benefícios não representa qualquer redução nos pagamentos de IRC pelo que não tem sido considerada no cálculo da despesa fiscal total.

No entanto, esta dedução poderá vir a concretizar-se num ou em vários dos seis exercícios seguintes. Desta forma e sempre que a dedução dos prejuízos reportáveis ocorre em mais do que um exercício não é possível determinar o momento em que se efectiva a despesa fiscal. Sendo esta a situação mais frequente, a hipótese de considerar estes contribuintes no cálculo da despesa fiscal torna-se completamente inviável.

Importa pois decidir qual a melhor opção, se calcular a despesa por excesso englobando as entidades que apresentam prejuízo fiscal ainda que, no limite, essa despesa nunca se venha a concretizar, ou pelo contrário não considerar despesa que virá a efectivar-se em anos posteriores. Sendo certo que na 1ª hipótese apuram-se valores totais efectivos de benefícios cuja despesa se reparte por vários exercícios, na 2ª hipótese os montantes de despesa teórica relativos a empresas com prejuízos não são considerados.

Assim, na preparação do próximo Orçamento do Estado, se o Tribunal de Contas assim o entender, os valores da despesa fiscal serão corrigidos de acordo com a opção que esta entidade considerar mais adequada.

Recomendação 13

“Recomenda-se que a Direcção-Geral dos Impostos adopte uma metodologia de determinação da despesa fiscal em IRC que, no que se refere aos benefícios previstos no EM e no EMC, considere não apenas as majorações mas também a parte dos donativos aceite fiscalmente, evitando assim uma subavaliação muito significativa da despesa fiscal que apura em relação a cada ano.”

Tal como foi referido na parte final do comentário à recomendação 7 será possível apurar a despesa fiscal nos termos da presente recomendação.

Recomendação 14

“Recomenda-se que a Direcção-Geral dos Impostos adopte uma metodologia de determinação da despesa fiscal em IRC que impeça que determinados benefícios fiscais sejam indevidamente considerados na despesa fiscal de dois anos distintos.”

Relativamente à possibilidade de um mesmo benefício ser considerado no apuramento da despesa fiscal em mais de um ano na sequência da entrada na base de dados de uma declaração de substituição ou de correcção, a mesma não se verifica uma vez que estas declarações apenas são englobadas no cálculo da despesa fiscal se forem liquidadas no mesmo ano da declaração que substituem/corrigem, no caso de entrarem na base de dados em ano posterior não são consideradas para efeito do apuramento da despesa fiscal.

Com esta metodologia o erro no cálculo consiste apenas em eventuais correcções aos valores dos benefícios já considerados em anos anteriores, no entanto, actualmente não existem meios que permitam apurar apenas as correcções efectuadas através da comparação entre os valores apresentados na declaração de substituição e os montantes inicialmente declarados.

Handwritten signature

À Consideração Superior
Direcção de Serviços de IRC, 08 de Agosto de 2007

P4 A Chefe de Divisão

Handwritten signature of Helena Vaz
Helena Vaz

O Inspector Tributário

Handwritten signature of Abílio Sousa
Abílio Sousa

Handwritten signature

DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS

5836
07.03.07
Handwritten signature

X

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
SEAF
DESPACHO N.º 330/2007-XVII

Concordo, a fim de se dar
sancionada o estabelecimento com
tante das partes B, C e D de
injeção e de discussão o me
no plus respectivos ministros
de tutela.

A fim de se dar de proceder
no caso concreto, ao reconheci-
mento nos seus propósitos e de
proceder conforme previsto no
parágrafo das conclusões.

A Consideração Superior
DST/E, 07.03.07

M.^a Helena Martins

Directora de Serviços

Concordo. Concordo
com o que se
fazite a fim de

2007.03.23
O SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS
Handwritten signature
General Tomaz

A consideração de SESEAF

2007 03 16
SUBSTITUTO LEGAL
DO DIRECTOR-GERAL

Handwritten signature
JOÃO R. E. DURÃO
Subdirector - Geral

Concordo.
A Consideração Superior
09.03.07

O Subdirector-Geral

Handwritten signature
(Manuel Sousa Meireles)

PROC./IRC: 2870/06

E.G./SAIR: 33669/06

ASSUNTO: Mecenato-Superior Interesse /Aplicação temporal do OE para 2007

DIPLOMA: Estatuto do Mecenato/ Capítulo X do E.B.F ARTIGO:

ENTIDADE INTERESSADA: Centro de Assistência Social à Terceira Idade de Sanguêdo

SEDE/MORADA: Rua dos Castiis n.º133, 4505-582 Sanguêdo

NIPC: 501237127

SERVIÇO REMETENTE: Gabinete do Secretário de Estado da Segurança Social

DIVISÃO: 2

INFORMAÇÃO: 98/2007

07-03-19 11436

B.1.2.4 - 105

35938
02.02.07
A-S

1

Luís



DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS

Por determinação de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais à DGCI

Devolvendo o processo

Em 07/03/23 ao Chefe do Gabinete
Susana Rodrigues



IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

1 - INTRODUÇÃO

Em requerimento dirigido ao Gabinete de Sua Excelência o Ministro de Estado e das Finanças, vem o Gabinete do Secretário de Estado da Segurança Social, solicitar informação sobre o seguinte:

1. *“Sujeita-se à apreciação desse Gabinete a necessidade e a oportunidade de assinatura da proposta de Despacho Conjunto, a propósito do reconhecimento do superior interesse social das actividades do Centro de Assistência Social à Terceira Idade de Sanguêdo, de acordo com o Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Decreto – Lei n.º 74/99 de 16 de Março.*
2. *Assim, tendo o requerimento da instituição em causa sido analisado e avaliado positivamente e tendo as respostas sociais candidatas desenvolvidas pela instituição merecido, nessa sede, a classificação de «muito bom», competiria, nos termos da legislação supra - citada – e designadamente da alínea a) do n.º 1 e dos n.º s 2 e 3 do art.º 2.º e da alínea a) do art.º 5.º - a emissão de despacho conjunto entre Suas Excelências os Ministros de Estado e das Finanças e do Trabalho e Solidariedade Social, onde fosse expressamente reconhecido o superior interesse social das actividades em causa.*
3. *Acontece, porém, que o aludido Estatuto do Mecenato é revogado, à face da Proposta de Lei de Orçamento de Estado para 2007 – e concretamente da alínea h) do n.º 3 do art.º 81.º e da alínea h) do art.º 82.º - com efeitos a partir do próximo dia 1 de Janeiro de 2007.*
4. *Por esse motivo deixa de existir um regime especial de benefícios fiscais decorrentes do reconhecimento do superior interesse social das actividades ou programas das instituições, tendo a matéria em causa sido objecto de regulamentação no próprio Estatuto dos Benefícios Fiscais, ao qual foram aditados, para o efeito, os art.º s 56.º - C a 56.º - H.*
5. *De igual modo, também por esse motivo, foi entretanto suspenso o processo que se vinha desenvolvendo, com o objectivo de proceder à reformulação do Despacho Conjunto n.º 286/97, de 18 de Agosto, matéria que aliás foi igualmente sujeita à apreciação desse Gabinete n.º 05867, de 28 de Julho e sobre a qual aguardamos resposta.*
6. *Ora, não obstante contemplar o novo regime a ressalva dos efeitos jurídicos decorrentes de reconhecimentos já efectuados, certo é que, no caso em apreço, se trata de um processo de reconhecimento ainda não totalmente concluído, pelo que importará avaliar da sua necessidade e oportunidade.”*



II - PARECER

Com a Lei do Orçamento de Estado para 2007, o novo Capítulo X, sob a epígrafe “Benefícios relativos ao Mecenato”, que integra os artigos 56.º-C, 56.º-D, 56.º-E, 56.º-F, 56.º-G e 56.º-H, aditado ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, veio substituir o regime jurídico - fiscal do Estatuto do Mecenato aprovado pelo Decreto-lei n.º 74/99 de 16 de Março, que é agora revogado pela Lei do Orçamento de Estado para 2007 (alínea f) do n.º 3 do artigo 87.º Lei do Orçamento de Estado para 2007).

O novo regime instituído, entre outras alterações, veio desde logo, dispensar o processo administrativo de reconhecimento por acto ministerial conjunto, com excepção da situação prevista no n.º 9 do artigo 56.º-D do novo diploma legal.

Do ponto de vista material restringe-se a amplitude do montante dos benefícios fiscais e regulamenta-se as obrigações acessórias das entidades beneficiárias com vista a possibilitar um maior controle na usufruição do benefício.

Sabendo-se, que tal regime entrou em vigor em 01.01.2007, cabe determinar, por um lado, em face da sucessão de normas fiscais no tempo qual o âmbito temporal de aplicação da *Lei Nova*, ou seja a que factos é que a mesma se aplica, e, por outro lado, qual a extensão da eficácia de actos emitidos no âmbito da *Lei Antiga*, que em si tenham, um limite temporal que se projecte para lá de 2006, tendo ainda em conta a alínea h) do artigo 88.º da Lei do OE/07, que dispõe: “A revogação do Estatuto do Mecenato produz efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007, ficando todavia, ressalvados os efeitos jurídicos decorrentes de reconhecimentos já efectuados”.

Note-se, ainda, que manteve-se o Estatuto do Mecenato Científico, introduzido pela Lei nº26/2004 de 8 de Julho, como diploma autónomo, atendendo às especificidades fiscais e extra fiscais deste tipo de Mecenato.

A. Identificação das Principais Alterações :

- **Benefícios Fiscais Automáticos:**

1. No âmbito do Capítulo X do Estatuto dos Benefícios Fiscais – “Benefícios relativos ao Mecenato”, a usufruição dos benefícios fiscais deixou de ter como um dos seus pressupostos legais, um acto administrativo de reconhecimento conjunto, traduzido num despacho ministerial do Ministro das Finanças e da Tutela, para operar automaticamente nos termos da lei. Assim, em regra, para o Mecenato ao Estado (n.º 1 do art.º 56.º-D), Mecenato Social (n.º 3 do art.º 56.º-D), Mecenato Familiar (n.º 5 do art.º 56.º-D), Mecenato para a Sociedade de Informação (art.º 56.º-G), e para o mecenato previsto nas alíneas b), c), d), f), e h) do n.º 6 do art.º 56.º D, preenchidos que estejam os pressupostos legais, os benefícios fiscais operam automaticamente sem a necessidade de qualquer



reconhecimento administrativo tendo sido eliminado como um dos seus pressupostos o reconhecimento ministerial conjunto da relevância legal da actividade/projecto/acção da entidade em causa.

2. Exceptuam-se desta simplificação administrativa, por exigir despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Tutela, o reconhecimento relativo à dotação inicial de fundações de iniciativa exclusivamente privada desde que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural e os respectivos estatutos prevejam que, no caso de extinção os bens revertam para o estado ou em alternativa sejam concedidos às entidades abrangidas pelo art.º 10.º do Código do IRC (art.56.º-D n.º9 do E.B.F.)

Paralelamente o n.º 10 do artigo 56.º -D dos Estatuto dos Benefícios Fiscais, veio substituir o reconhecimento conjunto por um acto administrativo de reconhecimento apenas da respectiva Tutela, e apenas para as entidades e situações previstas nas alíneas a), e) e g) do n.º 6 do art.º 56.º-D do E.B.F. Este reconhecimento das actividades desenvolvidas pelas entidades beneficiárias, e do enquadramento jurídico da entidade em causa no âmbito dos normativos do E.B.F. traduz-se numa *declaração*, a obter junto do Ministro da respectiva tutela, a requerimento das entidades beneficiárias e é condição necessária à usufruição dos benefícios fiscais por parte dos respectivos mecenas, pois deve constar do respectivo documento de quitação a identificação de tal acto ministerial.

4. Portanto, verificados que estejam os pressupostos legais de natureza subjectiva da entidade donatária, e nos casos referidos no ponto anterior, comprovado o tipo de actividades por elas desenvolvidas e obtida a *declaração* da respectiva Tutela do seu enquadramento no Mecenato, e verificado o pressuposto de natureza objectiva - atribuição do donativo -, a entidade mecenas adquire o direito ao benefício fiscal, não sendo exigido o acto de reconhecimento declarativo conjunto para o exercício do respectivo direito, ficando ressalvado o descrito no ponto 2.

- **Restrições à amplitude do montante dos Benefícios Fiscais:**

5. A nova lei vem eliminar a distinção, anteriormente existente no Estatuto do Mecenato, entre "*Interesse*" e "*Superior Interesse*" das actividades e programas desenvolvidos pelas entidades beneficiárias. Esta distinção tinha por consequência a eliminação do limite máximo ao montante dos donativos a considerar como custo nas situações de "*superior interesse*".
6. Com esta alteração legislativa, o novo quadro legal restringe a possibilidade de benefício fiscal na consideração como custo sem limite, apenas às entidades previstas no n.º 1 do artigo 56.º-D do

referido Capítulo, ou seja, os donativos atribuídos ao Estado, Regiões Autónomas, Autarquias Locais e qualquer dos seus Serviços e Estabelecimentos e Organismos, ainda que personalizados; Associações de Municípios e de Freguesia; Fundações em que o Estado, Regiões Autónomas, ou Autarquias Locais participem no património inicial; Fundações de Iniciativa predominantemente social ou cultural, relativamente à sua dotação inicial nas condições previstas no n.º 9 do art.º 56-D.

7. Por sua vez, o n.º 12 do artigo 56.º-D, introduziu um limite global de 8/1000 do volume de vendas e serviços prestados a acrescentar aos limites individuais por cada tipo de mecenato, nas deduções a efectuar nos termos dos n.ºs 3 a 8 dos artigos 56.º-D [Mecenato Social – 8/1000; Familiar – 8/1000; Cultural, Ambiental, Desportivo e Educacional – 6/1000 no seu conjunto], bem como para o Mecenato para a Sociedade de Informação, previsto no art.º 56.º-G.

• **Obrigações Acessórias das Entidades Beneficiárias :**

8. No que respeita às obrigações acessórias das entidades beneficiárias, inovatoriamente dispõe o nº1 do artigo 56.º - H que aquelas devem:

- a) *“Emitir documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos dos seus mecenas, com a indicação dos seu enquadramento no âmbito do presente Capítulo, e bem assim, com a menção de que o donativo é concedido sem contrapartidas, de acordo com o previsto no artigo 56.º - C;*
- b) *Possuir registo actualizado das entidades mecenas, do qual constem nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído nos termos do presente Capítulo;*
- c) *Entregar à Direcção –Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial, referente aos donativos recebidos no ano anterior.*

2- Para efeitos da alínea a) do número anterior, o documento comprovativo deve conter:

- a) *A qualidade jurídica da entidade beneficiária;*
- b) *O normativo legal onde se enquadra, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento;*
- c) *O montante do donativo em dinheiro, quando este seja de natureza monetária;*
- d) *A identificação dos bens no caso de donativos em espécie.*

3- *Os donativos em dinheiro de valor superior a € 200 devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo “*

9. A análise da entrada em vigor destas obrigações acessórias e a partir de que factos as mesmas se reportam será analisada autonomamente na parte D.

• **Contratos Plurianuais:**

10. No que respeita aos contratos plurianuais, a nova lei mantém, genericamente, as disposições legais anteriormente estabelecidas no Estatuto do Mecenato, a saber, para o Mecenato ao Estado (n.º 2 do art.56.º-D), Mecenato Cultural, Ambiental, Desportivo, Educacional (n.º 7 do art.56.º-D) e Mecenato para a Sociedade de Informação (n.º2 do art.56.º-G).

Mantêm-se, igualmente, as majorações atribuídas aos donativos a considerar como custos dos respectivos exercícios [Mecenato ao Estado-140%; Mecenato Cultural, Ambiental, Desportivo e Educacional-130%; Mecenato para a sociedade de informação-140%].

B. Aplicação no Tempo das Normas em Causa:

1. Com a entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado para 2007 (em 01.01.2007), cabe determinar, por um lado, qual o âmbito temporal de aplicação da *Lei Nova*, ou seja a que factos é que a mesma se aplica, e, por outro lado, qual a extensão da eficácia de actos emitidos no âmbito da *Lei Antiga*, que em si tenham um limite temporal que se projecte para lá de 2006, face à disposição de direito transitório vertida na alínea h) do artigo 88.º do OE/07.

2. Dispõe o n.º1 do artigo 12.º da Lei Geral Tributária que "*as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos*".

Deste dispositivo resulta a orientação já consagrada no n.º 1 do artigo 12.º do Código Civil, segundo a qual a lei só dispõe para o futuro, pelo que a norma fiscal apenas se vai aplicar a factos subsequentes à sua vigência, não abrangendo os factos passados.

3. Deste modo, aplica-se a lei tributária nova apenas aos factos subsequentes a 01.01.2007, sendo que aos donativos atribuídos até 31.12.2006 o regime jurídico aplicável será aquele que consta do Estatuto do Mecenato ou seja aplica-se a lei vigente à data da verificação histórica dos pressupostos do benefício fiscal, em especial quando da atribuição do donativo¹, ainda que o respectivo acto administrativo de reconhecimento (Despacho Conjunto) seja praticado e/ou publicado após essa data.

¹ Vd. Circular 13/2003 de 25 de Setembro,- Direcção de Serviços do IRC



4. Porém, considerando que nos termos do Estatuto do Mecenato, o acto ministerial conjunto pode reportar-se ao reconhecimento do “interesse” ou do “superior interesse”, ou ainda no caso dos contratos plurianuais, para um período temporal alargado e que respeite também ao ano de 2007 e/ou seguintes, coloca-se a questão de saber se estamos perante algum direito adquirido que deva ser salvaguardado perante a nova lei, ou mesmo, se aquele acto produz ainda efeitos na esfera de vigência da Lei Nova, que é a partir de 01.01.2007. Consideramos, assim, o exemplo da publicação em 2006, de um despacho conjunto que reconheça o superior interesse cultural de determinado projecto de uma entidade para o período de 2006 a 2008. Terão os mecenas adquirido o direito de usufruir do benefício fiscal constante do Estatuto do Mecenato relativamente a donativos atribuídos em 2007 e 2008?
5. Para a resolução desta questão é decisiva a norma da alínea h) do artigo 88.º da Lei do OE/07. Com efeito, ao ressalvarem-se os efeitos jurídicos decorrentes de reconhecimentos já efectuados no âmbito do Estatuto do Mecenato, significa que o legislador entendeu atribuir um efeito constitutivo aos actos de reconhecimento (despacho ministerial conjunto) já efectuados (até aquela data 31.12.2006). Não o efeito constitutivo de aquisição do direito ao benefício fiscal, pois este só se adquire no momento da atribuição do próprio donativo, mas o efeito constitutivo da declaração pública de que, desde que verificados os demais condicionalismos, naquele período temporal (vg.2006 a 2008) os donativos atribuídos àquela entidade beneficiariam de determinado regime fiscal – decorrente do Estatuto do Mecenato.
6. Assim, quer esteja em causa o superior interesse ou contratos plurianuais cujos reconhecimentos tenham sido efectuados até 31.12.2006, os mecenas beneficiam do regime do Estatuto do Mecenato no período temporal indicado nos respectivos actos, ainda que seja para lá de 01.01.2007.
7. Porém, considerando que existem processos nos Serviços da Administração Pública, quer nos Ministérios das respectivas Tutelas, quer na DGCI – Ministério das Finanças, para reconhecimento ministerial conjunto relativo a períodos transversais (vg. de 2006 a 2008), mas que não foram conclusos até 31.12.2006, importa aferir em que sentido deverá ser interpretada a norma de direito transitório prevista na alínea h) do do artigo 88.º da Lei do OE/2007 que dispõe : “A revogação do Estatuto do Mecenato produz efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007, ficando todavia ressalvados os efeitos jurídicos decorrentes de reconhecimentos já efectuados”.
Com efeito, uma interpretação restritiva e literal da norma de direito transitório significaria que os processos relativos a períodos transversais (vg.2006-2008) findos e com despacho de reconhecimento ministerial emitido até 31.12.2006 beneficiariam do Estatuto do Mecenato, enquanto os processos não findos, e relativos ao mesmo período (vg.2006-2008) por estarem fora do âmbito

desta norma de salvaguarda, a partir de 01.01.2007 ficariam abrangidos pelo regime decorrente do Capítulo X do EBF. Tal significaria uma desigualdade de enquadramento jurídico relativamente aos processos já concluídos motivada por uma questão aleatória ou de oportunidade que é o facto de terem tido a "sorte" de serem instruídos e concluídos em primeiro lugar relativamente aos outros.

8. Atenta a "ratio legis" da norma de direito transitório, afigura-se não ser aquela a interpretação mais adequada. À luz da regra geral constante do artigo 9.º do Código Civil sou de parecer que deverá atender-se a uma interpretação ampla da lei, no sentido de que, onde se refere "reconhecimentos já efectuados" deverá entender-se os "processos de reconhecimento das entidades beneficiárias que tenham sido pedidos/instaurados até 31 de Dezembro de 2006, que respeitem a um período temporal limitado."

Com efeito, só assim ficam devidamente salvaguardados os direitos e interesses legítimos dos sujeitos passivos, quer dos mecenas quer das entidades beneficiárias, relativamente a "actos mecenáticos" iniciados em 2006 e que se projectem para lá deste período.

C. Consequências ao nível do procedimento:

1. Em face do exposto, e a ser tal entendimento superiormente sancionado, importa verificar as suas consequências ao nível dos processos existentes e do respectivo procedimento.

Assim temos:

- i. Processos respeitantes a donativos concedidos até 31.12.2006 – devem ser instaurados, instruídos e decididos nos termos do Estatuto do Mecenato.

Com referência aos processos que exigem reconhecimento administrativo conjunto e em que esteja em causa o "interesse", ou "superior interesse" de projectos/actividades a desenvolver até 31/12/2006, importa considerar que a respectiva instrução do processo e o Despacho Ministerial Conjunto mantêm-se como pressupostos legais nos termos da lei vigente à data da atribuição do donativo, pelo que deverá aplicar-se o quadro legal previsto no Estatuto do Mecenato.

- ii. Processos respeitantes a donativos concedidos a partir de 01.01.2007 – os que tenham que ser instaurados, instruídos e decididos, devem-no ser, em regra² apenas no respectivo Ministério da Tutela, nos termos do novo quadro legal (art. 56.º-D, n.º 10 do E.B.F.):

² Referimos "em regra" porque os donativos para a dotação inicial de fundações privadas de carácter social ou cultural exige o reconhecimento ministerial conjunto.

Handwritten signature

- a) A usufruição dos benefícios fiscais previstos nas alíneas a), e) e g) do n.º 6 do art.º 56.º-D, cujas actividades desenvolvidas pelas entidades beneficiárias carecem de reconhecimento administrativo por “Declaração” a obter junto do Ministério da Tutela. Considera-se necessária a instauração, instrução e decisão dos respectivos processos e consequentemente o reconhecimento administrativo nos termos da nova lei exclusivamente no Ministério da respectiva Tutela.

 - b) Relativamente ao reconhecimento dos donativos concedidos para a dotação inicial de fundações de iniciativa exclusivamente privada desde que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural e os respectivos estatutos prevejam que, no caso de extinção os bens revertam para o Estado ou em alternativa sejam concedidos às entidades abrangidas pelo art.º 10.º do Código do IRC, mantém-se a necessidade de instrução dos processos pelos Ministérios da Tutela e das Finanças, bem como o Despacho Ministerial conjunto;

 - c) Em relação aos restantes tipos de mecenato, que é a situação regra, é inútil, desnecessária e sem base legal a instrução dos processos pelo Ministério da Tutela e/ou das Finanças porquanto o direito ao benefício fiscal opera automaticamente nos termos da lei, verificados que estejam os pressupostos legais, sem que o acto administrativo de reconhecimento, individual ou conjunto, seja um desses pressupostos legais.
- iii. Relativamente aos processos/pedidos respeitantes a períodos transversais, isto é, que abarcam ambos os períodos referidos em i) e ii) (por exemplo 2006 a 2008) importa distinguir:
- a) Quanto aos processos instaurados até 31.12.2006, devem continuar a ser instruídos e decididos nos termos do Estatuto do Mecenato, pelo que os respectivos despachos que sejam emitidos (assinados) devem manter a referência aos períodos transversais;
 - b) Relativamente aos processos que não tenham sido instaurados até 31.12.2006 e que digam respeito a períodos transversais (vg. 2006 a 2008) devem ser instaurados, instruídos e decididos em função do período a que respeitam, ou seja até 31.12.2006, nos termos do Estatuto do Mecenato, para os períodos posteriores a essa data, aplica-se o E.B.F. A partir de 01.01.2007 os despachos que sejam elaborados, devem ser adaptados no sentido de não referenciar períodos posteriores a 31.12.2006 dado o desfazamento com a respectiva base legal, pois a partir daquela data, regra geral, já não há qualquer intervenção da tutela das Finanças e o direito ao benefício fiscal tem a sua base nos artigos 56.º-C a 56.º-H do EBF. Esta interpretação e procedimento mantém-se ainda que esteja em causa o “superior interesse” ou “contratos plurianuais”.

O entendimento explanado na parte **B** e com as consequências ao nível do procedimento referidas no ponto anterior exigem que todos os despachos ministeriais conjuntos expressem um período temporal limitado, o que não tem acontecido, em regra, no mecenato social em que o reconhecimento tem sido dado intemporalmente. Assim, nestes casos, afigura-se não haver "processos de reconhecimento a salvaguarda", pelo que os despachos devem ser reformulados atribuindo-se-lhe o período temporal até 31.12.2006 e, assim, serem instruídos e decididos em conformidade com o Estatuto do Mecenato.

O enquadramento dos donativos e respectivo procedimento após aquela data observam pois, as regras novas do E.B.F.

D. Obrigações Acessórias das Entidades Beneficiárias:

1. Relativamente às obrigações acessórias das entidades beneficiárias, previstas no artigo 56.º-H do Estatuto do Benefícios Fiscais importa referir que estas obrigações, com aplicação a partir de 01.01.2007, em substância, já decorriam das regras gerais do direito, bem como do direito tributário e do Despacho n.º 96/2005.XVII, de 20 de Abril, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
2. No que respeita, em particular, à obrigação da alínea c) do n.º1 do artigo 56.º-H em causa, a declaração de modelo oficial a entregar à Direcção – Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, a mesma reporta-se a factos ocorridos no ano anterior, pelo que, não obstante em Fevereiro de 2007 já estar em vigor a nova lei não se verifica esta obrigatoriedade uma vez que se reportaria a factos ocorridos em 2006 quando esta obrigação não existia. Assim, esta obrigação deve ser cumprida apenas em Fevereiro de 2008, reportando-se aos factos ocorridos no exercício de 2007 já ao abrigo da Lei Nova.
3. Por outro lado, não obstante esta obrigação só se verificar no próximo ano (2008), afigura-se-nos ser da maior oportunidade a concepção, desde já, da respectiva declaração de modelo oficial, por forma a que os seus destinatários conheçam o seu conteúdo e modelo o mais cedo possível para que possam adaptar os seus sistemas de registo.
Acresce que o tratamento de tal informação deverá permitir o cruzamento informático com os dados constantes nas declarações de rendimentos dos respectivos mecenas.
Considerando que no âmbito do IRC os valores relativos ao mecenato encontram-se discriminados na Declaração Anual, afigura-se-nos que deverá ser solicitada a colaboração dos competentes serviços da Inspeção Tributária.

**E. Apreciação do Caso Concreto:**

1. De acordo com os elementos juntos ao processo, o Gabinete do Secretário de Estado da Segurança Social remeteu ao Ministério das Finanças uma proposta de despacho conjunto relativamente à entidade - Centro de Assistência Social à Terceira Idade de Sanguêdo, para reconhecimento dos benefícios fiscais nos termos da alínea a) do n.º 1 e n.º 2 e 3 do artigo 2.º do Capítulo I e da alínea a) do n.º 1 do artigo 5.º do Capítulo II do Estatuto do Mecenato.
2. Dispõe do n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 74/99 de 16 de Março, que aprova o Estatuto do Mecenato que *“Os benefícios fiscais previstos no presente diploma, com excepção dos referidos no artigo 1.º do Estatuto e dos respeitantes aos donativos às pessoas colectivas dotadas de estatuto de utilidade pública às quais tenha sido reconhecida a isenção de IRC nos termos do artigo 10.º do respectivo Código, dependem de reconhecimento, a efectuar por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela.”*
3. Decorre da proposta de despacho conjunto que os *donativos concedidos ou a conceder à IPSS designada “Centro de Assistência Social à Terceira Idade de Sanguêdo” para a realização das actividades no âmbito da Acção Social/Segurança Social – Centro Comunitário, Creche, Estabelecimento de Educação Pré - Escolar, Centro de Actividades de Tempos Livres, foram consideradas de Superior Interesse Social, podem usufruir dos benefícios fiscais ali previstos desde que os respectivos mecenas não tenham, no final do ano ou do período de tributação em que o donativo é atribuído, qualquer dívida de imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e de contribuições para a Segurança Social, ou tendo-a, sendo exigível, a mesma tenha sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição e prestada garantia idónea, quando devida, e sem prejuízo do disposto no art.º 86º do Código do IRC, se ao caso aplicável.*
4. Não resulta do despacho conjunto, a delimitação temporal do “ano” ou dos “anos” para o(s) qual(is) foi(ram) atribuído(s) os donativos à entidade beneficiária, ou seja não decorre do Despacho Conjunto se os donativos atribuídos dizem respeito também a um período temporal anterior a 31.12.2006; ou apenas a donativos a conceder em períodos futuros.
5. Considerando que a Lei do Orçamento de Estado para 2007, aplica-se a partir de 01.01.2007, importa determinar em face da sucessão de normas fiscais, quais as consequências para a matéria controvertida tendo em conta o expandido nesta informação.
Nestes termos, vejamos cada uma das seguintes situações:



- i. No caso de se tratarem de donativos atribuídos à entidade beneficiária até 31.12.2006, conclui-se que o processo em causa deve ser instruído e decidido nos termos do Estatuto do Mecenato porquanto o Despacho Ministerial Conjunto mantém-se como pressuposto legal de acordo com a lei aplicável à data da atribuição do donativo, não obstante o respectivo acto administrativo de reconhecimento - Despacho Conjunto - do "superior interesse" da actividade ou programa da entidade poder ser praticado e publicado após 31.12.2006.
 - ii. No caso de estarmos perante um processo respeitante a donativos a conceder à entidade beneficiária apenas em períodos futuros afigura-se sem base legal o respectivo Despacho Conjunto, uma vez que com a nova lei e no âmbito do mecenato social o direito ao benefício fiscal opera automaticamente, verificados que estejam os pressupostos legais, não sendo o despacho conjunto ou a declaração da tutela um deles. Por outro lado, a base legal para o enquadramento dos donativos mecenáticos é agora o EBF cujo artigo 56.º-D não prevê qualquer situação específica associada a "um superior interesse" ou seja, há agora sempre um limite para a consideração oficial do donativo.
6. Considerando que a presente proposta de despacho conjunto não está assinada pela Tutela e face ao pedido formulado, afigura-se-nos ser de reformular a proposta de despacho conjunto de acordo com o ponto 2 da parte C desta informação, ou seja, propor o reconhecimento ministerial conjunto para os donativos concedidos até 31.12.2006.

F. Despacho Conjunto n.º286/97, de 18/08:

1. Informa-se ainda que a reformulação do Despacho Conjunto n.º286/97 de 18 de Agosto, que estabelece os critérios a que deverá obedecer o reconhecimento do superior interesse social dos fins da instituição social a que se faz referência no pedido da Segurança Social em análise, mereceu informação da Direcção de Serviços de IRC (N.º1035/2006), encontrando-se a aguardar Decisão Superior.
2. Considerando ainda que da Lei do Orçamento de Estado para 2007, resulta a eliminação da distinção entre "Interesse" e "Superior Interesse" das actividades e programas a desenvolver, afigura-se-nos supervenientemente destituída de utilidade qualquer decisão sobre a mesma, uma vez que a tal proposta normativa não teria efeitos retroactivos.

Luís

6. Conclusões:

1. Em face do que antecede, propõe-se superiormente o entendimento expendido nas partes B., C. e D. desta informação.
2. A ser sancionado o entendimento a que se refere o ponto anterior, conclui-se pela necessidade de divulgação do mesmo junto das diversas tutelas, nomeadamente o Ministério da Cultura; Ministério do Desporto; Ministério do Trabalho e da Segurança Social; Ministério da Educação; Ministério da Saúde; Ministério dos Negócios Estrangeiros; Ministério da Administração Interna; Ministério do Ambiente do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional; e Secretaria de Estado da Juventude e do Desporto.
3. Relativamente ao caso concreto do Centro de Assistência Social à Terceira Idade de Sanguêdo deve a Tutela ser ainda informada do expendido na parte E desta informação, apresentando-se em anexo a proposta de despacho conjunto reformulada em conformidade.
4. No que respeita à nova obrigação declarativa (alínea c) do n.º1 do artigo 56.º-H do E.B.F.) propõe-se que seja remetida cópia da presente informação para a Divisão de Projectos Informáticos desta Direcção de Serviços, bem como para os competentes Serviços da Inspecção Tributária para efeitos do referido no ponto 3. da parte D.

À Consideração Superior,

Direcção de Serviços de IRC, 7 de Março de 2007

A Estagiária Jurista

Fernanda Pereira

(Fernanda Pereira)



Tempos despendidos na análise dos processos por parte dos serviços da DGCI - amostra de processos findos

Processos posteriores a 20/04/2005 (data do 2º despacho do SEAF)

PROCESSOS DE MECENATO FINDOS NA DSIRC						
Nº. Processo	Tipo de Mecenato	Data entrada DGCI	Data do Despacho do DG	N.º de Dias	N.º Anos	
2862/2005	Cultural - Superior Interesse	12-09-2005	20-12-2006	458	1,27	
2193/2006	Desportivo - Interesse	08-09-2006	23-10-2006	45	0,13	
2153/2005	Cultural - Interesse	07-07-2005	16-11-2006	489	1,36	
2171/2005	Desportivo - Interesse	11-09-2005	23-10-2006	402	1,12	
701/2006	Educacional	09-02-2006	21-09-2006	222	0,62	
2108/2005	Desportivo - Interesse	06-06-2005	23-10-2006	497	1,38	
761/2006	Científico	29-03-2006	31-03-2006	2	0,01	
1067/2006	Desportivo - Interesse	17-04-2006	23-10-2006	186	0,52	
816/2006	Desportivo	21-03-2006	21-09-2006	180	0,50	
770/2006	Científico	02-06-2006	12-07-2006	40	0,11	
2172/2005	Cultural	01-09-2005	09-08-2006	338	0,94	
2556/2005	Cultural - Interesse	11-08-2005	16-11-2006	455	1,26	
2567/2005	Cultural - Interesse	29-08-2005	16-11-2006	437	1,21	
2584/2005	Cultural - Interesse	28-09-2005	17-11-2006	409	1,14	
2850/2005	Cultural - Superior Interesse	26-09-2005	20-12-2006	444	1,23	
2136/2005	Desportivo - Interesse	18-07-2005	23-10-2006	455	1,26	
769/2006	Científico	29-03-2006	12-07-2006	103	0,29	
2660/2005	Desportivo - Interesse	29-09-2005	01-08-2006	302	0,84	
1705/2006	Científico	27-07-2006	21-12-2006	144	0,40	
1237/2006	Desportivo	11-05-2006	23-10-2006	162	0,45	
2661/2005	Desportivo	08-09-2005	01-08-2006	323	0,90	
3175/2005	Social - Superior Interesse	24-03-2006	09-08-2006	135	0,38	
Total				6228	17,30	
Média				283	0,79	

Tempos despendidos na análise dos processos por parte dos serviços da DGCI - amostra de processos findos

Processos anteriores a 20/04/2005 (data do 2º despacho do SEAF)
(Processos abrangidos pelo período de suspensão¹)

PROCESSOS DE MECENATO FINDOS NA DSIRC									
N.º Processo	Tipo de Mecenato	Data entrada DGCI	Data do Despacho do DG	N.º Dias	N.º Anos	Desconto	N.º Dias *	N.º Anos *	
878/2003	Social - Superior Interesse	03-03-2003	01-08-2006	1228	3,41	540	688	1,91	
931/2002	Educacional	20-03-2002	24-02-2006	1414	3,93	540	874	2,43	
3217/2002	Social	07-10-2002	27-10-2006	1460	4,06	540	920	2,56	
1203/2003	Cultural - Interesse	14-04-2003	10-04-2006	1076	2,99	540	536	1,49	
845/2004	Científico e Tecnológico	16-03-2004	27-10-2006	941	2,61	394	547	1,52	
84/2005	Social	06-01-2005	04-10-2006	628	1,74	104	524	1,46	
881/2005	Cultural - Superior Interesse	09-03-2005	10-04-2006	391	1,09	41	350	0,97	
96/2005	Cultural - Interesse	05-01-2005	10-04-2006	455	1,26	105	350	0,97	
885/2005	Social - Superior Interesse	11-03-2005	09-05-2006	418	1,16	39	379	1,05	
68/2005	Desportivo - Interesse	19-01-2005	09-05-2006	470	1,31	91	379	1,05	
3557/2003	Educacional	27-11-2003	24-02-2006	807	2,24	503	304	0,84	
3686/2004	Social - Superior Interesse	12-11-2004	04-10-2006	682	1,89	158	524	1,46	
3261/2003	Cultural - Plurianual	30-10-2003	10-04-2006	880	2,44	530	350	0,97	
2883/2004	Ambiental	03-11-2004	10-04-2006	517	1,44	167	350	0,97	
2885/2004	Ambiental	06-09-2004	10-04-2006	574	1,59	224	350	0,97	
1245/2003	Social	13-01-2003	22-03-2006	1149	3,19	540	609	1,69	
4171/2004	Cultural - Superior Interesse	19-10-2004	10-04-2006	531	1,48	181	350	0,97	
3239/2004	Social	24-10-2004	01-09-2006	667	1,85	176	491	1,36	
Total				14288	39,69		8875	24,65	
Média				794	2,20		493	1,37	

¹ Corresponde ao período que decorre entre as datas de ambos os despachos do SEAF (de 20/10/2003 a 20/04/2005)

* Valores após desconto dos dias em que os processos de mecenato não foram tramitados - de 20/10/2003 a 20/04/2005 (Período de Suspensão)

Tempos despendidos na análise dos processos por parte dos serviços da DGCI - amostra de processos findos

PROCESSOS DE MECENATO FINDOS NA DSIRC									
N.º Processo	Tipo de Mecenato	Data entrada DGCI	Data do Despacho do DG	N.º Dias	N.º Anos	Desconto	N.º Dias *	N.º Anos *	
878/2003	Social - Superior Interesse	03-03-2003	01-08-2006	1228	3,41	540	688	1,91	
931/2002	Educacional	20-03-2002	24-02-2006	1414	3,93	540	874	2,43	
3217/2002	Social	07-10-2002	27-10-2006	1460	4,06	540	920	2,56	
1203/2003	Cultural - Interesse	14-04-2003	10-04-2006	1076	2,99	540	536	1,49	
845/2004	Científico e Tecnológico	16-03-2004	27-10-2006	941	2,61	394	547	1,52	
2862/2005	Cultural - Superior Interesse	12-09-2005	20-12-2006	458	1,27	0	458	1,27	
2193/2006	Desportivo - Interesse	08-09-2006	23-10-2006	45	0,13	0	45	0,13	
84/2005	Social	06-01-2005	04-10-2006	628	1,74	104	524	1,46	
881/2005	Cultural - Superior Interesse	09-03-2005	10-04-2006	391	1,09	41	350	0,97	
2153/2005	Cultural - Interesse	07-07-2005	16-11-2006	489	1,36	0	489	1,36	
2171/2005	Desportivo - Interesse	11-09-2005	23-10-2006	402	1,12	0	402	1,12	
701/2006	Educacional	09-02-2006	21-09-2006	222	0,62	0	222	0,62	
96/2005	Cultural - Interesse	05-01-2005	10-04-2006	455	1,26	105	350	0,97	
885/2005	Social - Superior Interesse	11-03-2005	09-05-2006	418	1,16	39	379	1,05	
2108/2005	Desportivo - Interesse	06-06-2005	23-10-2006	497	1,38	0	497	1,38	
761/2006	Científico	29-03-2006	31-03-2006	2	0,01	0	2	0,01	
68/2005	Desportivo - Interesse	19-01-2005	09-05-2006	470	1,31	91	379	1,05	
1067/2006	Desportivo - Interesse	17-04-2006	23-10-2006	186	0,52	0	186	0,52	
3557/2003	Educacional	27-11-2003	24-02-2006	807	2,24	503	304	0,84	
3686/2004	Social - Superior Interesse	12-11-2004	04-10-2006	682	1,89	158	524	1,46	
816/2006	Desportivo	21-03-2006	21-09-2006	180	0,50	0	180	0,50	
770/2006	Científico	02-06-2006	12-07-2006	40	0,11	0	40	0,11	
2172/2005	Cultural	01-09-2005	09-08-2006	338	0,94	0	338	0,94	
2556/2005	Cultural - Interesse	11-08-2005	16-11-2006	455	1,26	0	455	1,26	
2567/2005	Cultural - Interesse	29-08-2005	16-11-2006	437	1,21	0	437	1,21	
2584/2005	Cultural - Interesse	28-09-2005	17-11-2006	409	1,14	0	409	1,14	
2850/2005	Cultural - Superior Interesse	26-09-2005	20-12-2006	444	1,23	0	444	1,23	

N.º Processo	Tipo de Mecenato	Data entrada DGCI	Data do Despacho do DG	N.º Dias	N.º Anos	Desconto	N.º Dias *	N.º Anos *
2136/2005	Desportivo - Interesse	18-07-2005	23-10-2006	455	1,26	0	455	1,26
769/2006	Científico	29-03-2006	12-07-2006	103	0,29	0	103	0,29
2660/2005	Desportivo - Interesse	29-09-2005	01-08-2006	302	0,84	0	302	0,84
3261/2003	Cultural - Plurianual	30-10-2003	10-04-2006	880	2,44	530	350	0,97
2883/2004	Ambiental	03-11-2004	10-04-2006	517	1,44	167	350	0,97
2885/2004	Ambiental	06-09-2004	10-04-2006	574	1,59	224	350	0,97
1245/2003	Social	13-01-2003	22-03-2006	1149	3,19	540	609	1,69
1705/2006	Científico	27-07-2006	21-12-2006	144	0,40	0	144	0,40
1237/2006	Desportivo	11-05-2006	23-10-2006	162	0,45	0	162	0,45
2661/2005	Desportivo	08-09-2005	01-08-2006	323	0,90	0	323	0,90
3175/2005	Social - Superior Interesse	24-03-2006	09-08-2006	135	0,38	0	135	0,38
4171/2004	Cultural - Superior Interesse	19-10-2004	10-04-2006	531	1,48	181	350	0,97
3239/2004	Social	24-10-2004	01-09-2006	667	1,85	176	491	1,36
	Total			20516	56,99		15103	41,95
	Média			513	1,42		378	1,05

* Valores após desconto dos dias em que os processos de mecenato não foram tramitados - período de 20/10/2003 a 20/04/2005 (Período de Suspensão)

Sec. Apoio Gabinete do Director Geral

Entrada N.º 17686	Selo	<input type="checkbox"/>
Em 2007.08.20	Código	<input type="checkbox"/>

Manuela

Luís

DSPCIT-DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DE PLANEAMENTO E COORDENAÇÃO DA INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA
DIVISÃO DE ESTUDOS E COORDENAÇÃO

Despacho n.º _____
Data _____
Anotações _____

Despacho:

Dezido da Inf n.º 1091/07
da OSIRC
2007 08 24
João Durão
JOÃO R. E. DURÃO
DIRECTOR-GERAL

Parecer n.º _____
Data _____
Anotações _____

Parecer:

Confirmo.
A consideração superior,
20/8/2007
Ana Paula Mata Fonseca
ANA PAULA MATA FONSECA
Directora de Serviços

INFORMAÇÃO

N.º 111
Data 2007-08-16
Proc. 8.3.6-1/07
Contribuinte
Técnico Responsável
M.Manuela Gouveia

Assunto:
Auditoria aos sistemas de controlo instituídos pela DGCI relativamente aos benefícios fiscais no âmbito do Estatuto do Mecenato e do Estatuto do Mecenato Científico

INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA
Gabinete S.D.G.
Entrada N.º 1660/07
Data 07.08.20 Proc.º 3.01/07

Em cumprimento do despacho do Senhor Subdirector-Geral para a área da Inspeção Tributária de 2007/07/19 exarado no Ofício n.º 11124, de 2007/07/17 Proc. n.º DAI - 10/07 - Audit, da Direcção-Geral do Tribunal de Contas, que enviou o relato de **AUDITORIA AOS SISTEMAS DE CONTROLO INSTITUÍDOS PELA DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS RELATIVAMENTE AOS BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ESTATUTO DO MECENATO E DO ESTATUTO DO MECENATO CIENTÍFICO**, a fim de serem tecidos os comentários que se mostrem necessários, ao abrigo e para os efeitos previstos no art.º 13.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto e no n.º 3 do art.º 73.º da Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto, importa informar o seguinte:

Capítulo I - Sumário - Conclusões e recomendações

Recomendação 5 e item 3.1.2

A Inspeção Tributária tem por missão promover o cumprimento das obrigações fiscais, através de medidas de acompanhamento dos factos tributários e da prevenção e controlo da fraude e evasão fiscal, procurando prestar um serviço eficiente no domínio da prevenção, análise e correcção, de modo a contribuir para a justiça e equidade fiscal. Contudo, mercê dos constrangimentos com que a organização se depara há que ponderar numa relação de custo/benefício, quais as áreas que envolvem maior risco de fraude e evasão fiscal que lhe mereçam uma maior atenção.

Nos anos mais recentes a Inspeção Tributária não tem desencadeado acções de inspecção direccionadas a esta temática na medida em que, da experiência obtida por esta Direcção de Serviços, através do acompanhamento de uma acção inspectiva realizada no ano de 2002 a pessoas colectivas que declararam ter atribuído donativos do mecenato em 2000, ficou concluído que:

- a) a maioria das empresas seleccionadas no âmbito desta acção não sofreu quaisquer correcções, sendo que as efectuadas resultaram em larga medida de erros no preenchimento do anexo F da declaração anual de informação contabilística e fiscal (declaração anual) ou de erros na recolha e digitação de elementos daquele Anexo e não de irregularidades quanto às limitações em função do volume de negócios ou dos montantes atribuídos;
- b) por outro lado, as principais beneficiárias dos donativos foram em geral o Estado (ou o conjunto dos organismos que dele fazem parte) e as Instituições Particulares de Solidariedade Social, entidades estas que pelo seu próprio enquadramento não implicam elevado risco fiscal.

Assim, dos controlos efectuados por esta Direcção de Serviços não resultaram fragilidades e divergências significativas que permitam à Inspeção Tributária considerar de risco esta componente da despesa fiscal.

Se é certo que a aplicação dos benefícios fiscais concedidos neste âmbito estão dependentes da prossecução, pelas entidades beneficiárias, de determinadas finalidades (social, cultural, científica ...), a confirmação da sua real afectação a essas finalidades é por vezes de difícil verificação, implicando a disponibilização de recursos que se presume não ter correspondência nos resultados.

Recomendação 7

A DGCI possui actualmente diversas aplicações informáticas que permitem verificar a situação fiscal do sujeito passivo, de forma a dar cumprimento ao estabelecido no artigo 11º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, sem que tenha que passar pela Inspeção Tributária. Existe, nomeadamente, um programa intitulado “*Sistema de Controlo de Benefícios Fiscais – Benefícios Fiscais dependentes de reconhecimento*” que permite consultar as dívidas por número de identificação fiscal.

Recomendação 8 e itens 3.2.1.2 e 3.2.1.4

A informação respeitante aos donativos e respectivo benefício fiscal consta do anexo F da declaração anual.

No quadro 04 regista, por tipo de regime e por tipo de diploma, a totalidade de deduções que o sujeito efectua ao rendimento, entre as quais as majorações aplicadas nos termos do EM e do EMC. Este total deverá coincidir com o conteúdo do campo 234 do quadro 07 da declaração mod. 22, no caso de sujeito passivo residente que exerce a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola e não residente com estabelecimento estável ou do campo D242 do quadro 07 do anexo D da declaração anual, no caso de se tratar de sujeito passivo residente que exerce a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola.

A informação constante do quadro 07 do anexo F é de conteúdo meramente informativo a outras entidades fora da DGCI, não tendo em vista qualquer controlo por parte desta direcção-geral.

No sentido de aproveitar a informação fornecida pela declaração anual e no caso concreto do anexo F, a DSPCIT apresentou à DGITA (Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros), durante o ano de 2004, um projecto de cruzamento da informação permitindo apurar quais os sujeitos passivos que apresentam as seguintes divergências:

- quando o total de deduções apurado nos campos F125 + F134 + F143 + F152 do anexo F, é diferente do constante no campo 234 da declaração modelo 22, no caso de sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola e sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável;
- quando o valor do campo F134 é inferior ao constante do campo D242 do anexo D da declaração anual, no caso de sujeitos passivos residentes que não exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola

Esta informação, com disponibilização “on-line”, permitirá também seleccionar contribuintes cujas diferenças entre aquelas duas declarações sejam significativas, por unidades orgânicas ou por sectores de actividade.

A partir do exercício de 2006, já será possível conhecer directamente o valor dos donativos levados a custos, por constar da Nota 46 do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, que constitui o anexo A da declaração de Informação Empresarial Simplificada / Declaração Anual. Esta informação em conjunto com a constante do campo 210 da declaração modelo 22 já permitirá conhecer, directamente, qual o valor dos donativos aceite para efeitos fiscais.

As instruções de preenchimento do anexo F, designadamente do quadro 07 (onde são apontadas insuficiências) são elaboradas de acordo com a generalidade das situações que poderão ocorrer, podendo contudo ser melhoradas quando da percepção de situações que possam induzir os utilizadores em erro.

Recomendação 9

Quando se verifica que os elementos constantes da declaração anual não se encontram correctos, o sujeito passivo deverá apresentar uma declaração de substituição. Se o não fizer, esta não será alterada, devido à inexistência de declarações oficiosas da declaração anual.

Recomendação 10 e item 3.2.1.4


A validação possível entre a declaração de rendimentos modelo 22 e o anexo F da declaração anual centra-se no quadro 04 desta última (*Total de deduções ao rendimento*) com os valores deduzidos no campo 234 do quadro 07 da declaração modelo 22 (*Benefícios fiscais*) ou indicados no campo

D242 do quadro 07 do anexo D da declaração anual (entidades residentes que não exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola).

A validação tal como ela se encontra recomendada não se verifica viável, na medida em que tal implicaria o suspender de outra informação relevante, enquanto que o projecto acima referido, quando for implementado, pode colmatar a lacuna relativamente à diferenciação de valores naqueles campos.

À Consideração Superior,

A Técnica Economista,


(Maria Manuela R. Gouveia)



ANEXO 8-B

**Alegações produzidas no exercício do contraditório
Resposta do Ministro do Ambiente, do Ordenamento do Território e do
Desenvolvimento Regional**



MINISTÉRIO DO AMBIENTE, DO ORDENAMENTO DO TERRITÓRIO E DO
DESENVOLVIMENTO REGIONAL
Gabinete do Ministro

Exmo. Senhor
Dr. José F. F. Tavares
Director Geral do Tribunal de Contas
Av. Barbosa du Bocage, 61

1069 - 045 LISBOA

S/ referência	S/ comunicação de	N/ referência	Data
DAII-Proc. nº.10/07 Audit.	17.7.07	MAOTDR/4416/07/5323 Procº. 38.04	02-08-2007

ASSUNTO: **RELATO DE AUDITORIA AOS SISTEMAS DE CONTROLO INSTITUÍDOS PELA DIRECÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS RELATIVAMENTE AOS BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ESTATUTO DO MECENATO.**

Encarrega-me Sua Excelência o Ministro do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional, de relativamente ao assunto em referência, transmitir a V. Exa. que por lapso não foi enviada à DGCI a informação remetida a esse Tribunal em 27 de Abril de 2007, pelo Gabinete de SEXA o Secretário de Estado do Ambiente.

Assim, informa-se que de imediato será providenciado o envio da referida informação à DCGI e que se assegurará de futuro o cumprimento do ponto IV do despacho nº. 96/2005-XVII, de 20 de Abril, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Com os melhores cumprimentos,

O Chefe do Gabinete

Luis Morbey

ICP/MJ

IGTC 06 08'07 16720

Rua de O Século, 51-2º
1200-433 LISBOA
Telef. 213232500- Fax 213232531