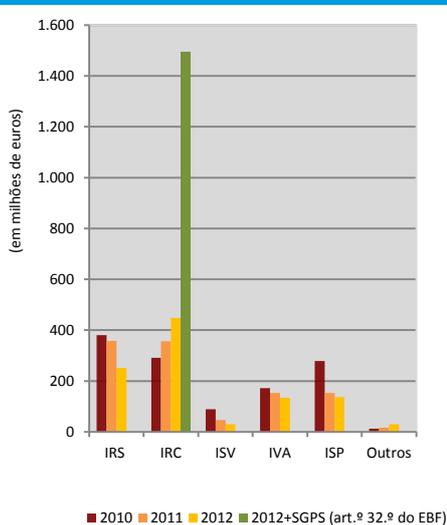




Tribunal de Contas

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



## Auditoria

à

## Quantificação da Despesa Fiscal

**RELATÓRIO N.º 19/2014 – 2.ª SECÇÃO**

DEPARTAMENTO DE AUDITORIA II

SETEMBRO DE 2014



**AUDITORIA**

**QUANTIFICAÇÃO DA DESPESA FISCAL**

**A DESPESA FISCAL É DEVIDAMENTE  
QUANTIFICADA PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
E RELEVADA NA CONTA GERAL DO ESTADO?**

---

**PROCESSO N.º 25/2013 – AUDIT**

**DEPARTAMENTO DE AUDITORIA II**

**SETEMBRO DE 2014**





## ÍNDICE GERAL

Sumário .....	7
1 – Introdução .....	9
2 – Âmbito, objetivo e método .....	11
3 – Exercício do Contraditório .....	12
4 – Observações.....	12
4.1 – Subavaliação da Despesa Fiscal quantificada pela AT e relevada na CGE .....	12
4.2 – Insuficiências dos sistemas de informação sobre Benefícios Fiscais .....	14
4.3 – Insuficiências da metodologia de quantificação da Despesa Fiscal.....	16
4.4 – Quantificação da Despesa Fiscal por Imposto .....	18
4.4.1 – Impostos sobre o Rendimento .....	19
4.4.1.1 – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares .....	19
4.4.1.2 – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas .....	20
4.4.2 – Imposto sobre o Valor Acrescentado .....	24
4.4.3 – Imposto do Selo .....	26
4.4.4 – Imposto sobre Veículos e Impostos Especiais de Consumo .....	28
4.5 – Desatualização do Classificador dos Benefícios Fiscais .....	29
4.6 – Deficiente relevação da Despesa Fiscal no OE e na CGE .....	31
4.7 – Ineficácia dos sistemas de informação e controlo .....	33
4.8 – Quantificação da Receita Cessante pelo Governo .....	34
5 – Conclusões .....	39
6 – Recomendações .....	40
7 – Vista ao Ministério Público.....	41
8 – Emolumentos .....	41
9 – Decisão.....	42
ANEXOS .....	43
ANEXO I.....	45
<i>QUADRO SINÓPTICO DA AMOSTRA .....</i>	<i>45</i>
ANEXO II.....	47
<i>FONTES DE INFORMAÇÃO UTILIZADAS PELA AT NA QUANTIFICAÇÃO DA DF POR IMPOSTO .....</i>	<i>47</i>
ANEXO III.....	49
<i>FASES DO PROCESSO DE QUANTIFICAÇÃO DA DF POR IMPOSTO/UNIDADE ORGÂNICA DA AT .....</i>	<i>49</i>
ANEXO IV.....	51
<i>EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO – APRECIÇÃO DAS RESPOSTAS.....</i>	<i>51</i>

---

<b>ANEXO V .....</b>	<b>59</b>
<b>EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO.....</b>	<b>59</b>

## ÍNDICE DE QUADROS

---

Quadro 1 – Evolução da Despesa Fiscal.....	12
Quadro 2 – Evolução da Despesa Fiscal em Impostos sobre o Rendimento .....	19
Quadro 3 – Principais benefícios e beneficiários em IRC.....	23
Quadro 4 – Evolução da Despesa Fiscal em IVA .....	24
Quadro 5 – Evolução da Despesa Fiscal em Imposto do Selo.....	26
Quadro 6 – Evolução da Despesa Fiscal em ISV e em IEC.....	28
Quadro 7 – Despesa Fiscal por Função/Finalidade .....	30
Quadro 8 – Tipo de Despesa Fiscal .....	31
Quadro 9 – Sistemas de informação e controlo da DF – Sinopse dos pontos fortes e fracos .....	33
Quadro 10 – Quantificação da Despesa Fiscal de 2012 a 2014 no OE e na CGE .....	35

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

---

Gráfico 1 – Evolução da Despesa Fiscal .....	13
--	----

## ÍNDICE DE CAIXAS

---

Caixa 1 – Insuficiências dos sistemas de informação do Imposto do Selo e do IVA .....	15
Caixa 2 – Dificuldade na identificação da finalidade extrafiscal de BF em IVA.....	17
Caixa 3 – Deficiente codificação da Despesa Fiscal .....	32



**RELAÇÃO DE SIGLAS**

Sigla	Designação
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
BF	Benefício Fiscal
CBF	Classificador dos Benefícios Fiscais
CGE	Conta Geral do Estado
DF	Despesa Fiscal
DLEO	Decreto-Lei de Execução Orçamental
DGO	Direção-Geral do Orçamento
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IABA	Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas
IEC	Impostos Especiais de Consumo
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto do Selo
ISP	Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos
ISV	Imposto sobre Veículos
IT	Imposto sobre o Tabaco
IUC	Imposto Único de Circulação
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
LOE	Lei do Orçamento do Estado
M	Milhão (de euros)
OE	Orçamento do Estado
PAEF	Programa de Assistência Económica e Financeira
RETGS	Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
SGPS	Sociedade Gestora de Participações Sociais



---

## **FICHA TÉCNICA**

---

### **COORDENAÇÃO GERAL**

Luís Filipe Simões

### **COORDENAÇÃO TÉCNICA**

Vítor Miguel Braz

### **EQUIPA DE AUDITORIA**

Maria Gisela da Cunha

Rui Miguel Salvador



## SUMÁRIO

Ao conceder benefícios fiscais o Estado recorre a medidas de natureza tributária para prosseguir objetivos económicos e sociais. As normas que consagram esses benefícios introduzem exceções aos regimes de tributação-regra diminuindo a tributação sobre determinado tipo de contribuintes ou categorias de operações e geram, assim, uma perda de receita para o Estado – Receita Cessante por Benefícios Fiscais – também designada por Despesa Fiscal.

Nos seus Pareceres sobre a Conta Geral do Estado o Tribunal tem formulado reservas relativamente ao valor da despesa fiscal, manifestamente subavaliado, registado em sucessivas Contas sublinhando o desrespeito de princípios e regras orçamentais, o incumprimento do Estatuto dos Benefícios Fiscais (face ao conceito legal de benefício fiscal) e as deficiências que afetam os procedimentos em vigor. Neste contexto, o Tribunal decidiu examinar em 2013 os sistemas de informação e controlo implementados para a quantificação da Despesa Fiscal. A auditoria teve também por objetivo habilitar o Tribunal a pronunciar-se sobre a regularidade, correção financeira e apropriada relevação dessa despesa (**€ 1.030 milhões**), ou seja, sobre se foi devidamente quantificada pela Administração Tributária e relevada na Conta Geral do Estado de 2012.

Para a obtenção de evidência de auditoria procedeu-se à realização de entrevistas a responsáveis da Autoridade Tributária e Aduaneira, à revisão analítica dos dados obtidos e à reconciliação dos valores relevados na Conta Geral do Estado de 2012 com a respetiva informação de suporte, com destaque para o exame de amostras representativas das operações com relevação nessa Conta – **€ 231 milhões** – e das anomalias detetadas – **€ 1.090 milhões**.

As principais conclusões são as seguintes:

- ⇒ Os sistemas de informação tributários não contêm dados completos sobre todos os benefícios fiscais não assegurando a adequada e integral quantificação da respetiva despesa fiscal.
- ⇒ O processo de quantificação da despesa fiscal não tem por base metodologia aprovada pela Autoridade Tributária e Aduaneira com a definição da estrutura comum de cada imposto, a distinção entre benefícios fiscais e desagravamentos fiscais estruturais e a especificação dos respetivos critérios de classificação.
- ⇒ A quantificação da despesa fiscal não é acompanhada da inventariação completa e apropriada dos benefícios fiscais, por imposto, com a respetiva justificação económica e social.
- ⇒ As insuficiências e deficiências identificadas nos sistemas de informação e controlo do processo de quantificação conduzem à subavaliação da despesa fiscal, *máxime*, em IRC, IVA e IS. A despesa fiscal em IUC não foi quantificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.



- 
- ⇒ A despesa fiscal quantificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira não foi integralmente relevada na Conta Geral do Estado de 2012, com destaque para a omissão de € 1.045 M provenientes de benefícios em IRC atribuídos a Sociedades Gestoras de Participações Sociais (mais do dobro da respetiva despesa fiscal relevada na Conta Geral do Estado).
  - ⇒ A despesa fiscal em IRC encontra-se concentrada num número reduzido de benefícios e de beneficiários. Por outro lado, subsistem benefícios fiscais que operam por dedução à matéria coletável, com prejuízo para a equidade do sistema fiscal.
  - ⇒ O sistema de contabilização orçamental apenas regista despesa fiscal relativa a isenções de IVA que geram restituição de imposto e a Conta Geral do Estado não discrimina a despesa fiscal adequadamente pois mais de metade dessa despesa em IRC, ISV e ISP é inscrita na rubrica residual “Outros” da função “Assuntos económicos”, sem discriminar a respetiva justificação económica e social.
  - ⇒ Face às deficiências verificadas nos sistemas de informação e controlo e aos erros materiais detetados na quantificação da receita cessante por benefícios fiscais (despesa fiscal) de 2012, o Tribunal formulou e reitera reservas sobre os valores de despesa fiscal inscritos nos mapas da Conta Geral do Estado e Lei do Orçamento do Estado e no relatório do Orçamento do Estado.

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

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



## 1 – INTRODUÇÃO

1. A sustentabilidade das finanças públicas confere especial importância ao controlo da receita do Estado, designadamente no que respeita à sua legalidade (com ênfase na observância dos princípios orçamentais), correção financeira e adequada contabilização.
2. Ao conceder **Benefícios Fiscais (BF)** o Estado recorre a medidas de natureza tributária para prosseguir objetivos económicos e sociais. As normas que consagram BF introduzem exceções aos regimes de tributação-regra diminuindo a tributação sobre determinado tipo de contribuintes ou categorias de operações e geram, assim, uma perda de receita para o Estado – **Receita Cessante por Benefícios Fiscais** – também designada por **Despesa Fiscal (DF)** <sup>1</sup>.
3. Nos seus Pareceres sobre a **Conta Geral do Estado (CGE)** o Tribunal tem formulado reservas relativamente ao valor da DF, manifestamente subavaliado, registado em sucessivas Contas, sublinhando o desrespeito de princípios e regras orçamentais, o incumprimento do **Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)** (face ao conceito legal de BF) e as deficiências que afetam os procedimentos em vigor.
4. Neste contexto, o Tribunal decidiu examinar em 2013 os sistemas de informação e controlo implementados para a quantificação da DF. A auditoria realizada cujos resultados constam do presente relatório teve também por objetivo habilitar o Tribunal a pronunciar-se sobre a regularidade, correção financeira e relevação orçamental dessa despesa, ou seja, sobre se foi devidamente quantificada pela Administração Tributária <sup>2</sup> e relevada na CGE de 2012 <sup>3</sup>.
5. A **Constituição da República Portuguesa (CRP)** preceitua que a proposta de **Lei do Orçamento do Estado (LOE)** seja acompanhada, entre outros elementos, de relatório sobre “*Os benefícios fiscais e a estimativa da receita cessante*” <sup>4</sup>. A **Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)** concretiza a norma constitucional ao estabelecer que a proposta de LOE é acompanhada de elementos informativos sobre os “*benefícios tributários, estimativas das receitas cessantes e sua justificação económica e social*” e com a “*identificação de medidas destinadas à cobertura da receita cessante que resulte da criação ou alargamento de quaisquer benefícios fiscais*” <sup>5</sup>.

<sup>1</sup> “A tax expenditure can be defined as a transfer of public resources that is achieved by reducing tax obligations with respect to a benchmark tax, rather than by a direct expenditure.” – **Vide:** Dirk-Jan Kraan, “Off-Budget and Tax Expenditures”, OECD 2004.

<sup>2</sup> Nos termos do artigo 1.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro: “Integram a administração tributária (...) a Autoridade Tributária e Aduaneira, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário (...)”.

<sup>3</sup> Nos termos do n.º 1 do artigo 73.º da Lei de Enquadramento Orçamental, a CGE é apresentada pelo Governo à Assembleia da República “até 30 de junho do ano seguinte àquele a que respeite”.

<sup>4</sup> Nos termos do artigo 106.º da CRP.

<sup>5</sup> Nos termos do artigo 37.º, n.º 1, alíneas t) e v), da LEO – Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, republicada pela Lei n.º 37/2013, de 14 de junho.

6. Entre os princípios e regras orçamentais constantes da LEO encontram-se os da unidade e universalidade, da não compensação e da especificação <sup>1</sup>. O primeiro impõe o registo de todas as receitas do Estado no **Orçamento do Estado (OE)**. O segundo determina o registo das receitas do Estado sem dedução alguma para encargos de cobrança ou de qualquer outra natureza, com exceção das receitas tributárias que são deduzidas das receitas cessantes por BF e dos reembolsos e restituições. O terceiro determina a especificação das receitas cessantes por BF de acordo com o código de classificação económica das receitas <sup>2</sup>.
7. A LEO determina, ainda, a inclusão na LOE de um mapa orçamental sobre “*Receitas tributárias cessantes dos serviços integrados, dos serviços e fundos autónomos e da segurança social*” <sup>3</sup>.
8. Ao preceituar que “*a criação de benefícios fiscais depende da clara definição dos seus objetivos e da prévia quantificação da despesa fiscal*”, a **Lei Geral Tributária (LGT)** <sup>4</sup> reforça a necessidade e a importância dos sistemas de informação e controlo dessa despesa serem eficazes.
9. O EBF considera “*benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*” e que são BF “*as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais*” desde que obedçam às características antes enunciadas. Acrescenta esse Estatuto que os BF “*são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo*” <sup>5</sup>. As DF devem, portanto, ser também relevadas na CGE de acordo com o **Classificador de Benefícios Fiscais (CBF)** <sup>6</sup>.
10. Nos termos do referido Estatuto não são BF “*as situações de não sujeição tributária*” consideradas pelo próprio EBF como “*medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência*” <sup>7</sup>.

<sup>1</sup> Nos termos dos artigos 5.º, 6.º e 8.º da LEO.

<sup>2</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro.

<sup>3</sup> Mapa XXI da LOE, nos termos do artigo 32.º da LEO.

<sup>4</sup> Nos termos do artigo 14.º da LGT.

<sup>5</sup> Nos termos do artigo 2.º do EBF. Sobre o conceito de DF como receita a que o Estado renuncia pela concessão de BF, – **Vide** Stanley S. Surrey, “*Pathways to Tax Reform: The concept of tax expenditures*”, Harvard University, 1973.

<sup>6</sup> O CBF foi aprovado pela Deliberação n.º 1447/2007 do Conselho Superior de Estatística, publicada no Diário da República, 2.ª série, n.º 144, de 27 de julho.

<sup>7</sup> Nos termos do artigo 4.º do EBF. **Vide** também o artigo 12.º do Código do IRS que prevê situações de delimitação negativa de incidência. O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 25-01-2012, relativo ao processo n.º 144/11-30, refere: “*Os conceitos de não sujeição a tributação e isenção de tributação são distintos e não se confundem. Na não sujeição a norma de incidência não prevê de todo a submissão a tributação de uma determinada situação, ao contrário na isenção a norma de incidência prevê a tributação de tal situação mas surge uma norma de proteção, a norma de isenção, que contraria o princípio da generalidade, liberando o cumprimento da obrigação tributária*”.



## 2 – ÂMBITO, OBJETIVO E MÉTODO

11. A auditoria incidiu sobre os sistemas de informação e controlo da DF relevada na CGE de 2012, tendo em conta as competências da **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)** na conceção e administração dos sistemas tributários e na quantificação da DF.
12. Face ao objetivo da auditoria – **vide § 4** – foram identificados como principais fatores de risco:
  - ⇒ Insuficiente identificação do regime de tributação-regra de cada imposto (norma fiscal de referência) para cada BF, face à dispersão da legislação e à complexidade técnica das normas neste domínio.
  - ⇒ Insuficientes obrigações declarativas sobre BF (apenas previstas para impostos sobre o rendimento).
  - ⇒ Falta de clarificação formal adequada da metodologia de quantificação da DF e dos referenciais internacionais utilizados para o efeito ou sua deficiente aplicação.
  - ⇒ Falta de identificação, codificação e discriminação completa da DF por BF e por finalidade.
13. À luz dos principais riscos identificados pretendeu-se responder à questão seguinte: **A Despesa Fiscal é devidamente quantificada pela Administração Tributária e relevada na CGE?** E, para obter essa resposta, formularam-se as questões operacionais seguintes:
  - ⇒ Os sistemas de informação tributários registam dados completos, fiáveis e tempestivos sobre a DF?
  - ⇒ A metodologia de quantificação da DF tem por base critérios objetivos, o disposto no EBF e no regime de tributação-regra de cada imposto?
  - ⇒ A DF resulta de correta aplicação do método pela AT e é integralmente relevada na CGE?
14. A auditoria teve por referência o EBF e o restante quadro legal e regulamentar sobre os BF vigentes em 2012, os relatórios dos OE de 2012 a 2014, o relatório "*Despesa fiscal 2013*", o OE e a CGE de 2012, bem como a doutrina e referenciais internacionais sobre quantificação da DF<sup>1</sup>.
15. Foram observados métodos e técnicas constantes do Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas, bem como as boas práticas em matéria de procedimentos no domínio em causa e as normas de auditoria internacionalmente aceites.
16. A metodologia adotada para a recolha de evidência de auditoria incluiu o exame de uma amostra<sup>2</sup> de operações estatisticamente representativa por forma a sustentar as apreciações quantitativas do Tribunal. As 59 operações selecionadas para o efeito representam 22,4% (€ 231 M) da DF registada na CGE de 2012<sup>3</sup> (€ 1.030 M) e referem-se a 29 BF de sete impostos. Foram, ainda, examinadas as anomalias detetadas nos sistemas de informação e controlo da DF relevada na CGE de 2012, com destaque para a omissão de € 1.080 M de DF em IRC.

<sup>1</sup> Com relevo para os seguintes: "*Tax Expenditures in OECD Countries - OECD 2010*" e "*Annexe au projet de loi de finances pour 2012 – Évaluation des Voies et Moyens, Dépenses Fiscales*".

<sup>2</sup> A sinopse com os resultados do exame da amostra consta do **Anexo I**.

<sup>3</sup> **Vide** Volume II – Tomo 1 – Página 239 – Mapa 42 – Receitas Tributárias Cessantes dos Serviços Integrados.

### 3 – EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO

17. No exercício do princípio do contraditório, ao abrigo e para os efeitos previstos no artigo 13.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas <sup>1</sup>, o relato da auditoria foi enviado:
- ⇒ à Ministra de Estado e das Finanças;
  - ⇒ ao Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira;
  - ⇒ à Diretora-Geral do Orçamento.
18. As respostas recebidas – que reiteram, em boa parte, anteriores posições do Ministério das Finanças e da AT no domínio dos BF – foram examinadas e os comentários que essas respostas suscitam figuram no **Anexo IV**. No sentido de atribuir total amplitude ao exercício do contraditório as versões integrais das respostas constituem o **Anexo V**.

### 4 – OBSERVAÇÕES

#### 4.1 – Subavaliação da Despesa Fiscal quantificada pela AT e relevada na CGE

19. A DF quantificada pela AT e relevada nas CGE de 2010 a 2012 consta do quadro seguinte.

Quadro 1 – Evolução da Despesa Fiscal

(em milhões de euros)

Imposto	Valor			Evolução		
	2010	2011	2012	2011/10	2012/11	2012/10
IRS	381	357	251	-24	-106	-130
IRC	291	357	448	66	91	157
ISV	89	46	30	-43	-16	-59
IVA	172	153	135	-19	-18	-37
ISP	278	154	137	-124	-17	-141
Outros (a)	12	16	30	4	14	18
<b>Total</b>	<b>1 224</b>	<b>1 082</b>	<b>1 030</b>	<b>-142</b>	<b>-52</b>	<b>-194</b>

(a) Imposto do Selo (IS), Imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA) e Imposto sobre o Tabaco (IT).

Fontes: CGE e AT.

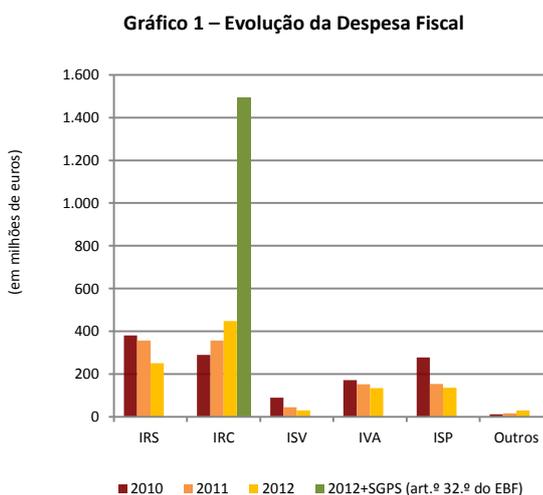
20. Verifica-se uma diminuição da DF total e da DF da generalidade dos impostos, com exceção da DF em IRC, cujo aumento resulta, essencialmente, da quantificação em 2012 e pela primeira vez de receita cessante por isenções a “*peças coletivas de utilidade pública administrativa*” e a “*instituições particulares de solidariedade social*” <sup>2</sup> (€ 96 M).

<sup>1</sup> Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto.

<sup>2</sup> Nos termos da Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, essas entidades ficaram obrigadas à entrega da declaração de rendimentos, passando a AT a dispor de informação sobre a respetiva DF.



21. Porém, a DF quantificada pela AT continua a não ser integralmente relevada na CGE de 2012, com destaque para a omissão de € 1.045 M relativos a BF, em IRC, atribuídos a **Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS)**, cujo impacto se ilustra no gráfico seguinte.



22. Sobre a referida omissão a AT afirmou que *“tal se ficou a dever a razões de comparabilidade, uma vez que, sendo um regime que vigora há largos anos, a quantificação da despesa ao mesmo associada só passou a ser possível com a introdução de um Anexo D à Modelo 22, onde são identificadas as mais-valias e as menos-valias excluídas de tributação, associada à inclusão no Quadro 7 daquela declaração de um campo específico para indicação dos encargos financeiros. Trata-se, no entanto, de despesa já quantificada”*<sup>1</sup>. O motivo invocado pela AT para a não relevação daquela DF na CGE não é aceitável, designadamente porque a Conta *“deverá conter todos os (...) elementos que se mostrem adequados a uma prestação clara e completa das contas públicas”*<sup>2</sup>. Os BF a SGPS também não constam da lista de contribuintes com BF em IRC no período de tributação de 2011 divulgados pela AT em 2012 no Portal das Finanças<sup>3</sup>.
23. Na CGE de 2012 também não foram relevados € 35 M de DF em IRC, com destaque para os relativos ao *“reinvestimento dos valores de realização”* (€ 32 M) e ao reporte de *“prejuízos fiscais”* (€ 2 M). Para além disso, a DF em IRC relativa ao *“regime especial de tributação dos grupos de sociedades”* nem sequer foi quantificada pela AT. Acresce a não relevação da DF em Imposto Único de Circulação (IUC)<sup>4</sup> (€ 9 M) e da DF em IRS relativa a *“residentes não habituais em território português”* (€ 1 M) – **vide § 50** – além de que a DF em Imposto do Selo (IS) provém apenas de isenções relativas a duas das 36 verbas da Tabela Geral do IS suscetíveis de isenção<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Informação n.º 12/2013, de 26 de novembro, do Gabinete da Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais.

<sup>2</sup> Nos termos do n.º 7 do artigo 76.º da LEO.

<sup>3</sup> Nos termos do artigo 15.º-A do EBF, a AT deve, até ao fim do mês de setembro de cada ano, divulgar os sujeitos passivos de IRC que utilizaram BF, individualizando o tipo e o montante do benefício utilizado.

<sup>4</sup> A DF em IUC não é relevada na CGE de 2012 mas apenas no relatório *“Despesa Fiscal - 2013”* e no relatório do OE para 2013, os quais não distinguem entre DF do Estado e DF das Autarquias Locais.

<sup>5</sup> São apenas quantificadas isenções relativas às verbas 1.1 e 28.

24. Face à quantificação realizada pela AT (não obstante as suas insuficiências) o montante a reportar na CGE de 2012 deveria ter sido superior a € 2.110 M, mais do dobro da DF relevada nessa Conta (€ 1.030 M). Estamos perante uma omissão muito significativa que coloca em causa a fiabilidade da informação sobre a DF no OE e na CGE, retirando a transparência necessária para a apreensão da ação do Estado nesta área sensível da tributação.
25. Por sua vez, o exame da amostra revelou que a DF de seis operações selecionadas (€ 95 M) – **vide § 16 e Anexo I** – não se encontrava suportada por informação suficiente para permitir verificar a sua correção financeira visto que a AT apenas reportou valores agregados de DF (por BF) sem identificar e documentar as correspondentes operações.
26. Ora, a quantificação da DF tem consagração constitucional <sup>1</sup> e é entendida como indispensável para a tomada de medidas de natureza tributária e orçamental, pois o aumento das taxas de tributação e a diminuição da despesa pública podem revelar-se insuficientes caso não se conheçam, também, todas as perdas de receita decorrentes da atribuição de BF <sup>2</sup>.
27. Acresce que essas perdas variam em função da atividade económica e da ação dos contribuintes beneficiários, não existindo limites quantitativos ou outra restrição orçamental para o valor da DF. Esta característica da DF reforça a necessidade do seu controlo porque pode afetar significativamente a respetiva execução orçamental <sup>3</sup>.

#### 4.2 – Insuficiências dos sistemas de informação sobre Benefícios Fiscais

28. As fontes de informação utilizadas no processo de quantificação da DF são, essencialmente, de natureza tributária e a respetiva gestão é da competência da AT. Essa informação provém dos sistemas informáticos de liquidação dos impostos e dos correspondentes suportes declarativos de onde constam os registos fiscalmente relevantes para o cálculo da DF. Em ISP também é utilizada informação não tributária prestada por entidade externa à AT <sup>4</sup>.
29. O volume e o detalhe dos dados disponíveis para quantificar a DF não são uniformes para todos os impostos.

<sup>1</sup> Nos termos do artigo 106.º da CRP.

<sup>2</sup> **Vide:** Stanley S. Surrey and Paul R. McDaniel, “*The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974*”, Boston College Law Review, 1976 / Leonard E. Burman, “*Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?*”, National Tax Journal, 2003.

<sup>3</sup> A falta de informação rigorosa sobre a DF condicionou as políticas norte-americanas de controlo do défice nos anos 60. O desconhecimento da perda de receita por BF levou o Governo norte-americano, por intermédio do então Secretário do Tesouro, a promover o seu levantamento e à publicação, em 1968, do primeiro relatório com a respetiva quantificação, processo que deu origem ao conceito de DF e à respetiva relevação orçamental – **Vide:** Victor Thuronyi, “*Tax Expenditures: A Reassessment*”, Duke Law Journal, 1988 / Stanley S. Surrey, “*Pathways to Tax Reform*” e “*The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974*”.

<sup>4</sup> A Direção-Geral da Agricultura e Desenvolvimento Rural que reporta mensalmente dados relativos aos consumos dos cartões de acesso ao gasóleo colorido e marcado (GCM).



30. Para os impostos sobre o rendimento (IRS e IRC) existem, em regra, suportes declarativos e registos sobre BF por contribuinte. Porém, em IS apenas existe informação, não sistematizada, sobre um número reduzido de isenções e a própria AT reconhece que os registos informáticos não se revelam fiáveis por falta de procedimentos de validação. E em IVA a respetiva Direção de Serviços (DSIVA) só quantifica a DF relativa à isenção na aquisição de veículos automóveis por pessoas com deficiência, não intervém na quantificação da DF relativa a isenções que operam por restituição de imposto e reitera a dificuldade em quantificar a DF inerente às isenções de imposto – **vide Caixa 1**.

**Caixa 1 – Insuficiências dos sistemas de informação do Imposto do Selo e do IVA**

Parecer da DSIMT, de 22 de março de 2013: “(...) nos casos de liquidação pelos Serviços (únicos em que é possível fornecer a despesa fiscal), os benefícios que foram indicados são os que constam do sistema liquidador. Poderão verificar-se algumas trocas de códigos, pois a respetiva seleção é da responsabilidade de cada Serviço de Finanças, no momento da liquidação”.

Notas do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 6 de setembro e de 28 de novembro de 2013: “(...) A verba 1.2 (da TGIS) é também liquidada pelos serviços não existindo, no entanto controlo sobre os valores declarados/calculados nos casos de isenção, pelo que o sistema liquidador não fornece uma base fiável para a quantificação da despesa fiscal (...) em matéria de IVA a intervenção da área do imposto é muito reduzida, limitando-se à quantificação da despesa fiscal correspondente às isenções concedidas a importações e aquisições (...) de automóveis ligeiros e mistos para uso próprio de pessoas com deficiência (...) reitera-se a dificuldade em quantificar a DF inerente às isenções de imposto (...)”.

31. Para além da insuficiência e da falta de fiabilidade dos dados sobre BF não existe uma aplicação informática concebida para a quantificação da DF, em interligação com os sistemas de liquidação dos impostos, recorrendo os serviços da AT<sup>1</sup> às ferramentas informáticas disponíveis – v.g. “data warehouse” (para tratamento de grandes volumes de dados registados em diversos sistemas informáticos) e “business objects” (programa de consulta, análise e gestão de dados)<sup>2</sup>.
32. Conclui-se que os sistemas de informação tributários não contêm todos os dados necessários à adequada quantificação da DF e que as fontes de informação para esse efeito não estão formalmente definidas e aprovadas. A AT conhece essas limitações mas ainda não as eliminou por completo<sup>3</sup>, designadamente com a criação de suportes declarativos ou pela recolha da informação de que carece sobre todos os BF (*máxime* em IS e em IVA), apesar de a lei prever que “sempre que o julgar necessário, pode a administração fiscal exigir dos interessados os elementos necessários para o cálculo da receita que deixa de cobrar-se por efeito das situações de não sujeição tributária”<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Direções de Serviços competentes para a gestão dos impostos e quantificação da DF. No caso do IVA intervêm no processo de quantificação as direções de serviços de reembolsos e do imposto sobre veículos.

<sup>2</sup> As principais fontes de informação utilizadas na quantificação da DF são identificadas, por imposto, no **Anexo II**.

<sup>3</sup> A AT, na sequência de recomendação do Tribunal, reformulou o suporte declarativo sobre benefícios fiscais em IRC (Anexo D) e procedeu à sua integração na respetiva declaração de rendimentos.

<sup>4</sup> Nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do EBF.

### 4.3 – Insuficiências da metodologia de quantificação da Despesa Fiscal

33. Na quantificação da DF, à semelhança do que ocorre na maioria dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), é utilizado o “*método da receita cessante*”<sup>1</sup>, o qual opera *ex post* e determina o montante da receita tributária não cobrada pela existência de BF. Note-se que este método não considera o comportamento dos contribuintes perante a extinção de BF e os respetivos efeitos no aumento ou diminuição da receita fiscal .
34. Uma das principais fases no processo de quantificação da DF<sup>2</sup> consiste em determinar, por imposto, quais as normas tributárias que consagram desagravamentos fiscais e, de entre estas, aquelas que integram o conceito de BF e que representam uma efetiva vantagem fiscal para o contribuinte beneficiário e uma perda de receita para o Estado – receita cessante ou DF<sup>3</sup>.
35. Note-se que os desagravamentos fiscais que não integram o conceito de BF são designados de estruturais por fazerem parte do regime de tributação-regra de cada imposto. As perdas de receita resultantes desses desagravamentos não são consideradas DF, apesar do próprio EBF prever a possibilidade da quantificação dessas perdas<sup>4</sup>. De salientar que apenas a receita cessante decorrente de BF é considerada como DF, prevista no OE e relevada na CGE<sup>5</sup>.
36. A classificação dos BF por imposto deve ter por base o conceito definido no EBF – **vide § 9** – do qual derivam dois critérios para identificar BF<sup>6</sup> no ordenamento jurídico-tributário nacional:
- ⇒ “*Critério teleológico ou finalista*” – baseado na finalidade da norma tributária, sendo BF os desagravamentos de carácter excecional e com objetivos extrafiscais relevantes.
  - ⇒ “*Critério jurídico-formal*” – relaciona os aspetos formais da norma tributária desagravadora com o conceito de BF e as normas gerais de incidência.

<sup>1</sup> **Vide** “*Tax Expenditures in OECD Countries - OECD 2010*”. A OCDE refere diversos métodos de quantificação da DF sublinhando que, sobretudo por motivos operacionais, é mais utilizado o designado por “*Initial revenue loss (gain)*”.

<sup>2</sup> As fases do processo de quantificação da DF pelas unidades orgânicas competentes constam, em síntese, do **Anexo III**.

<sup>3</sup> O estudo dos BF deve partir da “*definição precisa dos contornos e alcance normativo da tributação-regra, excluindo, desde logo, do conceito de benefício fiscal, todo o desagravamento tributário que, expressa ou implicitamente, caiba no modelo instituído por essa tributação-regra, isto é, que tenha natureza estrutural.*” (...) “*O conceito de benefício fiscal é um conceito operacional que tem interesse quer para efeitos de aplicação dos princípios gerais constantes no EBF, aos restantes benefícios ali não regulamentados, quer para efeito de controlo da respetiva despesa fiscal, a incluir no relatório do OE (...) a medida desagravadora excecional para ser considerada benefício fiscal há de ter ainda fundamento extrafiscal, pois as medidas que tenham mero fundamento fiscal inserem-se no modelo de tributação-regra.*” – **Vide** Nuno Sá Gomes, “*Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*”, Título II, Pontos 3 e 4, Lisboa, 1991.

<sup>4</sup> Nos termos do artigo 4.º do EBF. A doutrina entende que “*as medidas estruturais de desagravamento podem dar origem a perda de receita, as quais, não sendo despesas fiscais, devem ainda ser quantificadas como condição de uma política fiscal de rigor*” – **Vide** Nuno Sá Gomes, “*Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*”, Título I, Ponto 1-IV.

<sup>5</sup> Nos termos do artigo 106.º da CRP, dos artigos 32.º e 37.º da LEO e do artigo 2.º do EBF.

<sup>6</sup> Considerando os critérios doutrinários referidos por Nuno Sá Gomes, “*Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*”, Título II, e por Klaus Vogel, “*Thematic Report about Tax Expenditures e International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel, Nils Mattsson - Has the European Court of Justice any interest in tax expenditure?*”.



37. Assim, como referido, uma das principais fases na quantificação da DF consiste em determinar e distinguir, por imposto, os desagrvamentos fiscais que integram o respetivo regime de tributação-regra e os que integram o conceito de BF previsto no respetivo Estatuto. Saliente-se que a doutrina entende que esse conceito do EBF é operativo e de aplicação direta <sup>1</sup>.
38. Porém, a AT manifestou dificuldades na identificação e qualificação de BF, designadamente na especificação da finalidade das normas no domínio das taxas reduzidas de IVA – **vide Caixa 2**. Com efeito, muitas normas desagradoras visam, simultaneamente, fins fiscais e extrafiscais, o que dificulta a sua qualificação como BF. Acresce que o legislador prevê, ainda, a necessidade de as finalidades extrafiscais serem relevantes e superiores aos interesses tutelados com a tributação-regra que os benefícios impedem.

**Caixa 2 – Dificuldade na identificação da finalidade extrafiscal de BF em IVA**

*Nota do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 6 de setembro de 2013 “ (...) o critério e fundamento para a sua existência [taxas reduzidas] deve buscar-se, em função de cada operação, nas notas justificativas, na memória descritiva dos diplomas que as instituem ou, até, face à matriz do imposto sobre o valor acrescentado, na legislação comunitária de suporte. Verifica-se, porém, com alguma frequência, que a memória descritiva dos diplomas que instituem ou alteram as verbas constantes das listas I e II anexas ao CIVA não inclui qualquer critério ou fundamento (...).”*

39. Após identificar os BF a AT deve proceder à sua inventariação <sup>2</sup>, para efeitos de quantificação da DF determinada por lei <sup>3</sup>, designadamente quanto à indicação da norma e do diploma legal que prevê o BF, à atribuição de um código de classificação, à identificação do tipo/modalidade técnica (v.g. isenção, dedução à coleta) e da função/finalidade extrafiscal do BF e à indicação da norma fiscal de referência (norma do regime de tributação-regra aplicada no cálculo da DF).
40. O exame do processo de quantificação da DF pela AT revelou, em todos os impostos, a falta de inventariação dos respetivos BF devidamente formalizada e aprovada. Para além disso, a inventariação efetuada limita-se aos BF em impostos sobre o rendimento (IRS e IRC) que são objeto de declaração anual pelos contribuintes na respetiva declaração de rendimentos (Anexo H no IRS e Anexo D no IRC).

<sup>1</sup> “Não parecia muito curial deixar-se tal conceito operativo à criação do intérprete. (...) A definição rigorosa do conceito de benefício fiscal [previsto no EBF] condiciona, em certa medida, os resultados da análise económico-financeira das medidas desagradoras instituídas (...)” – **Vide** Nuno Sá Gomes, “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”, Título I, Ponto 1-IV. No mesmo sentido, Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, capítulo V, ponto 42.

<sup>2</sup> “A quantificação da despesa fiscal decorrente dos benefícios fiscais para efeitos do respetivo controlo há-de começar pela inventariação (...)” – Nuno Sá Gomes, “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”, Título XII, Ponto 39-E. **Vide** exemplo de inventariação da DF no “Annexe au Projet de Loi de Finances pour 2013 – Évaluation des Voies et Moyens – Dépenses Fiscales”.

<sup>3</sup> Nos termos do artigo 106.º da CRP, dos artigos 32.º e 37.º da LEO, do artigo 2.º do EBF e do CBF.

41. Os métodos de cálculo utilizados na quantificação da DF também não estão expressamente definidos e aprovados pela AT, verificando-se a inexistência de manual de procedimentos. Essa formalização é importante porque a escolha desses métodos deve atender, designadamente, às especificidades de cada imposto e BF, às modificações legislativas que ocorrem no regime de tributação-regra e às previsões sobre a atividade económica para cada ano<sup>1</sup>. A definição expressa de métodos de cálculo aplicáveis, por imposto, concorre para o rigor das estimativas sobre a DF no OE e da sua relevação na CGE.
42. Para além da falta de metodologia aprovada, os serviços da AT intervenientes no processo de quantificação não dispõem de informação sistematizada e formalizada sobre os dados a utilizar e os cálculos a efetuar por BF e por imposto. Como referido – **vide § 25** – o exame da amostra detetou DF não suportada por informação suficiente para verificar a sua correção financeira visto que para seis BF (em IR, IS e ISP) com operações selecionadas a AT apenas reportou valores agregados de DF (por BF) sem identificar e documentar as correspondentes operações.
43. As insuficiências detetadas prejudicam a transparência e o rigor do processo de quantificação e constituem uma limitação importante à auditabilidade da DF e à apreciação da eficácia dos respetivos BF.

#### 4.4 – Quantificação da Despesa Fiscal por Imposto

44. Nos termos do diploma que define a estrutura orgânica da AT, a quantificação da DF deve ser realizada pelas Direções de Serviços a quem compete a gestão dos respetivos impostos, as quais devem *“Elaborar estudos técnicos e estatísticos, incluindo os referentes aos dados de base para quantificação da despesa fiscal”*, cabendo à Direção de Serviços de Planeamento e Controlo de Gestão (DSPCG) *“Elaborar estudos técnicos que visem a definição e divulgação de informação estatística e de gestão, incluindo a preparação dos elementos de síntese relativos ao apuramento da despesa fiscal”*<sup>2</sup>.
45. Porém, a DF em IVA é essencialmente quantificada pela Direção de Serviços de Reembolsos (DSR), apesar da respetiva competência legal estar atribuída à Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado (DSIVA). Por sua vez, até 2013 a DSPCG não efetuou a preparação dos elementos de síntese relativos ao apuramento da DF. A demissão do exercício das referidas competências concorre para a deficiente quantificação e relevação da DF na CGE limitando, no caso da DSIVA, a DF em IVA a isenções que operam por restituição e permitindo, no caso da DSPCG, omissões relevantes e falta de uniformidade dos critérios e procedimentos aplicados.

<sup>1</sup> **Vide:** *“Tax Expenditures in OECD Countries - OECD 2010” / “Tax Expenditures in the Nordic Countries”* - A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo, June 2009 / *“Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários”*, Centro Interamericano de Administrações Tributárias, 2011 / *“Tax Expenditures Methodology and Measurement”*, *“Tax Expenditures Statement 2013, Appendix B: Tax Expenditure Benchmarks and Methodologies”* – Australian Government.

<sup>2</sup> Nos termos da alínea g) do n.º 2 do artigo 28.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro.



#### 4.4.1 – Impostos sobre o Rendimento

46. A evolução da DF em impostos sobre o rendimento (IRS e IRC) quantificada pela AT e relevada nas CGE de 2010 a 2012 consta do quadro seguinte:

Quadro 2 – Evolução da Despesa Fiscal em Impostos sobre o Rendimento

(em milhões de euros)

Impostos	Valor			Evolução		
	2010	2011	2012	2011/10	2012/11	2012/10
IRS	381	357	251	-24	-106	-130
IRC	291	357	448	66	91	157

Fontes: CGE e AT.

47. A DF em IRS e IRC é quantificada com base nos registos dos respetivos sistemas de liquidação, os quais contêm dados específicos sobre rendimentos, despesas ou operações suscetíveis de desagravamentos fiscais. As declarações anuais de rendimentos, entregues no ano seguinte ao que respeitam, contêm informação sobre o total de BF auferidos e são acompanhadas de anexos específicos com a discriminação e o montante de BF utilizados pelos contribuintes<sup>1</sup>. Assim, a DF quantificada pela AT e relevada em cada CGE tem por base a informação declarativa prestada sobre o ano anterior ao que essa CGE respeita. É o caso da DF de 2012 quantificada com base nas declarações relativas a 2011 (entregues em 2012) e relevada na CGE de 2012 (apresentada em 2013).

##### 4.4.1.1 – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

48. A DF em IRS quantificada pela AT e relevada na CGE de 2012 foi de € 251 M. Para a redução de € 106 M (30%) face ao ano anterior concorreu a revogação do benefício que operava pela dedução de 25% dos prémios com seguros de vida e de acidentes pessoais e dos limites instituídos para as deduções à coleta por contribuintes com rendimento coletável mais elevado (nos dois últimos escalões de rendimento)<sup>2</sup>.
49. O exame da amostra revelou que a DF em IRS por isenções relativas a “contribuições para regimes de segurança social” (€ 1,3 M) e por deduções à coleta relativas a “donativos atribuídos às pessoas coletivas religiosas” (€ 2,9 M)<sup>3</sup> – vide § 16 e Anexo I – não se encontrava suportada com informação suficiente para verificar a sua correção financeira visto que para os dois BF referidos a AT apenas reportou valores agregados de DF (por BF) sem identificar e documentar as correspondentes operações.

<sup>1</sup> Anexos H e D das declarações de rendimentos de IRS e de IRC, respetivamente.

<sup>2</sup> Nos termos dos artigos 96.º da LOE para 2011 e 88.º do Código do IRS.

<sup>3</sup> Nos termos dos artigos 18.º do EBF e n.º 3 do artigo 32.º da Lei n.º 16/2001, de 22 de junho, respetivamente.

50. A DF em IRS relativa a *“residentes não habituais em território português”*<sup>1</sup> (€ 1,3 M) não foi relevada na CGE de 2012. Sobre essa omissão a AT apenas refere: *“Não se encontra disponível informação por região”*<sup>2</sup> (Continente e Regiões Autónomas). O motivo referido não é aceitável, designadamente porque a Conta *“deverá conter todos os (...) elementos que se mostrem adequados a uma prestação clara e completa das contas públicas”*<sup>3</sup> e que *“sempre que o julgar necessário, pode a administração fiscal exigir dos interessados os elementos necessários para o cálculo da receita que deixa de cobrar-se por efeito das situações de não sujeição tributária”*<sup>4</sup>.
51. Por sua vez, a DF relativa a *“deduções à coleta das importâncias suportadas por arrendatários de imóveis de fundos de investimento”*<sup>5</sup> nem sequer foi quantificada. Esta omissão não só concorre para a subavaliação da DF em IRS relevada na CGE de 2012 como contrasta com a quantificação de perdas de receita por desagravamentos fiscais estruturais<sup>6</sup> – v.g. *“dedução de sujeitos passivos”* (€ 1.410 M) e *“despesas de saúde”*<sup>7</sup> (€ 598 M) – indevidamente consideradas DF pelo Governo – **vide § 126** – o que resulta da falta de distinção clara e expressa entre BF e desagravamentos fiscais estruturais.

#### 4.4.1.2 – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

52. A DF em IRC quantificada pela AT e relevada na CGE de 2012 foi de € 448 M. O aumento de € 91 M (25%) face ao ano anterior resulta da quantificação, pela primeira vez, da receita cessante por isenções a *“pessoas coletivas de utilidade pública administrativa”* e a *“instituições particulares de solidariedade social”* no montante global de € 94 M<sup>8</sup>.
53. Tais isenções devem ser especialmente reavaliadas, entendendo a doutrina que *“(…) se é certo que são instituídas tendo em atenção a natureza e função das entidades beneficiadas, supostamente de interesse público, nada se lhes exigindo em concreto, no desempenho futuro das suas atividades (...) há que ponderar seriamente o problema do funcionamento, estático ou dinâmico, das vantagens fiscais, de forma a evitar-se que uma medida concebida como um estímulo fiscal de uma atividade de interesse público seja, na prática, ou venha a tornar-se no futuro, um favor ou privilégio fiscal sem qualquer justificação”*<sup>9</sup>.

<sup>1</sup> Nos termos do n.º 6 do artigo 16.º do Código do IRS.

<sup>2</sup> Informação reportada com a Nota do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 7 de maio de 2013.

<sup>3</sup> Nos termos do n.º 7 do artigo 76.º da LEO.

<sup>4</sup> Nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do EBF.

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

<sup>6</sup> Essa quantificação encontra-se prevista no artigo 4.º do EBF e o seu conhecimento contribui para o rigor da política fiscal, mas as referidas perdas de receita não constituem DF – **Vide § 35**.

<sup>7</sup> Nos termos dos artigos 79.º e 82.º, ambos do Código do IRS (CIRS), e do artigo 4.º do EBF.

<sup>8</sup> Nos termos do artigo 10.º do Código do IRC (CIRC). Pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, essas entidades ficaram obrigadas à entrega da declaração de rendimentos, passando a AT a dispor de informação sobre a respetiva DF.

<sup>9</sup> **Vide** Nuno Sá Gomes, *“Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”*, Título II, Ponto 3.

A LOE para 2012 reduziu o âmbito de aplicação dessas isenções ao revogar *“as isenções concedidas ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRC, na redação anterior, a entidades anexas de instituições particulares de solidariedade social.”* – nos termos do artigo 115.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro – revogando ainda isenções a pessoas coletivas classificadas de *“utilidade pública”*.



54. Da DF de 2012 quantificada pela AT consta, pela primeira vez, o valor relativo ao BF atribuído a SGPS, nos termos do artigo 32.º do EBF. No entanto, a AT omitiu o respetivo montante (€ 1.045 M) da DF em IRC a relevar na CGE de 2012. Omitiu, também, € 2 M relativos ao incremento do montante do reporte de prejuízos fiscais pela utilização de BF e subsequente diminuição do imposto liquidado <sup>1</sup>.
55. Os BF utilizados por SGPS no período de tributação de 2011 (e declarados em 2012 gerando DF neste ano) também não constam da informação divulgada sobre esse período pela AT (apesar desta entidade se encontrar obrigada, até ao fim do mês de setembro de cada ano, a “divulgar os sujeitos passivos de IRC que utilizaram benefícios fiscais, individualizando o tipo e o montante do benefício utilizado” <sup>2</sup>).
56. Cabe a este propósito sublinhar – visto tratar-se de um facto superveniente relevante para a apreciação – que os BF utilizados por SGPS no período de tributação de 2012 (e declarados em 2013 gerando DF neste ano) já constam da informação divulgada sobre esse período pela AT, nomeadamente da “Lista dos beneficiários” e da “Despesa fiscal agregada por benefício”. A respetiva DF totaliza € 223 M e será objeto de apreciação no Parecer sobre a CGE de 2013.
57. Como referido, a DF em impostos sobre o rendimento (IRS e IRC) relevada na CGE de 2012 tem por base as declarações sobre o período de tributação de 2011, visto que foram essas as declarações apresentadas e liquidadas em 2012.
58. A AT também não incluiu, na DF relevada na CGE de 2012, € 32 M relativos ao “reinvestimento dos valores de realização” em IRC, por continuar a entender tratar-se de “elementos estruturantes, inseridos na tributação-regra, não configurando, por isso, benefícios fiscais na aceção prevista no artigo 2.º do EBF”.
59. A AT mantém posição idêntica para o “regime especial de tributação dos grupos de sociedades” (RETGS) não tendo sequer quantificado a respetiva perda de receita para 2012.
60. O entendimento da AT sobre aquele reinvestimento <sup>3</sup> não está devidamente fundamentado, além de não ser consistente com a interpretação e o tratamento fiscal aplicado ao reinvestimento realizado no domínio do transporte rodoviário. Neste caso, a perda de receita é quantificada como DF e integra o Anexo D da declaração modelo 22 relativo aos BF <sup>4</sup>. Ora, não estando justificado este diferente tratamento, o critério para classificar esses reinvestimentos como BF tem de ser uniforme.

<sup>1</sup> Os BF anualmente declarados por contribuintes que reportam prejuízos fiscais devem ser considerados para efeitos de quantificação da DF no ano em que o contribuinte apura lucro tributável, na medida em que esses benefícios aumentam o valor dos prejuízos fiscais dedutíveis com a subsequente diminuição do imposto liquidado.

<sup>2</sup> Informação disponível em “<http://www.portaldasfinancas.gov.pt/>” publicada nos termos do artigo 15.º-A do EBF.

<sup>3</sup> Nos termos do artigo 48.º do Código do IRC.

<sup>4</sup> Nos termos do artigo 70.º do EBF.

61. Quanto ao RETGS, trata-se de um regime especial que visa finalidades extrafiscais dirigidas à formação de grupos de sociedades e de um regime opcional de tributação não diretamente aplicável a todos os grupos de sociedades, não constituindo um modelo de tributação comum aplicável diretamente aos grupos de sociedades que reúnam as condições previstas na lei <sup>1</sup>. Da aplicação desse regime decorrem vantagens fiscais, designadamente a dispensa de retenção na fonte no pagamento de rendimentos a sociedades do grupo e a compensação imediata de lucros e prejuízos fiscais gerados em cada exercício. Aplicando-se o regime de tributação-regra esses resultados seriam considerados por sociedade. Note-se que, para 2011, a perda de receita fiscal pela aplicação do RETGS foi quantificada pela AT em € 583 M <sup>2</sup>.
62. A posição da AT carece de fundamentação visto que esses regimes não excluem a aplicação do regime de tributação-regra, visam finalidades extrafiscais e da sua aplicação resultam vantagens fiscais para os beneficiários.
63. A determinação rigorosa pela AT dos desagravamentos fiscais estruturais e dos BF para efeitos de quantificação da DF em IRC assume especial relevo perante a recente reforma da tributação das sociedades e a alteração do Código do IRC <sup>3</sup>.
64. Assim, face às alterações da estrutura do regime de tributação do IRC, a AT deve proceder à inventariação dos BF e à aprovação da metodologia de quantificação da respetiva DF. A qualificação dos desagravamentos fiscais como BF deve ter presente que estes *“devem articular-se, orgânica e sistematicamente, na própria tributação, em termos quantitativos e qualitativos, enquanto exceções ao modelo de tributação-regra (...) e esses desagravamentos resultam, desde logo, dos próprios conceitos de rendimento e de capital consagrados nas normas de incidência, para efeitos de tributação (...) o ponto de partida de qualquer estudo rigoroso dos benefícios fiscais deve ter presente a definição precisa dos contornos e alcance normativo da tributação-regra, excluindo, desde logo, do conceito de benefício fiscal, todo o desagravamento tributário que, expressa ou implicitamente, caiba no modelo instituído por essa tributação-regra, isto é, que tenha natureza estrutural”* <sup>4</sup>.
65. A DF em IRC quantificada pela AT e relevada na CGE continua concentrada num reduzido número de benefícios e beneficiários, como se evidencia no quadro seguinte:

<sup>1</sup> Nos termos do artigo 69.º do Código do IRC, na redação que vigorou até 31-12-2013.

<sup>2</sup> **Vide** Parecer sobre a CGE de 2012, ponto 8.1.

<sup>3</sup> Pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.

<sup>4</sup> **Vide** Nuno Sá Gomes, “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”, Título II, Ponto 3.



Quadro 3 – Principais benefícios e beneficiários em IRC

(em milhões de euros)

Benefício Fiscal (*)	Despesa Fiscal (DF)	% DF no Total	DF dos DMB (**)	% DF dos DMB
Pessoas coletivas de utilidade pública	96	21	65	68
Investigação e desenvolvimento	90	20	29	32
Criação de emprego	41	9	8	20
Regime fiscal de apoio ao investimento	36	8	25	70
Investimentos de natureza contratual	27	6	24	89
Mecenato	19	4	7	37
Subtotal da DF em IRC	309	69	158	51
<b>Total da DF em IRC</b>	<b>448</b>	<b>100</b>		

(\*) BF com 4% (ou mais) da DF em IRC (até acumular 67% ou mais) e 20% (ou mais) da DF concentrada nos DMB.

(\*\*) DMB – Dez Maiores Beneficiários.

Fonte: AT.

66. Os seis BF identificados geraram € 309 M de DF (69% da DF do imposto), dos quais € 158 M (51%) respeitam aos dez maiores beneficiários (contribuintes com maior DF por BF).
67. A elevada concentração da DF em IRC acentua a necessidade de reavaliação dos respetivos BF para confirmação, formal e transparente, de que realizam os interesses públicos extrafiscais que determinaram a sua atribuição, previstos nos respetivos diplomas legais <sup>1</sup>.
68. Essa reavaliação é ainda importante porque, como referido, a DF em IRC não é integralmente quantificada – *vide § 54 a § 62* – e essa falta de informação impede estimativas rigorosas sobre a efetiva DF do imposto. Acresce que a recente revisão do Código do IRC não foi acompanhada de resultados sobre a reavaliação dos respetivos BF, designadamente da “*clara definição dos seus objetivos e da prévia quantificação da DF*” como a lei determina <sup>2</sup>.
69. A extensão dos BF previstos no EBF, nos códigos fiscais e em legislação avulsa <sup>3</sup> recomenda a sua reavaliação regular (a última reavaliação foi realizada em 2005) pelo impacto que têm na diminuição das receitas públicas e da equidade do sistema tributário. O estreitamento da base tributável pela existência de BF implica o acréscimo da carga fiscal para os restantes contribuintes não beneficiários. Ora, a concessão de BF só é justificável desde que vise relevantes motivos económicos ou de justiça social claramente definidos e quantificados. E a LEO exige a “*identificação de medidas destinadas à cobertura da receita cessante que resulte da criação ou alargamento de quaisquer benefícios fiscais*” <sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Designadamente no Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, na Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto, na Lei n.º 10/2009, de 10 de março, no Decreto-Lei n.º 287/2007, de 17 de agosto, e no Decreto-Lei n.º 423/2003, de 5 de dezembro.

<sup>2</sup> Nos termos do n.º 3 do artigo 14.º da Lei Geral Tributária.

A Comissão Europeia estimou as perdas de receita decorrentes da reforma do IRC em 0,15% do PIB nos primeiros três anos – *Vide: “The Economic Adjustment Programme for Portugal, Tenth Review”*, fevereiro de 2014.

<sup>3</sup> Designadamente benefícios fiscais “*ao investimento*”, “*ao sistema financeiro e mercado de capitais*”, “*às relações internacionais*”, “*ao turismo*”, “*à inovação e desenvolvimento*”, “*à reestruturação empresarial*”, “*ao mecenato*”.

<sup>4</sup> Nos termos da alínea v) do artigo 37.º da LEO.

70. Neste âmbito sublinha-se ainda que a manutenção de BF em IRC que operam por dedução à matéria coletável conduz a vantagens fiscais tanto maiores quanto maior é o rendimento do sujeito passivo<sup>1</sup>, sendo esta falta de equidade um dos motivos para a doutrina defender a atribuição desses BF apenas a atividades desenvolvidas por pessoas coletivas de utilidade pública na prossecução de funções inerentes ao Estado Social<sup>2</sup>.
71. O Tribunal recomendou ao Governo<sup>3</sup> a revisão do regime legal dos BF que operam por dedução à matéria coletável de IRC, face à sua falta de equidade e à maior dificuldade em quantificar e controlar a respetiva DF. Porém, esta recomendação ainda não foi acolhida.
72. Existem ainda sectores de atividade económica apoiados, simultaneamente, através da concessão de BF e de incentivos financeiros (despesa direta) pelo OE e pelos fundos estruturais e de coesão os quais, pela sua dimensão, são vistos como sucedâneos dos incentivos fiscais<sup>4</sup>. Tendo em conta os aspetos enunciados, o objetivo orçamental da diminuição do défice público e o tempo já decorrido desde a última reavaliação dos BF (em 2005) reforça-se a importância de ser efetuada uma nova reavaliação.

#### 4.4.2 – Imposto sobre o Valor Acrescentado

73. A evolução da DF em IVA quantificada pela AT e relevada nas CGE de 2010 a 2012 consta do quadro seguinte:

Quadro 4 – Evolução da Despesa Fiscal em IVA

(em milhões de euros)

Valor			Evolução		
2010	2011	2012	2011/10	2012/11	2012/10
172	153	135	-19	-18	-37

Fontes: CGE e AT.

74. Em 2012 a DF em IVA (€ 135 M) provém de isenções, destacando-se as relativas a “instituições particulares de solidariedade social” (€ 55 M), “forças armadas e de segurança” (€ 43 M), “missões diplomáticas” (€ 14 M) e “entidades religiosas” (€ 13 M). A diminuição ocorrida no período em apreço deveu-se à revogação parcial de isenções a instituições particulares de solidariedade social, pela LOE para 2011<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Posição expressa, designadamente, no relatório do Grupo de Trabalho para a avaliação dos benefícios fiscais, constituído pelo Despacho n.º 130/97-XIII, do Ministro das Finanças.

<sup>2</sup> A principal crítica conceptual às deduções à matéria coletável é a falta de equidade fiscal que originam (*upside-down effect*) beneficiando, quase exclusivamente, os contribuintes com maiores rendimentos – **Vide** Stanley S. Surrey and Paul R. McDaniel, “*Tax Expenditures*”, Harvard University Press, 1985.

<sup>3</sup> **Vide** relatório de Auditoria n.º 44/2010 – 2ª Secção.

<sup>4</sup> Nos termos do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de dezembro.

<sup>5</sup> De notar que a LOE para 2012 repristinou parte das isenções revogadas pela LOE para 2011, limitando-as a 50% do valor do imposto.



75. Essas isenções operam através de processo administrativo de restituição de IVA aos respetivos beneficiários, pela Direção de Serviços de Reembolsos (DSR) da AT, a qual também efetua a quantificação da respetiva DF visto que esta corresponde à totalidade ou a parte do IVA suportado pelos contribuintes beneficiários nas operações efetuadas<sup>1</sup>.
76. É ainda quantificada como DF em IVA, pela Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (DSIECIV) da AT, a DF proveniente da isenção atribuída aos deficientes na aquisição de automóveis (€ 6 M em 2012)<sup>2</sup> com base nos registos constantes do Sistema de Fiscalidade Automóvel obtidos através da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV), documento utilizado na liquidação do Imposto sobre Veículos (ISV) e do IVA, o qual contém a especificação das respetivas isenções.
77. No domínio deste imposto, compete à Direção de Serviços do IVA (DSIVA) da AT efetuar a estimativa da respetiva DF. Porém, a DSIVA não inventariou os BF do imposto nem procede à quantificação da DF. Na falta dessa inventariação e de estudos técnicos necessários para definir fontes de informação e métodos de cálculo da DF em IVA, apenas é relevada a DF das isenções referidas, apesar de outras isenções objetivas e subjetivas constarem do Código do IVA<sup>3</sup>. A própria DSIVA reconhece a sua insuficiente intervenção no processo de quantificação da DF em IVA, referindo que *“a intervenção desta área de tributação neste processo é muito reduzida”*<sup>4</sup>.
78. Para a adequada quantificação da DF em IVA e à semelhança de outras administrações fiscais<sup>5</sup>, a AT deve proceder à definição dos critérios para a classificação dos respetivos BF, reunir a informação de que carece para esse objetivo e aprovar a respetiva metodologia, em especial, para a classificação como DF de operações relativas a bens e serviços sujeitos a taxas reduzida ou intermédia, porquanto a tributação de bens e serviços a diferentes taxas também visa prosseguir finalidades fiscais, pelo que nem todas essas operações (identificadas na Lista I e II do Código do IVA) devem ser tidas em conta para efeitos da DF<sup>6</sup>.
79. Acresce que essa classificação deve atender à Diretiva IVA e ao conceito de BF previsto no EBF, designadamente ao requisito da sua finalidade extrafiscal (identificação do fundamento para a redução da taxa). Com efeito, caso a redução de taxa não resulte de exigência comunitária deve ser a relevância do fundamento extrafiscal do desagravamento a determinar a sua classificação como BF.

<sup>1</sup> Nos termos do Decreto-Lei n.º 143/86, de 16 de junho, do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de janeiro, do Decreto-Lei n.º 113/90 de 5 de abril, e da Lei n.º 19/2003, de 20 de junho.

<sup>2</sup> Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de outubro.

<sup>3</sup> Designadamente as operações isentas previstas no n.º 15 e no n.º 30 do artigo 9.º e operações sujeitas a taxas reduzida e intermédia (v.g. verbas 1.9, 2.14, 2.17 da Lista I e verbas 1.10, 2.5 e 2.6 da Lista II).

<sup>4</sup> Nota do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 28-11-2013.

<sup>5</sup> Exemplos de critérios para a classificação de medidas fiscais de carácter excecional em IVA, como DF, constam do *“Rapport sur la fiscalité dérogatoire”* publicado em 2003 pelo *“Conseil des Impôts”* francês. **Vide** também *“Annexe au Projet de Loi de Finances pour 2013 – Évaluation des Voies et Moyens – Dépenses Fiscales – Les taux réduits de TVA qui ne sont actuellement pas classés comme des dépenses fiscales”*.

<sup>6</sup> Operações previstas no artigo 18.º do CIVA e constantes da respetiva Lista I e II.

80. A quantificação das operações relativas a bens e serviços sujeitos a taxas reduzida ou intermédia assume especial dificuldade técnica dada a necessidade de identificar as operações com consumidores finais. A AT entende que: *“A quantificação da despesa fiscal inerente à aplicação das taxas reduzidas e intermédias poderia corresponder à diferença entre o imposto liquidado com base nestas e o imposto que seria liquidado com base na taxa normal, restringindo-se, no entanto, às operações que ocorrem no estágio final, de retalho, ou seja, as efetuadas a consumidores finais”*<sup>1</sup>.
81. Relativamente à posição da AT sobre o método de cálculo, importa precisar que quantificação não deve abranger todas as operações sujeitas a taxas reduzidas e intermédias, mas apenas as que integrem o conceito de BF (prossigam objetivos extrafiscais)<sup>2</sup>.

#### 4.4.3 – Imposto do Selo

82. A evolução da DF em Imposto do Selo (IS)<sup>3</sup> quantificada pela AT e relevada nas CGE de 2010 a 2012 consta do quadro seguinte:

Quadro 5 – Evolução da Despesa Fiscal em Imposto do Selo

(em milhões de euros)

Valor			Evolução		
2010	2011	2012	2011/10	2012/11	2012/10
10,2	14,3	27,8	4,1	13,5	17,6

Fontes: CGE e AT.

83. Em 2012, o aumento da DF resultou do tratamento e inclusão da informação sobre as operações sujeitas a Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT), isentas de IS e previstas na verba 1.1 da Tabela Geral do IS (TGIS), bem como da quantificação da DF das operações da verba 28<sup>4</sup> criada nesse ano.
84. Porém, em IS apenas é quantificada a DF relativa a operações isentas previstas em duas verbas da TGIS, a qual contém 36 verbas em vigor suscetíveis de isenção não sendo, designadamente, quantificada a DF de isenções relativas a *“operações financeiras”* (verba 17 da TGIS).

<sup>1</sup> Ofício do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 07-05-2013 (ponto 6.7).

<sup>2</sup> Designadamente as operações relativas às verbas 1.9, 2.14, 2.17 da Lista I e verbas 1.10, 2.5 e 2.6 da Lista II do Código do IVA.

<sup>3</sup> O Imposto do Selo incide sobre os atos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos, previstos na Tabela Geral, ocorridos em Portugal e não sujeitos ou isentos de IVA. Estes factos são ainda sujeitos a esse imposto quando, ocorridos fora de Portugal, forem apresentados para efeitos legais em Portugal – Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

<sup>4</sup> Verba 28 da TGIS: *“Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI.”* – Verba aditada à TGIS nos termos do artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.



85. Sobre a verba 1.2 (*aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião*) a AT reconhece que “o sistema liquidador não fornece uma base fiável para a quantificação da DF”<sup>1</sup>.
86. Quanto a operações isentas liquidadas pelos sujeitos passivos (v.g. entidades financeiras, seguradoras, de registo e notariado) a AT alega não dispor de informação fiável para quantificar a respetiva DF e refere que o Anexo Q da declaração anual “*não possibilita a quantificação da despesa para todas as verbas, nem qualquer discriminação por natureza ou por funções, pelo que a quantificação não é viável*”<sup>2</sup>.
87. Ora, a lei exige aos sujeitos passivos a declaração anual do valor tributável das operações e factos isentos de IS com a indicação das verbas da TGIS (Anexo Q). Por sua vez, a discriminação da DF por natureza e por função deve ser realizada pela AT aquando da inventariação dos BF do imposto para efeito da quantificação da respetiva DF, à semelhança do procedimento que desenvolve no domínio dos impostos sobre o rendimento com base em formulários (Anexo H em IRS e Anexo D em IRC) com estrutura idêntica ao referido Anexo Q da declaração anual.
88. Por sua vez, o exame da amostra revelou que a DF em IS por isenções relativas a “*atividades de utilidade turística*” – **vide § 16 e Anexo I** – não se encontrava suportada com informação suficiente para verificar a sua correção financeira visto que a AT apenas reportou o valor agregado de DF (€ 0,3 M) sem identificar e documentar as correspondentes operações.
89. Para as limitações da informação sobre a DF em IS a AT (através da DSMIT) invoca, ainda, que: “*Nos casos de liquidação pelos Serviços (únicos em que é possível fornecer a despesa fiscal), os benefícios que foram indicados são os que constam do sistema liquidador. Poderão verificar-se algumas trocas de códigos pois a respetiva seleção é da responsabilidade de cada Serviço de Finanças, no momento da liquidação*”<sup>3</sup>.
90. Para além das limitações referidas, a DF em IS relevada na CGE de 2012 também não se encontra corretamente discriminada por natureza e por função (v.g. 60% da DF registada na função “*Assuntos Económicos*” é incluída na categoria residual “*Outros*” do CBF).
91. Conclui-se que o sistema de informação do IS para efeitos de quantificação da respetiva DF é manifestamente ineficaz e requer alterações que assegurem o rigor dos registos das operações e o aperfeiçoamento dos suportes declarativos (v.g. do Anexo Q da declaração anual).
92. Estas alterações são ainda indispensáveis para o desenvolvimento de metodologias adequadas na quantificação da DF em IS, designadamente para proceder à inventariação de todos os BF e à definição das fontes de informação e dos métodos de cálculo.

<sup>1</sup> Nota do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 28-11-2013.

<sup>2</sup> Parecer da Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (DSIMT) de 22-03-2013 (Processo n.º 1236/2013) e Nota do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 28-11-2013.

<sup>3</sup> Parecer da DSIMT, de 22-03-2013 (Processo n.º 1236/2013).

#### 4.4.4 – Imposto sobre Veículos e Impostos Especiais de Consumo

93. A evolução da DF em Imposto sobre Veículos (ISV) e em Impostos Especiais de Consumo (IEC) <sup>1</sup> quantificada pela AT e relevada nas CGE de 2010 a 2012 consta do quadro seguinte:

Quadro 6 – Evolução da Despesa Fiscal em ISV e em IEC

(em milhões de euros)

Imposto	Valor			Evolução			
	2010	2011	2012	2011/10	2012/11	2012/10	
ISV	89,4	45,7	30,0	-43,7	-15,7	-59,4	
IEC	ISP	278,1	153,6	136,6	-124,5	-17,0	-141,5
	IT	1,2	1,2	1,2	0,0	0,0	0,0
	IABA	0,9	0,8	0,8	-0,1	0,0	-0,1
	Subtotal IEC	280,2	155,6	138,6	-124,6	-17,0	-141,6
Total	369,6	201,3	168,6	-168,3	-32,7	-201,0	

Fontes: CGE e AT.

94. No triénio destaca-se a redução da DF em ISV e em ISP que decorre da extinção de BF <sup>2</sup> e da diminuição da atividade económica relacionada com o sector automóvel.
95. A DF em ISV e IEC é quantificada pela Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (DSIECIV), a partir dos registos dos sistemas de informação e controlo dos respetivos impostos (declaração dos beneficiários e registos sobre a introdução no consumo de bens). Para quantificar a DF em ISP são ainda utilizados dados mensalmente reportados à AT pela Direção-Geral da Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR) <sup>3</sup>.
96. A DSIECIV efetua a distinção entre desagravamentos fiscais estruturais e BF e apenas releva como DF a quantificação relativa a estes últimos. Salienta-se que a DSIECIV apresentou essa distinção metodológica e respetiva fundamentação ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) visando *“resolver atempadamente as dúvidas e estabelecer uma metodologia clara a seguir na elaboração do relatório do OE para 2014”*, por entender que o relatório do Governo sobre DF incluía perda de receita proveniente de desagravamentos fiscais estruturais.
97. Especificamente em sede de ISV e de IEC, a DSIECIV defende que as situações de não incidência de imposto, de redução de taxa aplicável a veículos usados e de escalões de taxas aplicáveis a motociclos não devem ser classificadas como BF. Estas posições foram, entretanto, acolhidas pelo SEAF com vista à correção da DF relevada pelo Governo <sup>4</sup>.

<sup>1</sup> São impostos especiais de consumo o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), o Imposto sobre o Tabaco (IT) e o Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA).

<sup>2</sup> Pelas LOE para 2010 e para 2011.

<sup>3</sup> Dados sobre os consumos dos cartões de acesso ao gasóleo colorido e marcado (GCM).

<sup>4</sup> *“Assim, no que se refere ao ISV, há a salientar o facto de o Governo ter procedido, em agosto de 2013, à revisão dos critérios para apuramento da despesa fiscal, expurgando os veículos que se encontram fora da incidência do imposto, bem como as reduções de imposto aplicáveis aos veículos usados provenientes da União Europeia (...). Estas alterações já estão plasmadas na Proposta de Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2014”* – Nota do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 28 de novembro de 2013.



98. A DSIECIV tem entendido que as taxas reduzidas e intermédias em ISV atendem às “*características específicas dos diversos veículos, como é o caso, por exemplo dos veículos ligeiros de mercadorias e dos veículos ligeiros mistos*”, ou seja, que prosseguem finalidades essencialmente fiscais. Relativamente às isenções de matérias-primas industriais em ISP, aquela direção de serviços tem considerado que se encontram excluídas da incidência do imposto – não sujeições tributárias – nos termos da Diretiva <sup>1</sup> aplicável neste domínio, em virtude desses produtos serem utilizados no ciclo produtivo e não serem introduzidos no consumo final.
99. Porém, o Governo, sem fundamentar, relevou no relatório sobre DF – **vide § 119** – as perdas de receita decorrentes daquelas operações <sup>2</sup>. Verifica-se, assim, a necessidade de definir critérios objetivos e fundamentados para qualificar, como DF, os desagrvamentos seguintes:
- ⇒ taxas reduzidas e intermédias em ISV;
  - ⇒ isenções de matérias-primas industriais em ISP e em IABA.
100. Por sua vez, o exame da amostra revelou que a DF em ISP por isenções a “*navegação marítima costeira e navegação interior*” (€ 17,3 M) e a “*veículos de tração ferroviária*” (€ 6,2 M) e por reduções de taxa a “*equipamentos agrícolas*” (€ 67,3 M) – **vide § 16 e Anexo I** – não se encontrava suportada com informação suficiente para permitir verificar a sua correção financeira visto que para os três BF referidos a AT apenas reportou os valores agregados de DF (por BF) sem identificar e documentar as correspondentes operações.

#### 4.5 – Desatualização do Classificador dos Benefícios Fiscais

101. O Classificador dos Benefícios Fiscais (CBF) contém os códigos para discriminação da DF por tipo, modalidade técnica e por função/finalidade. O CBF vigente foi aprovado na sequência de recomendação do relatório sobre a Reavaliação dos BF (divulgado em 2005) para a “*construção de um classificador tomando-se como ponto de partida para o efeito o modelo apresentado*” no próprio relatório <sup>3</sup>. Porém, esse modelo foi aprovado, sem alterações, como CBF, pelo Conselho Nacional de Estatística e permanece sem alterações, visto que não foi objeto de qualquer revisão, apesar de estar prevista a sua atualização anual. Assim, o CBF não contém a sistematização dos BF constante do respetivo Estatuto, nem contém todos os tipos, modalidades e funções da DF, pelo que constitui um instrumento desatualizado e inadequado para classificar a DF face ao sistema fiscal atual. Com as limitações referidas, a DF discriminada por função (finalidade extrafiscal), na CGE de 2012, consta do quadro seguinte.

<sup>1</sup> Nos termos da Diretiva 2003/96/CE, de 27 de Outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade.

<sup>2</sup> A AT incluiu na DF de 2013 (quantificada em 2014) a receita cessante destes desagrvamentos sem fundamentar a mudança de posição nem relevar os critérios utilizados para a respetiva classificação como DF.

<sup>3</sup> **Vide** relatório “*Reavaliação dos benefícios fiscais*”, 2005 – Ponto IV.3.2.3.

**Quadro 7 – Despesa Fiscal por Função/Finalidade**

(em milhões de euros)

Designação	Total	IRS	IRC	ISV	IVA	ISP	Outros
Serviços gerais da administração pública	9						9
Defesa	43				43		
Segurança e ordem pública	9	6			3		
Assuntos económicos (subtotal)	647	30	448	20		135	14
<i>Investimento</i>	73		69				4
<i>Poupança</i>	27	27					
<i>Reestruturação empresarial</i>	2						2
<i>Criação de emprego</i>	43	1	42				
<i>Investigação e desenvolvimento empresarial</i>	90		90				
<i>Turismo</i>	0						0
<i>Promoção regional</i>	0						0
<i>Indústria</i>	27					27	
<i>Outros</i>	397	2	259	20		108	8
Regularizações (a)	-12		-12				
Proteção do ambiente	4	2				2	
Serviços de habitação e desenvolvimento coletivo	0						
Saúde	23	23					
Serviços associativos, recreativos, culturais e religiosos	24	6			13		5
Educação	0						
Proteção social	241	170		7	61		2
Relações internacionais	26	9		2	14		1
Criação artística	4	4					
Outros	1						1
<b>Total</b>	<b>1 030</b>	<b>251</b>	<b>448</b>	<b>30</b>	<b>135</b>	<b>137</b>	<b>30</b>

(a) Redução dos BF por aplicação do limite previsto para o “resultado da liquidação”, nos termos do artigo 92.º do CIRC.

Fonte: CGE de 2012.

102. Verifica-se que 38,6% (€ 397 M) da DF não é discriminada por “finalidade”, sendo imputada à rubrica residual “Outros” da função “Assuntos económicos”. Essa falta de discriminação é significativa na DF em IRC (57,9%), ISV (67,7%) e ISP (79,1%), constituindo uma limitação importante para a identificação da DF por “finalidade” e para a apreciação da eficiência e da eficácia dos BF na prossecução dos objetivos extrafiscais que determinaram a sua atribuição, com prejuízo para a transparência das contas públicas<sup>1</sup>.

103. Ora, a discriminação da DF por finalidade é uma condição prévia necessária para efeitos da reavaliação dos BF “cuja análise deverá ser feita em termos de avaliar a eficácia económico-financeira dos benefícios fiscais, em si mesmos, e no confronto com outras medidas alternativas de intervenção pública, designadamente, mediante o confronto com a eficácia das despesas diretas (subsídios, subvenções e outras participações)”<sup>2</sup>.

104. Por sua vez, a discriminação da DF por tipo/modalidade técnica consta do quadro seguinte:

<sup>1</sup> Acresce que o OE não apresenta a justificação económica e social dos BF prevista na alínea t) do n.º 1 do artigo 37.º da LEO.

<sup>2</sup> Vide Nuno Sá Gomes, “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”, Título I, Ponto 1-IV.



Quadro 8 – Tipo de Despesa Fiscal

(em milhões de euros)

Tipologia	Total	IRS	IRC	ISV	IVA	ISP	Outros
Isenção tributária	546	73	144	30	135	137	28
Dedução à matéria coletável	77	0	77	0	0	0	0
Dedução à coleta	338	177	160	0	0	0	0
Taxa preferencial	79	0	79	0	0	0	0
Outros	2	0	0	0	0	0	2
Regularizações (a)	-12	0	-12	0	0	0	0
<b>Total</b>	<b>1 030</b>	<b>251</b>	<b>448</b>	<b>30</b>	<b>135</b>	<b>137</b>	<b>30</b>

a) Redução dos benefícios fiscais por aplicação do limite previsto para o "resultado da liquidação" – artigo 92.º do CIRC.

Fonte: CGE.

105. Note-se, liminarmente, que a tipologia adotada não inclui o “diferimento de tributação” – uma das modalidades de DF – nem as “reintegrações e amortizações aceleradas” que, nos termos legais, são BF e cuja DF também importa conhecer <sup>1</sup>.
106. A AT reconhece que o CBF “apresenta algumas deficiências, sendo necessário encontrar medidas que as ultrapassem. Trata-se, no entanto, de matéria que extravasa o âmbito das nossas competências”. Porém, compete à AT: “Promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propor as medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas” <sup>2</sup>.

#### 4.6 – Deficiente relevação da Despesa Fiscal no OE e na CGE

107. No OE e na CGE, a DF deve corresponder às receitas tributárias cessantes decorrentes da atribuição de BF, sendo prevista no relatório do OE, discriminada no respetivo mapa XXI e relevada no mapa 42 da CGE. Porém, a DF não é relevada nesses documentos de forma completa e apropriada visto que não são identificados todos os BF acompanhados da sua justificação económica e social, como a LEO determina.
108. Esses mapas também não observam o mesmo critério na relevação da DF. Em IRS, ISP, IT, IABA e IS, a despesa é relevada de forma agregada com indicação genérica do BF, em IRC é indicada por tipo/modalidade técnica e em IVA e ISV é apresentada com a referência ao diploma legal que prevê o respetivo BF. Em IRC e IS a discriminação da DF no mapa da CGE não é consistente com a que consta do mapa do OE (diferentes discriminações e denominações) e, em IS, a CGE de 2012 inclui, indevidamente, a DF das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais. Ora, a LEO prevê que a estrutura dos mapas contabilísticos gerais da CGE referentes à execução orçamental seja idêntica à dos correspondentes mapas orçamentais <sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Nos termos do artigo 2.º do EBF.

**Vide** Guilherme W. d’Oliveira Martins, “A Despesa Fiscal e o OE no Ordenamento Jurídico Português”, capítulo II, §3.º.

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

<sup>3</sup> Nos termos do n.º 7 do artigo 75.º da LEO (quanto ao Mapa XXI do OE para 2012 e ao Mapa 42 da CGE desse ano).

109. Acresce que as propostas de LOE não têm sido acompanhadas de elementos informativos completos e rigorosos sobre os “Benefícios tributários, estimativas das receitas cessantes e sua justificação económica e social”<sup>1</sup>.
110. Apesar da deficiente discriminação da DF nos mapas do OE e da CGE ser da responsabilidade da DGO, a inconsistência das posições expressas pela AT sobre a matéria revela a necessidade de maior articulação com a DGO para assegurar a adequada relevação da DF – **vide Caixa 3**.

### Caixa 3 – Deficiente codificação da Despesa Fiscal

Nota do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 6 de setembro de 2013 “(...) Codificação dos Benefícios Fiscais do IRC que se encontram elencados no ‘Quadro III.3.7. – Despesa Fiscal por Identificador – Quadro Complementar’ do Relatório do OE. Nesse quadro apenas foram identificados os BF relativamente aos quais é conhecido o Código DF (apesar de o Código não ter sido incluído), sendo que os restantes foram considerados no total da despesa mas não discriminados. (...) Quanto à tabela completa dos códigos de despesa fiscal relativa ao ‘Quadro III.3.8 Despesa Fiscal em IVA’, do relatório do OE 2012 (...) importa informar que a sua elaboração não é da responsabilidade destes serviços. De referir ainda que, no intuito de esclarecer a origem daqueles códigos, contactou-se a Direção Geral do Orçamento que nos informou que também não são da sua responsabilidade, mas que segundo entendem, resultam do classificador dos benefícios fiscais (...)”.

Nota do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 28 de novembro de 2013 “Relativamente à deficiente discriminação da despesa fiscal nos mapas do OE e da CGE informa-se que a AT procede ao preenchimento dos mapas nos termos que lhe são solicitados, quer pela DGO, quer pelo Governo”.

111. Os princípios e regras orçamentais constantes da LEO obrigam à relevação no OE e na CGE de todas as receitas do Estado, incluindo a dedução das receitas cessantes em virtude de BF (DF) – **vide § 6**.
112. Nos termos legais, a contabilização de receitas do Estado compete às respetivas entidades administradoras e é efetuada no Sistema de Gestão de Receitas (SGR).
113. Porém, apesar de a AT ser a entidade administradora das receitas fiscais e o exercício dessa função incluir a dedução da DF, essa dedução só é relevada no SGR se gerar restituição de receita cobrada. A exclusão da restante DF do apropriado sistema de contabilização orçamental é agravada pela inexistência de um sistema de informação contabilística da AT e prejudica a relevação fiável e tempestiva das receitas cessantes por BF nos mapas do OE e da CGE.

<sup>1</sup> Nos termos da alínea t) do n.º 1 do artigo 37.º da LEO.



#### 4.7 – Ineficácia dos sistemas de informação e controlo

114. A competência para a quantificação da DF está atribuída por lei às direções de serviços da AT responsáveis pela conceção e gestão de cada imposto, competindo a elaboração de estudos técnicos e estatísticos sobre a DF à Direção de Serviços de Planeamento e Controlo de Gestão, a qual, até 2013, nunca desenvolveu porém qualquer trabalho nesse domínio.
115. As direções de serviços em causa apresentam diferentes graus de desenvolvimento dos sistemas de informação e controlo utilizados na quantificação da DF, da metodologia de cálculo dessa despesa, da inventariação dos BF e dos dados de base sobre a respetiva DF. Salienta-se a inventariação incompleta dos BF e a falta de formalização de métodos e procedimentos de quantificação da DF – **vide Anexos II e III**.
116. Os principais pontos fortes e fracos dos sistemas de informação e controlo do processo de quantificação e relevação da DF no OE e na CGE constam do quadro seguinte.

Quadro 9 – Sistemas de informação e controlo da DF – Sinopse dos pontos fortes e fracos

PONTOS FORTES	PONTOS FRACOS
<p>Estrutura organizacional e competências para a quantificação da DF legalmente definidas – <b>vide 4.4 e Anexo III</b></p> <p>Informação declarativa dos contribuintes sobre a utilização de BF em IRS, IRC e ISV – <b>vide 4.4.2, 4.4.3, 4.4.6 e Anexos II e III</b></p> <p>Obrigatoriedade de divulgar informação anual sobre DF (relatório do Governo e Lista dos beneficiários em IRC) – <b>vide 4.4.3 e 4.8</b></p>	<p>Informação incompleta para a quantificação da DF (<i>máxime</i> em IVA e IS) – <b>vide 4.2, 4.4.4, 4.4.5 e Anexos II e III</b></p> <p>Falta de metodologia aprovada pela AT e de manual de procedimentos para a quantificação da DF – com inventariação dos BF, fontes de informação, métodos de cálculo e especificação de responsabilidades – <b>vide 4.3, 4.4.3 e Anexos II e III</b></p> <p>Falta de intervenção da Direção de Serviços de Planeamento e Controlo de Gestão da AT no processo de quantificação da DF até 2013 (apesar de lhe competir a preparação dos elementos de síntese relativos ao apuramento da DF) – <b>vide 4.4 e Anexo III</b></p> <p>Inexistência de aplicação informática de suporte à quantificação da DF e à relevação dessa receita cessante no sistema de contabilização orçamental (SGR) – <b>vide 4.2 e 4.6 e Anexo III</b></p> <p>Desatualização do Classificador de Benefícios Fiscais – <b>vide 4.5</b></p> <p>Ineficácia dos procedimentos de controlo para assegurar a regularidade, correção financeira e relevação orçamental da DF em IRS, IRC, IVA, IS e IUC (com omissão de valores relevantes) – <b>vide 4.1, 4.4.2, 4.4.3, 4.4.4, 4.4.5, 4.4.6 e Anexos I, II e III</b></p>

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

#### 4.8 – Quantificação da Receita Cessante pelo Governo

118. No Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF) o Governo comprometeu-se, a partir do OE para 2012, a melhorar a informação anual sobre a DF e a efetuar um levantamento completo de todas as DF por tipo de imposto, de acordo com as boas práticas internacionais.
119. Os montantes de DF relevados no relatório do OE para 2013 constam, com maior detalhe, do relatório “*Despesa Fiscal 2013*” apresentado pelo Governo em dezembro de 2012, no qual se refere que a DF aí evidenciada abrange “*todos os impostos do sistema fiscal português suscetíveis de gerar despesa fiscal, englobando tanto a Administração Central, como a Administração Local e Regional*” e que “*o critério aplicado tomou como referência a estrutura instituída pelo próprio regime legal, considerando como despesa fiscal todas as situações que se afastam do que se encontra estatuído com carácter geral pela respetiva legislação*”.
120. Ora, esse relatório não contém a identificação dos BF por imposto nem a respetiva justificação económica e social determinada pela LEO e também não indica a norma fiscal de referência<sup>1</sup> para cada BF nem especifica quais os critérios contidos em referenciais internacionais que invoca ter utilizado<sup>2</sup>.
121. Quanto ao critério aplicado para determinar a DF, cabe sublinhar o que a doutrina entende: “*A definição rigorosa do conceito de benefício fiscal [previsto no EBF] condiciona, em certa medida, os resultados da análise económico-financeira das medidas desagravadoras instituídas (...) não se poderá em rigor falar de despesa ou gasto fiscal, quando estamos perante uma deliberada exclusão tributária ou outro desagravamento estrutural (...) nada haverá que quantificar a título de despesa*”<sup>3</sup>. Neste sentido, na quantificação da DF o Governo deve proceder à inventariação dos BF por imposto de acordo com critérios rigorosos e efetuar a distinção clara entre a receita cessante por BF (DF) e as restantes perdas de receita por desagravamentos fiscais estruturais, as quais integram o regime de tributação regra do imposto e por isso não devem ser relevadas nos relatórios do OE como DF (ao contrário do que sucedeu para os de 2013 e 2014).
122. Os valores da DF de 2012 a 2014 reportados nos relatórios do OE para 2013 e para 2014, nos mapas da LOE para esses anos e na CGE de 2012 constam do quadro seguinte.

<sup>1</sup> Norma de incidência aplicável se não existir norma de isenção.

<sup>2</sup> **Vide** “*Tax Expenditures in OECD Countries – OCDE*” (página 17) e “*Annexe au projet de loi de finances pour 2012 – Évaluation des Voies et Moyens, Dépenses Fiscales*” [A norma fiscal de referência utilizada para calcular a despesa fiscal de cada benefício é apresentada para cada um deles – Tradução nossa].

<sup>3</sup> **Vide** Nuno Sá Gomes, “*Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*”, Título I, Ponto 1-IV. No mesmo sentido **vide** também Casalta Nabais, “*Direito Fiscal*”, capítulo V, ponto 42.



Quadro 10 – Quantificação da Despesa Fiscal de 2012 a 2014 no OE e na CGE

(em milhões de euros)

Imposto	Relatório do OE para 2013		LOE 2013 Mapa XXI	CGE 2012 Mapa 42	Relatório do OE para 2014			LOE 2014 Mapa XXI
	2012 (E)	2013 (P)	2013 (P)	2012	2012	2013 (P)	2014 (P)	2014 (P)
IRS	2 863	2 627	106	251	2 799	2 551	2 551	282
IRC	1 369	1 345	2 191	448	745	947	562	743
IVA	3 920	3 732	142	135	3 375	3 518	3 555	127
ISP	460	448	133	137	464	424	436	146
ISV	190	185	39	30	133	113	113	24
IUC	9	10	-	-	3	4	6	-
Outros (a)	159	152	20	30	140	153	159	52
<b>Total</b>	<b>8 970</b>	<b>8 499</b>	<b>2 629</b>	<b>1 030</b>	<b>7 642</b>	<b>7 713</b>	<b>7 380</b>	<b>1 378</b>

(E) – Estimativa (P) – Previsão (a) – IS, IT e IABA

123. Note-se que os montantes reportados no relatório do OE para 2013 incluem, indevidamente, DF da Administração Regional e Local (€ 1.241 M na estimativa de 2012 e € 1.090 M na previsão em 2013 que foram expurgados do quadro anterior), visto que esse relatório apenas deveria conter a DF do Estado proveniente de BF, como a LEO determina.

124. Merece especialmente reparo a inconsistência da DF de 2012 reportada nos relatórios do OE (estimativa de € 8.970 M no de 2013 e quantificação de € 7.642 M no de 2014) com a inscrita na CGE de 2012 (€ 1.030 M). Essa inconsistência também se verifica quanto à previsão da DF para 2013 e para 2014, entre o relatório do OE respetivo (€ 8.499 M e € 7.380 M) e o Mapa XXI desse mesmo OE (€ 2.629 M e € 1.378 M).

125. No relatório do OE para 2013 afirma-se ainda que: “Em 2013, a despesa fiscal em IRC dever-se-á situar em 1.345 M€, o que representa uma redução de 1,8% face a 2012”. Ora, esse valor não é fundamentado nem tem correspondência com a DF inscrita no mapa orçamental (€ 2.191 M).

126. Com efeito, o exame da informação da AT que suporta o relatório “Despesa Fiscal 2013” e também sustenta a estimativa da DF para 2012 constante do relatório do OE para 2013 revelou que a despesa quantificada (€ 8.970 M) inclui desagravamentos fiscais que, por lei, não são BF. Os principais montantes em causa são os seguintes:

⇒ Em IRS, € 2.539 M por deduções à coleta dos sujeitos passivos<sup>1</sup> que são consideradas como desagravamentos estruturais inerentes ao princípio da capacidade contributiva e ao regime de tributação do rendimento previsto no Código do IRS<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Nos termos do artigo 78.º do Código do IRS.

<sup>2</sup> Vide relatório “Reavaliação dos benefícios fiscais”, 2005 - ponto V.2.2.1.2. No relatório “Despesa Fiscal 2013” o Governo afirma que essas deduções à coleta “são elementos integrantes do sistema fiscal”, ou seja, desagravamentos fiscais estruturais, porém releva-os como DF.

- ⇒ Em IVA, € 3.783 M resultantes da aplicação da taxa normal do imposto a todas as operações tributadas às taxas reduzida e intermédia. Algumas das operações são tributadas a essas taxas na decorrência da Diretiva IVA e outras visam a prossecução de objetivos fiscais, pelo que não revestem a natureza de BF<sup>1</sup>. Acresce que, segundo a AT, a quantificação da DF pela aplicação de taxas reduzidas e intermédias deve restringir-se “às operações que ocorrem no estágio final, de retalho, ou seja, as efetuadas a consumidores finais”<sup>2</sup>.
- ⇒ Em ISP, € 326 M relativos a isenções de produtos utilizados como matérias-primas industriais<sup>3</sup>. Nos termos da Diretiva<sup>4</sup> essas operações (de produtos não introduzidos no consumo final) não são sujeitas a imposto. Trata-se de não sujeições tributárias – “medidas fiscais estruturais de caráter normativo que estabelecem delimitações negativas expressas da incidência” – as quais não são consideradas BF pela lei<sup>5</sup>.
- ⇒ Em ISV, € 121 M relativos a isenções atribuídas a veículos ligeiros de mercadorias e a veículos usados com matrícula definitiva de outro Estado Membro da União Europeia. Esta última isenção decorre de Acórdão do Tribunal de Justiça<sup>6</sup> que obrigou o Estado a tributar esses veículos em função da sua depreciação comercial tendo, na sequência dessa decisão, sido criado um desagravamento fiscal específico inserido no regime de tributação-regra, pelo que também não integra o conceito de BF.
- ⇒ Em IABA, € 111 M de isenções relativas a bebidas alcoólicas e álcool utilizados no fabrico de outros produtos (matérias-primas industriais) relevadas em “Outros”.

127. Neste contexto, reafirma-se que as “medidas estruturais de desagravamento podem dar origem a perda de receita, as quais, não sendo despesas fiscais, devem ainda ser quantificadas como condição de uma política fiscal de rigor” e que o próprio EBF prevê essa quantificação<sup>7</sup>. Todavia, só a receita cessante por BF deve considerar-se DF, prevista no OE e relevada na CGE<sup>8</sup>.

<sup>1</sup> Vide Diretiva 2006/112/CE - Sistema comum do IVA; Artigo 18.º do CIVA; Artigo 2.º do EBF (finalidade extrafiscal do BF); “Annexe au projet de loi de finances pour 2012 – Évaluation des Voies et Moyens, Dépenses Fiscales” [é a finalidade do benefício sujeito à aplicação da taxa reduzida que determina a sua qualificação ou não como despesa fiscal - Tradução nossa].

<sup>2</sup> Nota do Gabinete do Diretor-Geral da AT, de 7 de maio de 2013.

<sup>3</sup> Nos termos do artigo 89.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC).

<sup>4</sup> Diretiva 2003/96/CE, de 27 de outubro.

<sup>5</sup> Nos termos dos artigos 2.º e 4.º do EBF e 89.º do CIEC.

<sup>6</sup> Processo C-393/98, de 22 de Fevereiro de 2001.

<sup>7</sup> Nos termos do artigo 4.º do EBF. Vide Nuno Sá Gomes, “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”, Título I, Ponto 1-IV. “Annexe au projet de loi de finances pour 2012 – Évaluation des Voies et Moyens, Dépenses Fiscales”. “Tax Expenditures in OECD Countries”, OECD 2010. “Tax Expenditures in the Nordic Countries - A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo, June 2009”. “Manual de Boas Práticas na Medição de Gastos Tributários” – Centro Interamericano de Administrações Tributárias. “Tax Expenditures Statement 2013, Appendix B: Tax Expenditure Benchmarks and Methodologies” – Australian Government.

<sup>8</sup> Vide Guilherme W. d'Oliveira Martins, “A Despesa Fiscal e o OE no Ordenamento Jurídico Português”, Nuno Sá Gomes, “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”, “Tax Expenditures in OECD Countries”, OECD 2010, e “Annexe au projet de loi de finances pour 2012 – Évaluation des Voies et Moyens, Dépenses Fiscales”.



128. O Ministério das Finanças alega que o relatório “Despesa Fiscal 2013” corresponde “a um exercício de análise detalhada da atividade do Governo em matéria de despesa fiscal, contribuindo para um seu maior escrutínio e transparência, e bem assim, para a melhor configuração do sistema fiscal, através da fundamentação e promoção do debate público. Com esse relatório, o Governo visou também atender ao inscrito no ponto 3.2 (na 5.ª atualização) do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica (...)”<sup>1</sup>.
129. Ora, como referido, a informação que suporta o relatório “Despesa Fiscal 2013” também sustenta a estimativa da DF para 2012 constante do relatório do OE para 2013. Neste relatório foram apresentados novos valores para a DF de 2010 a 2013 (incluindo uma estimativa para 2012) com base nos quais se reporta uma redução da DF naquele período. Porém, a manifesta incoerência do valor aí estimado para a DF de 2012 (€ 8.970 M) com o inscrito no OE (€ 955 M) e o relevado na CGE (€ 1.030 M) do mesmo ano reflete distorções materialmente relevantes – **vide § 126** – que retiram utilidade à informação prestada.
130. Salienta-se, ainda, que o processo de quantificação da DF pelo Governo também não observa as boas práticas internacionais noutros aspetos, como seja o de não ser instruído com a inventariação dos BF por imposto<sup>2</sup>, de forma a distinguir a receita cessante proveniente desses benefícios, a quantificar e relevar como DF nos termos legais, das restantes perdas de receita que decorrem de desagravamentos fiscais estruturais integrantes do regime de tributação-regra de cada imposto. Acresce que os valores referidos reportados pelo Governo foram objeto de apreciação no sexto exame regular ao PAEF (em dezembro de 2012) na qual se alerta para a necessidade de esforços adicionais para desenvolver e aplicar uma metodologia clara na quantificação da DF<sup>3</sup>.
131. Neste contexto, a AT confirma que na estimativa da DF para 2012 constante do relatório do OE para 2013: “Foi incluída despesa relativa a desagravamentos tributários que não constituem verdadeiros BF e na CGE apenas foi quantificada a despesa relativa aos BF (...) Estas divergências que estão expressas no Relatório antes referido, conduzem, naturalmente, a que não seja possível comparar diretamente os valores que do mesmo constam com os da CGE”<sup>4</sup>.
132. Ora, a inconsistência manifesta das estimativas apresentadas no OE prejudica a comparação, entre a DF orçamentada e a efetivamente realizada, que a lei determina<sup>5</sup>. Com efeito, para assegurar o rigor e a comparabilidade da informação sobre a DF, o OE deve conter a estimativa das receitas cessantes em virtude de BF<sup>6</sup> sem lhe adicionar as perdas de receita provenientes de outros desagravamentos fiscais que, por lei, não são BF.

<sup>1</sup> Resposta do Ministério das Finanças (Processo n.º 02/01) de 29 de novembro de 2013.

<sup>2</sup> “A quantificação da despesa fiscal decorrente dos benefícios fiscais para efeitos do respetivo controlo há-de começar pela inventariação (...)” – **Vide** Nuno Sá Gomes, “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”, Título XII, Ponto 39-E.

<sup>3</sup> **Vide** “The Economic Adjustment Programme for Portugal - Sixth Review - Autumn 2012 - Annex 1”.

<sup>4</sup> Informação n.º 12/2013, de 26 de novembro, do Gabinete da Subdiretora-Geral do IR e das Relações Internacionais.

<sup>5</sup> Nos termos do artigo 41.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

<sup>6</sup> Nos termos do artigo 106.º da Constituição, do artigo 13.º da LEO e dos artigos 2.º e 4.º do EBF.

- 
133. Por fim, no relatório do OE para 2014 refere-se que só foi relevada a DF *“cujo sujeito ativo é o Estado”*. Porém, a utilização deste critério<sup>1</sup> para a relevação da DF no OE não assegura a exclusão da despesa relativa às Regiões Autónomas<sup>2</sup>, bem como não cumpre o disposto no Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais<sup>3</sup>, o qual sancionou o entendimento da DGO de que *“(…) apesar de se tratar de despesas fiscais (…) inerentes a benefícios relativos a impostos de âmbito nacional (IRS, IRC e imposto do selo), correspondem (…) à perda de receitas fiscais que deveriam ser entregues pelo Estado à Região (…) nessa medida devem ser inscritas nos mapas da conta regional e não nos mapas da CGE (…)”*.
134. A transparência da informação orçamental sobre a DF é ainda importante porque a atribuição de BF constitui, também, uma forma de intervenção efetiva do Estado na economia, pelo que a correspondente despesa deve ser objeto de controlo similar ao exigido para a despesa direta do Estado<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Se não for acompanhado por outros critérios, designadamente o domicílio fiscal dos contribuintes e o local de realização das operações tributárias.

<sup>2</sup> A quantificação da DF e sua discriminação entre o Continente e as Regiões Autónomas deve atender aos critérios definidos na Lei de Finanças das Regiões Autónomas (Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro).

<sup>3</sup> Despacho n.º 705/2009-XVII, de 18 de Junho.

<sup>4</sup> Nesse sentido **vide**: *“Tax Expenditures in OECD Countries”*, OECD 2010. International Monetary Fund – *“Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How? - 2014”*. Tax Policy Center. Congressional Budget Office – *“CBO’s Budget and Economic Outlook: Tax Expenditures”*.



## 5 – CONCLUSÕES

1. Os sistemas de informação tributários não contêm dados completos sobre todos os BF não assegurando a adequada e integral quantificação da respetiva DF – **vide 4.1 e 4.2.**
2. O processo de quantificação da DF não tem por base metodologia aprovada pela AT com a definição da estrutura comum de cada imposto, a distinção entre BF e desagravamentos fiscais estruturais e a especificação dos respetivos critérios de classificação – **vide 4.3.**
3. A quantificação da DF não é acompanhada da inventariação completa e apropriada dos BF, por imposto, com a respetiva justificação económica e social – **vide 4.3, 4.6 e 4.8.**
4. As insuficiências e deficiências identificadas nos sistemas de informação e controlo do processo de quantificação conduzem à subavaliação da DF, *máxime*, em IRC, IVA e IS. A DF em IUC não foi quantificada pela AT – **vide 4.2, 4.3 e 4.4.**
5. A DF quantificada pela AT não foi integralmente relevada na CGE de 2012, com destaque para a omissão de € 1.045 M provenientes de benefícios em IRC atribuídos a SGPS (mais do dobro da respetiva DF relevada na CGE) – **vide 4.1 e 4.4.**
6. A DF em IRC encontra-se concentrada num número reduzido de benefícios e de beneficiários. Por outro lado, subsistem BF que operam por dedução à matéria coletável, com prejuízo para a equidade do sistema fiscal – **vide 4.4.**
7. O sistema de contabilização orçamental apenas regista DF relativa a isenções de IVA que geram restituição de imposto e a CGE não discrimina a DF adequadamente pois mais de metade da DF em IRC, ISV e ISP é inscrita na rubrica residual “Outros” da função “Assuntos económicos”, sem discriminar a respetiva justificação económica e social – **vide 4.4, 4.5 e 4.6.**
8. Conforme compromisso assumido no PAEF, o Governo apresentou um relatório sobre DF em dezembro de 2012. Porém, a DF quantificada está afetada por limitações de natureza metodológica, designadamente por incluir perdas de receita por desagravamentos fiscais estruturais e por não conter a identificação dos BF por imposto nem a indicação da justificação económica e social da respetiva DF, como a LEO determina – **vide 4.8.**
9. Do relatório do OE para 2013 consta uma estimativa da DF para 2012 (€ 8.970 M) inconsistente com a previsão inscrita no OE (€ 955 M) e com a quantificação relevada na CGE (€ 1.030 M) desse ano. A inconsistência decorre, sobretudo, de o referido relatório relevar, indevidamente, como DF, perdas de receita por desagravamentos fiscais estruturais (€ 6.880 M). A DF de 2012, divulgada no relatório do OE para 2014 (€ 7.642 M), denota insuficiências similares, as quais obstam à comparabilidade entre os valores constantes do OE e da CGE, bem como ao conhecimento da evolução efetiva da DF por benefício e por imposto – **vide 4.8.**

10. Face às deficiências verificadas nos sistemas de informação e controlo e aos erros materiais detetados na quantificação da receita cessante por BF (DF) de 2012, o Tribunal formulou e reitera reservas sobre os valores de DF inscritos nos mapas da CGE e LOE e no relatório do OE.

## 6 – RECOMENDAÇÕES

### Recomenda-se ao Governo, através da Ministra de Estado e das Finanças, que:

1. Determine à Autoridade Tributária e Aduaneira que aprove e difunda, como apropriado, a metodologia para a quantificação da despesa fiscal e o respetivo manual de procedimentos.
2. Determine à Autoridade Tributária e Aduaneira a inventariação de todos os benefícios fiscais por imposto, com a respetiva justificação económica e social, tendo em conta o conceito legal, as demais normas, a estrutura do sistema fiscal e os referenciais internacionais neste domínio, designadamente os adotados pela OCDE.
3. Promova a transparência das contas públicas no domínio da receita cessante por benefícios fiscais, designadamente através da integral relevação e adequada discriminação da despesa fiscal no Orçamento do Estado, no Sistema de Gestão de Receitas<sup>1</sup> e na Conta Geral do Estado.
4. Promova a revisão do regime dos benefícios fiscais que, no âmbito dos impostos sobre o rendimento, operam por deduções à matéria coletável, no sentido da sua substituição por deduções à coleta, com vista a reforçar a equidade desses impostos, bem como o controlo desses benefícios e da respetiva despesa fiscal.
5. Promova a atualização do Classificador de Benefícios Fiscais considerando, designadamente, a sistematização adotada no Estatuto dos Benefícios Fiscais, a criação de novos benefícios e a evolução do sistema fiscal.
6. Promova o aperfeiçoamento do relatório anual sobre a despesa fiscal, através da identificação dos benefícios por imposto e da distinção clara entre as perdas de receita por desagregamentos fiscais estruturais e as receitas cessantes por benefícios fiscais (despesa fiscal), e assegure a consistência das estimativas e da discriminação da despesa fiscal reportada no relatório do Orçamento do Estado com a inscrita nos respetivos mapas orçamentais e na Conta Geral do Estado.
7. Promova a reavaliação dos benefícios fiscais, tendo em conta o respetivo prazo de caducidade, de forma a concluir sobre a atualidade dos pressupostos que determinaram a sua criação e a melhorar a equidade e a eficácia do sistema fiscal.

---

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



---

## 7 – VISTA AO MINISTÉRIO PÚBLICO

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

## 8 – EMOLUMENTOS

Nos termos do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de maio, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 139/99, de 28 de agosto, são devidos emolumentos no valor global de € 17.164,00, a suportar pela Autoridade Tributária e Aduaneira, em conformidade com a respetiva nota de emolumentos e tendo em conta as unidades de tempo imputadas à realização da auditoria.

7/10/14

## 9 – DECISÃO

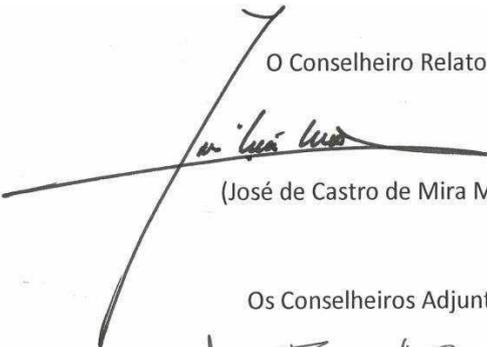
Em Subsecção da 2.ª Secção decidem os juízes do Tribunal de Contas:

1. Aprovar o presente relatório e ordenar a sua remessa à Presidente da Assembleia da República, à Ministra de Estado e das Finanças, ao Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e à Diretora-Geral do Orçamento.
2. Fixar o prazo de seis meses para que a entidade destinatária das recomendações constantes deste relatório informe o Tribunal sobre o seu acatamento ou apresente justificação, no caso de não acatamento, face ao disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 65.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto.
3. Fixar o valor global dos emolumentos em € 17.164,00 a suportar pela Autoridade Tributária e Aduaneira, 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.
4. Remeter cópia deste relatório ao Procurador-Geral Adjunto, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 4 do artigo 54.º, aplicável por força do n.º 2 do artigo 55.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto.
5. Após o cumprimento das diligências que antecedem, divulgar o relatório no sítio do Tribunal de Contas na *Internet* e aos órgãos de comunicação social.

Tribunal de Contas, aprovado em sessão de 25 de setembro de 2014

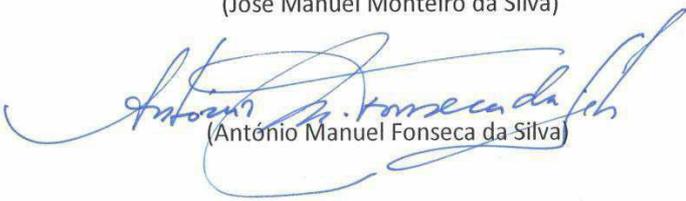
Fui presente.  
O Procurador-Geral Adjunto

O Conselheiro Relator

  
(José de Castro de Mira Mendes)

Os Conselheiros Adjuntos

  
(José Manuel Monteiro da Silva)

  
(António Manuel Fonseca da Silva)



# ANEXOS

7/10/16



ANEXO I

Quadro sinóptico da amostra

(valores em milhares de euros)

Impostos	DF			Amostra da DF				Operações de DF (ODF)			
	N.º BF	Valor	%	N.º BF	N.º ODF	Valor	%	Suportadas (*)		Não Suportadas (*)	
								N.º	Valor	N.º	Valor
IRS	16	250.602	24	5	16	4.195	2	14	35	2	4.160
IRC	34	447.905	44	11	26	99.550	43	26	99.550	-	-
ISP	9	136.635	13	5	5	91.395	40	2	678	3	90.717
IVA	7	134.730	13	5	9	35.396	15	9	35.396	-	-
ISV	9	29.998	3	1	1	49	0	1	49	-	-
IT	1	1.213	0	1	1	0	0	1	0	-	-
IABA	2	812	0	-	-	-	-	-	-	-	-
IS	32	27.766	3	1	1	307	0	-	-	1	307
IUC	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total	110	1.029.662	100	29	59	230.892	100	53	135.708	6	95.184

(\*) – Com informação suficiente para verificar a sua regularidade, correção financeira e relevação orçamental

7/10/16



ANEXO II

Fontes de informação utilizadas pela AT na quantificação da DF por imposto

FONTES DE INFORMAÇÃO	IRS	IRC	IVA	ISP	IT	IABA	ISV	IS	IUC
Sistema da AT para liquidação e cobrança	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Declarações tributárias dos contribuintes	✓	✓	✓				✓		
Declarações tributárias dos contribuintes sobre BF	✓	✓							
Sistema da AT para reembolsos e restituições			✓						
Sistema da AT sobre a introdução no consumo de produtos sujeitos a IEC				✓	✓	✓			
Sistema da AT na área da Justiça Tributária	✓	✓	✓					✓	
Informação prestada por outras entidades				✓				✓	

7/10/16



ANEXO III

Fases do processo de quantificação da DF por imposto/unidade orgânica da AT

Fases	DSIRS	DSIRC	DSIVA	DSIECIV				DSIMT		DSPCG
	IRS	IRC	IVA	ISV	ISP	IT	IABA	IS	IUC	
<b>Fontes e sistemas de informação utilizados na quantificação da DF</b>										
Formalmente aprovados	Não	Não								
Integralidade dos dados sobre a DF	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	
Suporte declarativo sobre BF	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	
Denominação do BF	Sim	Sim								
Diploma e norma legal	Sim	Sim								
Tipo de BF	Sim	Sim								
<b>Método de quantificação da DF</b>										
Formalmente aprovado	Não	Não								
Identificação dos agravamentos fiscais	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	
Identificação dos BF	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	
<b>Inventariação formal dos BF</b>										
Diploma e norma legal	Sim	Não								
Código de BF	Parcial	Parcial	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	
Tipo de BF	Sim	Parcial	Parcial	Sim	Sim	Sim	Sim	Parcial	Não	
Finalidade extrafiscal	Parcial	Não								
Norma fiscal de referência	Não	Não								
<b>Quantificação da DF</b>										
Quantificação pela Direção de Serviços da AT competente	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	-	
Formas de cálculo formalizadas e aprovadas	Não	Não								
Procedimentos de quantificação da DF automatizados	Não	Não								
Procedimentos de controlo eficazes	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Preparação dos elementos de síntese da DF	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não
<b>Manual de procedimentos</b>										
Relevação da DF no OE e na CGE	Não	Não	Não							
<b>Relevação da DF no OE e na CGE</b>										
Relevação integral da DF	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não	
<b>Discriminação da DF de acordo com o CBF</b>										
Identificação da DF por imposto	Sim	Não								
Identificação da DF por tipo	Sim	Parcial	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	
Identificação da DF por finalidade extrafiscal	Parcial	Parcial	Sim	Parcial	Parcial	Parcial	Parcial	Parcial	Não	
Identificação do BF e da norma legal	Sim	Não	Sim	Parcial	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	

7/10/16



ANEXO IV

Exercício do Contraditório – Apreciação das Respostas

Ministério das Finanças

**DF em IRC por BF a SGPS não relevada na CGE de 2012 (€ 1.045 M) – vide § 21 e § 54 a § 57**

Alega o Ministério das Finanças (MF):

*“(...) o valor referido (...) relativamente aos incentivos fiscais às SGPS não é o valor mais atualizado. Com efeito, de acordo com o relatório da despesa fiscal em sede de IRC publicado pela AT, nos termos do artigo 15.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, no Portal das Finanças, o valor dos incentivos fiscais concedidos às SGPS em 2012 situaram-se em apenas 220 milhões de euros.”*

A auditoria incidiu sobre os sistemas de informação e controlo da DF relevada na CGE de 2012. A DF em IRC quantificada pela AT e relevada em cada CGE tem por base a informação declarativa prestada sobre o ano anterior ao que essa CGE respeita. A DF relevada na CGE de 2012 foi portanto quantificada com base nas declarações relativas ao período de tributação de 2011 apresentadas em 2012.

Ora, a DF em IRC quantificada pela AT por BF utilizados por SGPS em 2011 e declarados em 2012 (€ 1.045 M) não consta, como deveria, da CGE de 2012 nem da informação divulgada pela AT sobre o período de tributação de 2011 (nos termos do artigo 15.º-A do EBF) apesar desta entidade se encontrar obrigada a “divulgar os sujeitos passivos de IRC que utilizaram benefícios fiscais, individualizando o tipo e o montante do benefício utilizado”. Note-se que a AT reconhece essa omissão na CGE de 2012 – **vide § 22**.

O valor mencionado pelo MF respeita à DF quantificada pela AT por BF utilizados por SGPS em 2012 e declarados em 2013. Como referido – **vide § 56** – essa DF já consta da informação divulgada pela AT sobre o período de tributação de 2012 e da CGE de 2013 pelo que será, naturalmente, apreciada no Parecer sobre essa CGE.

**Outra DF em IRC não relevada na CGE de 2012 (€ 35 M) – vide § 23 e § 58 a § 62**

Alega o Ministério das Finanças:

*“(...) o regime do reinvestimento dos valores de realização, previsto no artigo 48.º do código do IRC e o regime de tributação dos grupos de sociedades, previsto nos artigos 69.º a 71.º do mesmo código, constituem elementos estruturantes do imposto, inseridos no âmbito tributação-regra, não configurando, por isso, despesa fiscal.”*

Reitera-se – **vide 8.1.6 do Parecer sobre a CGE de 2011** – que o “regime especial de tributação dos grupos de sociedades” é um regime opcional de tributação distinto do regime comum do imposto e prevê vantagens decorrentes, designadamente, da dispensa de retenção na fonte no pagamento de rendimentos a sociedades do grupo e da compensação imediata de lucros e prejuízos fiscais gerados em cada exercício por parte do grupo de empresas que, de outra forma, seriam considerados por empresa e sujeitos ao regime de tributação regra. Quanto ao “reinvestimento dos valores de realização” trata-se, igualmente, de um BF porquanto constitui uma opção do contribuinte investir novamente nas condições previstas pela norma fiscal e desse modo obter a vantagem daí decorrente ou, não o fazendo, submeter-se à aplicação do regime de tributação regra. Esses regimes são opcionais, visam finalidades extrafiscais e da sua aplicação resultam vantagens fiscais para os beneficiários que não seriam obtidas com a aplicação do regime de tributação-regra.

**Vide também comentários** às alegações da AT sobre esta matéria.

### **Insuficiências do relatório “Despesa Fiscal 2013” – vide § 120**

Alega o Ministério das Finanças:

*“(…) considera-se que a “justificação económica e social” das receitas cessantes está expressa no Gráfico III.1.5. do Relatório da Proposta de Orçamento do Estado para 2013, e no Gráfico III.1.6. do Relatório da Proposta de Orçamento do Estado para 2014, os quais apresentam a classificação da Despesa Fiscal por função, de acordo com o Classificador dos Benefícios Fiscais (...) relativamente à norma de referência para a despesa fiscal, relevam-se as explicitações apresentadas quer no sub-capítulo II.2. — Estrutura comum dos impostos — do Relatório Despesa Fiscal 2013, quer no sub-capítulo II.2. — Sistema de tributação-regra — do Relatório Despesa Fiscal 2014, as quais definem o referencial adotado para cada imposto. (...) no que respeita aos referenciais internacionais utilizados, foram, inter alia, consideradas (...) as considerações elencadas em Tax Expenditures in OECD countries (cfr. capítulo VI. — Referências, em ambos os relatórios) e em Best Practice Guidelines — Off Budget and Tax Expenditures (cfr. Working Party of Senior Budget Officials, 25th Annual Meeting of Senior Budget Officials), ambos publicados pela OCDE.”*

A justificação económica e social (da criação) dos BF deve acompanhar a proposta de lei do OE – **nos termos da alínea t) do n.º 1 do artigo 37.º da LEO** – e é condição prévia necessária para a sua reavaliação. Ora, 39% (€ 397 M) da DF relevada na CGE de 2012 não é discriminada por “finalidade”, sendo imputada à rubrica residual “Outros” da função “Assuntos económicos”. Essa falta de discriminação é significativa na DF em IRC (58%), ISV (68%) e ISP (79%), constituindo uma limitação importante para identificar a “finalidade” da DF e para apreciar a eficiência e a eficácia dos BF na prossecução dos objetivos extrafiscais que determinaram a sua atribuição, com prejuízo para a transparência das contas públicas – **vide § 102**.

A norma fiscal de referência para cada BF é a norma de incidência aplicável ao facto tributário subjacente (na ausência de norma de isenção) e, por constituir o critério de quantificação da respetiva DF, deve ser expressamente identificada, o que não sucedeu.

**Indevida relevação como DF de perdas de receita por desagravamentos fiscais estruturais – vide § 121 e § 127**



Alega o Ministério das Finanças:

*“(...) no que respeita, em particular, à classificação das taxas reduzida e intermédia do IVA como despesa fiscal, cite-se o exposto na página 12 de Tax Expenditures in OECD countries, assim como na página 10 de Best Practice Guidelines — Off Budget and Tax Expenditures, ambos publicados pela OCDE: Tax expenditures may take a number of different forms: [...] rate relief: a reduced rate of tax applied to a class of taxpayer or taxable transactions. (...) no que respeita à proteção do consumo das famílias com rendimentos mais reduzidos, atente-se no inscrito na página 11 de Best Practice Guidelines — Off Budget and Tax Expenditures da OCDE: A special provision for the necessities of life is not a part of the definition of the normative tax base but an exception to it”.*

Uma das principais fases na quantificação da DF – **vide Anexo III** – consiste em determinar, por imposto, quais as normas tributárias que consagram desagravamentos fiscais e, de entre estas, as que integram o conceito de BF e que representam uma efetiva vantagem fiscal para o contribuinte beneficiário e uma perda de receita para o Estado – receita cessante ou DF. Os desagravamentos fiscais que não integram o conceito de BF são designados de estruturais por fazerem parte do regime de tributação-regra de cada imposto, não sendo as suas perdas de receita consideradas DF.

Quanto ao extrato citado das páginas 10 e 12 dos documentos referidos, cabe referir que a perda de receita por BF (DF) ou desagravamentos fiscais estruturais pode operar-se através de várias modalidades técnicas, uma das quais é a redução de taxas. Porém, não é a modalidade técnica que determina a qualificação de uma determinada norma fiscal desagravadora como BF, mas sim essa norma integrar o conceito de BF – **nos termos do artigo 2.º do EBF**.

Como referido – **vide § 77 a § 81** – no caso da DF em IVA, a AT (entidade competente para quantificar a DF) deve definir os critérios para classificar os respetivos BF atendendo à Diretiva IVA e ao conceito de BF previsto no EBF, designadamente ao requisito da sua finalidade extrafiscal, e aprovar a respetiva metodologia, em especial, para classificar como DF de operações relativas a bens e serviços sujeitos a taxas reduzida ou intermédia, pois a tributação de bens e serviços a diferentes taxas também visa prosseguir finalidades fiscais, pelo que nem todas essas operações devem ser tidas em conta para efeitos da DF. Sublinhe-se que, em contraditório, a AT afirma a sua intenção de definir metodologias de quantificação da DF.

Quanto à abrangência do conceito de DF, sublinhe-se que os conceitos de BF e de DF estão definidos no artigo 2.º do EBF. Saliente-se, também, que a doutrina entende que deve partir-se da *“definição precisa dos contornos e alcance normativo da tributação-regra excluindo, desde logo, do conceito de benefício fiscal, todo o desagravamento tributário que, expressa ou implicitamente, caiba no modelo instituído por essa tributação-regra, isto é, que tenha natureza estrutural. (...) O conceito de benefício fiscal é um conceito operacional que tem interesse quer para efeitos de aplicação dos princípios gerais constantes no EBF, aos restantes benefícios ali não regulamentados, quer para efeito de controlo da respetiva despesa fiscal, a incluir no relatório do OE [sublinhado nosso] (...) a medida desagravadora excepcional para ser considerada benefício fiscal há de ter ainda fundamento extrafiscal, pois as medidas que tenham mero fundamento fiscal, inserem-se no modelo de tributação-regra”* – **vide § 34 e respetivas notas**.

Acresce que os referenciais internacionais reconhecem especificamente que o conceito de DF difere em função do ordenamento jurídico tributário de cada País:

⇒ *“Because the choice of a benchmark or other measurement yardstick varies substantially from country to country, identifications of tax expenditures in any given country can be quite different from those in other countries. Polackova Bixi, Valenduc, and Swift (2004) believe that the differences in benchmarks are so severe that they choose not to provide comparative data in their cross-country survey.” – Vide “Tax Expenditures in OECD countries, OECD 2010” (página 16).*

Por fim, importa contextualizar o extrato citado da página 11 do *“Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures, OECD 2004”*. A afirmação de que *“uma disposição especial cujo objetivo é o de assegurar necessidades básicas não faz parte da definição da norma de tributação-regra, sendo antes uma exceção”* [tradução nossa] ilustra a necessidade de determinar e distinguir, por imposto, os desagrvamentos fiscais (v.g. : operações tributadas a taxas reduzidas) que integram o respetivo regime de tributação-regra e os que integram o conceito de BF previsto no EBF, à semelhança do procedimento seguido por países com regime tributário em IVA similar – v.g. : França *“Annexe au projet de loi de finances pour 2012 – Évaluation des Voies et Moyens, Dépenses Fiscales”*.

## Autoridade Tributária e Aduaneira

**Fatores de risco identificados, conclusões extraídas e recomendações formuladas – vide § 12 e pontos 5 e 6**

Alega a Autoridade Tributária e Aduaneira:

*“I. Proporá, para aprovação superior, e tendo em consideração o que vier a ser considerado como medida fiscal estrutural de carácter normativo, a identificação dos factos que, pela sua excecionalidade, se integrem no conceito de despesa fiscal;*

*II. Equacionará, para aprovação superior, o alargamento de obrigações declarativas para quantificação da despesa fiscal, tendo em consideração os custos de cumprimento e de contexto que essas medidas impliquem para os contribuintes e a AT e o valor acrescentado que as mesmas introduzam no controlo do benefício.*

*III. Inventariará os benefícios fiscais conexos com os impostos por si administrados;*

*IV. Quantificará a despesa em função dos dados e valores que, no momento da sua quantificação, disponha nos seus sistemas;*

*V. Definirá metodologias de quantificação da despesa em função do que, superiormente, for determinado e elaborará o respetivo manual.”*

Regista-se o propósito manifestado pela AT em corrigir insuficiências e deficiências objeto de conclusões e recomendações da auditoria.



Visto a AT não se pronunciar sobre a recomendação 3, por entender tratar-se de “*questões que extravasam a sua competência*”, importa sublinhar que a integral relevação e a adequada discriminação da DF no OE e na CGE (através do Sistema de Gestão de Receitas) compete, nos termos legais, à AT por ser a entidade administradora da receita fiscal. A exclusão da DF do apropriado sistema de contabilização orçamental é agravada pela falta de um sistema de informação contabilística da AT e prejudica a relevação fiável e tempestiva da receita cessante por BF (DF) nos mapas do OE e da CGE.

**DF em IRC por BF a SGPS não relevada na CGE de 2012 (€ 1.045 M) – vide § 21 e § 54 a § 57**

A Autoridade Tributária e Aduaneira reitera alegações já citadas e comentadas – **vide § 22**.

**Outra DF em IRC não relevada na CGE de 2012 (€ 35 M) – vide § 23 e § 58 a § 62**

Alega a Autoridade Tributária e Aduaneira:

*“(...) No que concerne ao regime do reinvestimento previsto no artigo 48.º do CIRC, trata-se, precisamente, de um desagravamento tributário que cai no âmbito da tributação regra e que tem natureza estrutural. É um normativo que se insere no capítulo de determinação da matéria coletável aplicável, com carácter geral, às entidades que exercem, a título principal, um atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e em execução dos princípios que informam a tributação-regra (...) Por maioria de razão, portanto, o regime fiscal geral de reinvestimento previsto no Código do IRC, inserido no regime de determinação da matéria coletável, não é um benefício fiscal. (...) Acresce referir que não se faça qualquer comparação com o benefício relativo ao transporte rodoviário, pois este é já um regime excecional aplicável a um setor económico de atividade que assume portanto, a natureza de benefício fiscal (...) Quanto ao RETGS (...) Não se trata aqui, de facto, de qualquer regime excecional que impeça a tributação, mas de um regime especial que introduz regras específicas de apuramento do lucro tributável, fazendo apelo à capacidade contributiva do grupo de sociedades - verificada que seja a situação de domínio e outras condições previstas na lei - em detrimento da capacidade contributiva individual de cada uma das sociedades que o compõem. Ou seja, trata-se de particularizar um regime jurídico-regra à situação dos grupos de sociedades e não introduzir uma exceção a esse regime.”*

**Vide comentários** às alegações do Ministério das Finanças sobre a mesma matéria.

Acresce que a tributação em sede de RETGS traduz-se, em relação às sociedades do grupo, “*efetivamente por uma redução dos impostos pagos por estas*” – **vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30-04-2014 (Processo 05376/12)** – devendo essa receita cessante ser quantificada e classificada como DF por integrar o conceito legal de BF definido no artigo 2.º do EBF.

Quanto ao reinvestimento dos valores de realização – **nos termos do artigo 48.º do Código do IRC (CIRC)** – trata-se de um regime especial que permite um tratamento fiscal privilegiado de mais-valias realizadas pelos contribuintes que optem pela sua aplicação. Este regime é distinto do regime de tributação regra e prevê um conjunto de condições legais para a sua aplicação, sendo objeto de regulamentação pela própria AT para assegurar a realização da finalidade extrafiscal que fundamenta a sua criação – o incentivo ao investimento. Esse tratamento fiscal privilegiado foi objeto de regulamentação fiscal específica dirigida a um setor de atividade, como medida de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e de mercadorias – **nos termos do artigo 70.º do EBF**.

---

As mais-valias realizadas concorrem para a formação do lucro tributável – **nos termos do artigo 3.º do CIRC** – mas, com o objetivo de fomentar o investimento por parte dos contribuintes, o legislador previu situações em que as mais-valias são parcialmente tributadas (**artigo 48.º do CIRC**) ou são isentas (**artigo 70.º do EBF**).

Nos casos em apreço estamos perante regimes fiscais privilegiados dirigidos à prossecução de objetivos extrafiscais e que integram o conceito de BF, pelo que a receita cessante decorrente da sua aplicação deve ser relevada como DF.

### **Insuficiências dos sistemas de informação sobre BF e da metodologia de quantificação da DF – vide § 31, § 32, § 41 e § 42**

Alega a Autoridade Tributária e Aduaneira:

*“(...) a informação reportada de despesa fiscal [em IRC] (...) resulta de uma quantificação completamente automatizada com base no universo global de declarações centralmente validadas constantes das nossas bases de dados, assente numa metodologia de cálculo devidamente documentada. Em IRS as rubricas (...) de 87% da despesa fiscal (...) são quantificadas automaticamente em resultado do processo de liquidação e reliquidação do próprio imposto e reportadas de acordo com essa quantificação. Este processo de liquidação encontra-se devidamente documentado e aprovado.”*

Os dados sobre a DF de 2012 em IRS e em IRC foram obtidos pela Área de Sistemas de Informação da AT através de “*data warehouse*” – **vide § 31** – tendo sido posteriormente objeto de cálculos não automatizados pela DSIRS e pela DSIRC, respetivamente. Acresce que os procedimentos instituídos sobre os métodos utilizados na quantificação da DF, nomeadamente informação sistematizada e formalizada sobre os dados a utilizar e cálculos a efetuar por BF e por imposto, bem como o correspondente manual de procedimentos, não estão formalmente definidos e aprovados pela AT. Em contraditório, a AT declara que definirá metodologias para a quantificação da DF e elaborará o respetivo manual.

### **Deficiente relevação da DF no OE e na CGE – vide § 107 a § 110**

Alega a Autoridade Tributária e Aduaneira:

*“(...) há que referir que a AT procede ao preenchimento dos mapas nos termos que lhe são solicitados, quer pela DGO, quer pelo Governo.”*

A competência para a quantificação da DF está atribuída – **nos termos da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro** – às direções de serviços da AT responsáveis pela conceção e gestão de cada imposto, competindo a elaboração de estudos técnicos e estatísticos sobre a DF à Direção de Serviços de Planeamento e Controlo de Gestão. É também competência da AT “*promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propor as medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas*” – **nos termos da alínea e) do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro**.



## Direção-Geral do Orçamento

### Deficiente relevação da DF no OE e na CGE – vide § 110 e Recomendação 3

Alega a Direção-Geral do Orçamento:

*“A DGO envia os mapas do OE e da CGE à AT para apoio à elaboração do contributo daquela entidade, sendo colocados, a título indicativo, os valores constantes do ano anterior, sendo da responsabilidade da referida entidade a manutenção ou não da estrutura dos mapas. É de salientar que a definição da estrutura dos mapas foi desenvolvida na Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais (...).”*

*“Esta recomendação é no sentido da integral relevação e adequada discriminação da despesa fiscal no OE, no Sistema de Gestão de Receitas (SGR) e na CGE, com vista à promoção da transparência das contas públicas no domínio da receita cessante por benefícios fiscais. Sendo a gestão do SGR da responsabilidade da DGO, cabe-nos informar que é nosso entendimento que tal solução de inclusão daquela informação neste sistema de informação, que não foi criado com esta finalidade, carece de uma análise detalhada e tempo para a respetiva implementação.”*

À DGO compete a preparação do OE e elaboração da CGE. Para o efeito, no âmbito da DF, deve assegurar em articulação com a AT que o conteúdo desses documentos seja fidedigno e respeite as normas legais aplicáveis, designadamente quanto aos princípios e regras orçamentais, à contabilização das receitas do Estado incluindo a dedução das receitas cessantes por BF e à estrutura dos mapas contabilísticos gerais da CGE referentes à execução orçamental (que deve ser idêntica à dos correspondentes mapas orçamentais) – **vide § 107 a § 113.**

Carecendo, naturalmente, de implementação apropriada, o tratamento contabilístico das receitas cessantes por BF, através do SGR, é necessário – **vide § 110 e Recomendação 3.**

7/10/16



*J. G. L.*

ANEXO V

Exercício do Contraditório

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



GOVERNO DE PORTUGAL

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

19.0014 01021

Exmo. Senhor

Diretor-Geral do Tribunal de Contas

SUA REFERÊNCIA  
Of. 11550

SUA COMUNICAÇÃO DE  
28-07-2014

NOSSA REFERÊNCIA  
Ent. n.º. 5062/2014  
Proc.:02.01

Assunto: Quantificação da Despesa Fiscal - Relato de Auditoria - Audição  
Processo n.º 25/2013 - Audit

Exmo. Senhor,

Encarrega-me S.E. a Ministra de Estado e das Finanças de enviar a V. Exa. a pronúncia sobre o relato de auditoria mencionada em epígrafe.

Com os melhores cumprimentos,

A Chefe do Gabinete

*Cristina Sofia Dias*

Cristina Sofia Dias

C/c: SEAO e SEAF.

DTCC 19 8 14 14252



Gabinete da Ministra de Estado e das Finanças  
Av. Infante D. Henrique, 1, 1149-009 Lisboa, PORTUGAL  
TEL + 351 21 881 68 00 FAX + 351 21 881 68 62 EMAIL gab.mf@mf.gov.pt www.portugal.gov.pt

7/10/16

Procuradoria da Senhora Ministra de Estado e das Finanças

**Relato da Auditoria**

***Quantificação da Despesa Fiscal***



7/16/13

## Enquadramento

O Relato da Auditoria – Quantificação da Despesa Fiscal elaborado pelo Tribunal de Contas, Processo n.º 25/2013 dessa Direção-Geral, incide sobre os sistemas de informação e controlo da despesa fiscal relevada na Conta Geral do Estado de 2012, tendo em conta as competências da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) na conceção e administração dos sistemas tributários e na quantificação da já mencionada despesa.

O presente documento constitui o pronunciamento de S.ª Ex.ª a Ministra de Estado e das Finanças sobre o teor daquele relato, em resposta ao ofício n.º 11550/2013, de 28 de julho, do Tribunal de Contas, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 13.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

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

7/6/14



### 3.1. Subavaliação da Despesa Fiscal quantificada pela AT e relevada na CGE

19. (*inter alia*) O relato alega que: [...] a DF quantificada pela AT continua a não ser integralmente relevada na CGE2012, com destaque para a omissão de €1.045 M relativos a BF, em IRC, atribuídos a Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS), [...].

O Governo reforçou significativamente a qualidade e transparência da informação anual relativa à despesa fiscal. Como é do particular conhecimento do Tribunal de Contas, a atuação concreta do Governo nesse âmbito consubstancia-se com especial evidência nos *Relatórios Despesa Fiscal 2013 e 2014* (ambos publicados no Portal do Governo), e nas melhorias introduzidas nos relatórios que acompanharam as propostas de lei de Orçamento do Estado para 2013 e 2014.

Com efeito, estes documentos tiveram por base uma análise detalhada em matéria de despesa fiscal, conduzindo à adoção de um conceito mais abrangente e compreensivo de despesa fiscal, em linha com as boas práticas internacionais recomendadas e consensualizadas no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

Em particular, no caso do IRC, e em complemento à informação prestada nestes documentos, o Governo tem publicado ainda, no Portal das Finanças, um relatório quer com a despesa fiscal agregada por benefício, quer com a lista dos beneficiários por tipo de benefício, nos termos do artigo 15.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Tal como clarificado insistentemente, tanto pelo Governo, como pela AT nas suas comunicações ao Tribunal de Contas, o valor referido por essa Direção-Geral relativamente aos incentivos fiscais às SGPS não é o valor mais atualizado. Com efeito, de acordo com o relatório da despesa fiscal em sede de IRC publicado pela AT, nos termos do artigo 15.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, no Portal das Finanças, o valor dos incentivos fiscais concedidos às SGPS em 2012 situaram-se em apenas 220 milhões de euros.

Acresce que foi o próprio Tribunal de Contas que na audiência havida no dia 4 de fevereiro de 2014, em reunião da COFAP, registou e congratulou-se pelos avanços conseguidos em matérias de transparência e divulgação de informação e fez menção específica ao facto da AT divulgar, no Portal das Finanças, a informação nominal sobre os benefícios fiscais concedidos em sede de IRC, avaliando-o como: *um progresso [...] que todos podemos congratular-nos.*

Finalmente, tal como explicitado no *Relatório do Orçamento do Estado para 2014*, entre 2011 e 2014, o Governo reduziu a despesa fiscal global das Administrações Públicas em sede de IRC (que inclui,



7/6/14



necessariamente, a despesa fiscal relativa às SGPS) em mais de 70%, sendo este o imposto que apresenta a maior diminuição relativa nesse período.

**23. (inter alia) O relato advoga que: [...] Na CGE de 2012 foram também não relevados € 35 M de DF em IRC, com destaque para os relativos ao “reinvestimento dos valores de realização” (€ 32 M) e ao reporte de “prejuízos fiscais” (€ 2M). Para além disso, a DF em IRC relativa ao “regime especial de tributação dos grupos de sociedades” nem sequer foi quantificada pela AT.**

A este respeito, reitera-se o entendimento já noutras ocasiões manifestado e baseado na melhor doutrina tributária, segundo o qual, o regime do reinvestimento dos valores de realização, previsto no artigo 48.º do código do IRC e o regime de tributação dos grupos de sociedades, previsto nos artigos 69.º a 71.º do mesmo código, constituem elementos estruturantes do imposto, inseridos no âmbito tributação-regra, não configurando, por isso, despesa fiscal.

### 3.2. Quantificação da Receita Cessante pelo Governo

**120. O relato declara que: [...] esse Relatório não contém a identificação dos BF por imposto nem a respetiva justificação económica e social determinada pela LEO e também não indica a norma fiscal de referência para cada BF nem especifica quais os critérios contidos em referenciais internacionais que invoca ter utilizado.**

Em primeiro lugar, releve-se que a identificação de cada um dos factos tributários que consubstanciam despesa fiscal para efeitos da quantificação expressa nos *Relatórios Despesa Fiscal 2013 e 2014* é do total conhecimento do Tribunal de Contas, uma vez que a mesma se encontra plasmada quer nas respostas pela AT aos pedidos de informação inscritos nos ofícios n.º 5257/2013, de 11 de abril, e n.º 3529/2014, de 21 de março, ambos daquela Direção-Geral, quer nas respostas pelo Ministério das Finanças aos pedidos de informação inscritos nos ofícios n.º 5258/2013, de 11 de abril, e n.º 3572/2014, de 21 de março, igualmente enviados por aquele Tribunal. Igual situação se aplica no que concerne à respetiva justificação económica e social, a qual, parafraseando o expresso no ofício n.º 511/2014, de 2 de maio, que inclui a resposta de S.ª Ex.ª a Ministra de Estado e das Finanças ao pedido de informação constante do ofício n.º 3572/2014, de 21

7/6/14



de março, do Tribunal de Contas: *considera-se que a “justificação económica e social” das receitas cessantes está expressa no Gráfico III.1.5. do Relatório da Proposta de Orçamento do Estado para 2013, e no Gráfico III.1.6. do Relatório da Proposta de Orçamento do Estado para 2014, os quais apresentam a classificação da Despesa Fiscal por função, de acordo com o Classificador dos Benefícios Fiscais, aprovado pela Deliberação n.º 1447/2007 do Conselho Superior de Estatística, de 27 de julho.*

Em segundo lugar, relativamente à norma de referência para a despesa fiscal, relevam-se as explicitações apresentadas quer no sub-capítulo II.2. – *Estrutura comum dos impostos* – do *Relatório Despesa Fiscal 2013*, quer no sub-capítulo II.2. – *Sistema de tributação-regra* – do *Relatório Despesa Fiscal 2014*, as quais definem o referencial adotado para cada imposto.

Por fim, no que respeita aos referenciais internacionais utilizados, foram, *inter alia*, consideradas na elaboração dos *Relatórios Despesa Fiscal 2013 e 2014* as melhores práticas internacionais, nomeadamente as considerações elencadas em *Tax Expenditures in OECD countries* (cfr. capítulo VI. – *Referências*, em ambos os relatórios) e em *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures* (cfr. *Working Party of Senior Budget Officials, 25<sup>th</sup> Annual Meeting of Senior Budget Officials*), ambos publicados pela OCDE.

**121. e 127.** *Considera o relato que: [...] as restantes perdas de receita por desagregamentos fiscais estruturais, as quais integram o regime de tributação regra do imposto [...] não devem ser relevadas nos Relatórios do OE como DF (ao contrário do que sucedeu para os anos de 2013 e 2014); e que: só a receita cessante por BF deve ser considerada como DF, prevista no OE e relevada na CGE.*

A doutrina seguida na elaboração dos *Relatórios Despesa Fiscal 2013 e 2014*, em linha com as melhores práticas internacionais, é certamente mais abrangente que aquela invocada pelo Tribunal de Contas. Assim, no que respeita, em particular, à classificação das taxas reduzida e intermédia do IVA como despesa fiscal, cite-se o expresso na página 12 de *Tax Expenditures in OECD countries*, assim como na página 10 de *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures*, ambos publicados pela OCDE:

*Tax expenditures may take a number of different forms: [...] rate relief: a reduced rate of tax applied to a class of taxpayer or taxable transactions.*

Adicionalmente, e tomando em consideração que a aplicação de taxas reduzidas e intermédias em sede de IVA têm, na sua génese, a prossecução de objetivos extrafiscais por parte do Governo, em particular, no que



respeita à proteção do consumo das famílias com rendimentos mais reduzidos, atente-se no inscrito na página 11 de *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures* da OCDE:

*A special provision for the necessities of life is not a part of the definition of the normative tax base but an exception to it.*

133. **Afirma o relato que: [...] no Relatório do OE para 2014 só foi relevada a DF “cujo sujeito ativo é o Estado”. Porém, a utilização deste critério para a relevação da DF no OE não assegura a exclusão da despesa relativa às Regiões Autónomas.**

Como explicitado no *Relatório do Orçamento do Estado para 2014*, o Governo apresentou naquele documento a despesa fiscal relativa, estritamente, ao Estado. Em concordância com o disposto naquele documento: *A despesa fiscal das Administrações Públicas será detalhada em sede própria, no Relatório da Despesa Fiscal 2014 (cfr. página 98 daquela publicação)*. Com efeito, a despesa fiscal relativa à Administração Regional, incluindo a que se encontra associada a impostos de âmbito nacional (IRS, IRC e Imposto do Selo), encontra-se detalhada de forma exaustiva na secção **A.2. – Despesa Fiscal da Administração Regional**, do anexo estatístico do *Relatório da Despesa Fiscal 2014 (cfr. páginas 57 a 65 e Quadros A-21 a A-40)*, publicado no Portal do Governo.

7/6/14



Sec. Apoio Geral do Diretor-Geral	
Processo Nº 17217	Siglo
Em 14/8/14	Classif.
Ass: CA	Subass.

Classificação: 030.01.02  
Segurança Confidencial

DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE PLANEAMENTO E CONTROLO DE GESTÃO  
Divisão de Planeamento e Controlo de Gestão

Despacho n.º

Data

Anotações

Despacho:

*Encerrado.*

*Remetido ao Tribunal de Contas.*

*2014-08-12.*

*[Assinatura]*

SUBSTITUTO LEGAL  
DO DIRETOR-GERAL  
José Maria Pires  
Subdiretor-Geral

Parecer n.º

Data

Anotações

Parecer: Folha anexa

**INFORMAÇÃO**

N.º 70

Data 2014-08-12

Proc. 85

Contribuinte

Técnico Responsável

Luiza Correa de Mello

Assunto: Contraditório da AT ao Relatório de auditoria do TC sobre quantificação da despesa fiscal

MOD. 8.3



*J. L. L.*



3 – Formulou ao Governo, através da Ministra de Estado e das Finanças, as seguintes recomendações:

- a. Determine à Autoridade Tributária e Aduaneira que aprove e difunda, como apropriado, a metodologia para a quantificação da despesa fiscal e o respetivo manual de procedimentos.
- b. Determine à Autoridade Tributária e Aduaneira a inventariação de todos os benefícios fiscais por imposto, com a respetiva justificação económica e social, tendo em conta o conceito legal, as demais normas, a estrutura do sistema fiscal e os referenciais internacionais neste domínio, designadamente os adotados pela OCDE.
- c. Promova a transparência das contas públicas no domínio da receita cessante por benefícios fiscais, designadamente através da integral relevação e adequada discriminação da despesa fiscal no Orçamento do Estado, no Sistema de Gestão de Receitas I e na Conta Geral do Estado.
- d. Promova a revisão do regime dos benefícios fiscais que, no âmbito dos impostos sobre o rendimento, operam por deduções à matéria coletável, no sentido da sua substituição por deduções à coleta, com vista a reforçar a equidade desses impostos, bem como o controlo desses benefícios e da respetiva despesa fiscal.
- e. Promova a atualização do Classificador de Benefícios Fiscais considerando, designadamente, a sistematização adotada no Estatuto dos Benefícios Fiscais, a criação de novos benefícios e a evolução do sistema fiscal.
- f. Promova o aperfeiçoamento do Relatório anual sobre a despesa fiscal, através da identificação dos benefícios por imposto e da distinção clara entre as perdas de receita por desagregamentos fiscais estruturais e as receitas cessantes por benefícios fiscais (despesa fiscal), e assegure a consistência das estimativas e da discriminação da despesa fiscal reportada no Relatório do Orçamento do Estado com a inscrita nos respetivos mapas orçamentais e na CGE.
- g. Promova a reavaliação dos benefícios fiscais, tendo em conta o respetivo prazo de caducidade, de forma a concluir sobre a atualidade dos pressupostos que determinaram a sua criação e a melhorar a equidade e a eficácia do sistema fiscal.

Em sede de contraditório e enquanto órgão de natureza administrativa e com um quadro de competências bem definido, a AT abster-se-á de se pronunciar sobre questões que extravasam a sua competência, nomeadamente as conclusões extraídas nas alíneas f), h) e i) e as recomendações formuladas nas alíneas c) a g).

No que respeita aos fatores de risco identificados, às conclusões extraídas e às recomendações formuladas, a AT:

- I. Proporará, para aprovação superior, e tendo em consideração o que vier a ser considerado como medida fiscal estrutural de carácter nonnativo, a identificação dos factos que, pela sua excepcionalidade, se integrem no conceito de despesa fiscal;
- II. Equacionará, para aprovação superior, o alargamento de obrigações declarativas para quantificação da despesa fiscal, tendo em consideração os custos de cumprimento e de contexto que essas medidas impliquem para os contribuintes e a AT e o valor acrescentado que as mesmas introduzam no controlo do benefício.
- III. Inventariará os benefícios fiscais conexos com os impostos por si administrados;
- IV. Quantificará a despesa em função dos dados e valores que, no momento da sua quantificação, disponha nos seus sistemas;
- V. Definirá metodologias de quantificação da despesa em função do que, superiormente, for determinado e elaborará o respetivo manual;
- VI. Com referência à respetiva justificação económica e social e aos critérios de classificação, eles serão efetuados de conformidade com o que for definido pela entidade competente para o efeito.

À consideração do Sr. Diretor Geral da AT

Lisboa, 14 de Agosto de 2014

*mlu*

**Manuel Cecílio**  
Subdirector-Geral  
(Em Substituição)

7/6/14

#### INTERROGACÃO

A Direção-Geral do Tribunal de Contas, através do ofício nº 11552 de 2014-07-28, dirigido ao Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, no âmbito da auditoria à quantificação da despesa fiscal reportada na Conta Geral do Estado (CGE) do ano de 2012, veio notificar a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), para, querendo, se pronunciar sobre o relato dessa auditoria, de julho de 2014.

Tendo em consideração que a análise do relatório em causa seria efetuada por diversos serviços da estrutura orgânica da AT, foi solicitado àquela Direção-Geral uma prorrogação do prazo inicial de resposta (11 de agosto), a qual foi concedida até ao dia 18 de agosto.

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

#### RESPOSTA DA AT

##### Ponto 3.1 - Subavaliação da Despesa Fiscal quantificada pela AT e relevada na CGE e

##### Ponto 3.4 - Quantificação da despesa fiscal por imposto

##### Ponto 3.4.3 - Despesa Fiscal em IRC

Relativamente à subavaliação da DF mencionada no ponto 3.1, mantêm-se os fundamentos invocados na alínea iv) do ponto 8.1 da informação nº 12/2013, de 26 de novembro, do Gabinete da Subdiretora-Geral da Gestão Tributária do IR e das Relações Internacionais em que se expõe o seguinte "Outra afirmação que nos merece discordância é a que refere: *"A falta de informação sobre a parte dos BF, a subavaliação da DF pela AT e a sua insuficiente relevação na CGE"* e *consequentes limitações no exame e na avaliação em termos de redução de despesa a efetuar pelo TC*". Ora, tal como se referiu, o TC vem defender um conceito de despesa fiscal coincidente com o utilizado pela AT no âmbito do cálculo da DF a incluir na CGE e os critérios e procedimentos adotados foram idênticos aos dos anos anteriores".

§19 a §23 e §55 a §64 - Quanto à não inclusão da DF referente às "sociedades gestoras de participações sociais" (SGPS), mantêm-se os fundamentos invocados na alínea iii) do ponto 8.1 da informação supra referenciada ou seja, *"... tal ficou a dever-se a razões de comparabilidade, uma vez que, sendo um regime que vigora há largos anos, a quantificação da despesa ao mesmo associado só passou a ser possível com a introdução de um Anexo D à Modelo 22, onde são identificadas as mais-valias e as menos-valias excluídas de tributação, associada à inclusão no Quadro 07 daquela declaração de um campo específico para indicação dos encargos financeiros. Trata-se, no entanto, de despesa já quantificada, como aliás resulta do documento em análise."* No que concerne à subavaliação da despesa fiscal na CGE relativa ao reinvestimento dos valores de realização e ao Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS), reitera-se o referido no ponto 8.1.1 da mesma informação em que se refere que: *"Nos termos do art.º 2.º do EBF, só são benefícios fiscais "as medidas de carácter excepcional, instituídas para a*



*J. L. L.*



*naela de interesses públicos extra fiscais relevantes que sejam superiores as da própria tributação que impedem". Temos, pois, que ficam afastados do conceito os desagravamentos tributários que caibam no modelo da tributação regra e que tenham, por conseguinte, natureza estrutural. Cabem aqui os desagravamentos fiscais em sentido amplo, como sejam as exclusões tributárias e outras formas de desoneração da carga tributária incluídas na tributação regra. Por outro lado, os benefícios fiscais prosseguem sempre finalidades extra fiscais, o que permite afastar o conceito desagravamentos que não têm essas finalidades, como sejam as isenções técnicas (cfr. art.º 12.º do CIRC). No que concerne ao regime do reinvestimento previsto no art.º 48.º do CIRC, trata-se, precisamente, de um desagravamento tributário que cai no âmbito da tributação regra e que tem natureza estrutural. É um normativo que se insere no capítulo de determinação da matéria colectável aplicável, com carácter geral, às entidades que exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e em execução dos princípios que informam a tributação-regra (vd. Nuno Sâ Gomes, Teoria Geral dos Benefícios Fiscal, caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.ºs 359, 360 e 362, páginas 38 e 39). Aliás o autor considera não integrar o conceito de benefício fiscal o previsto no art.º 18.º EBF, na sua redação originária, que estendia o regime fiscal do reinvestimento previsto no então art.º 44.º do CIRC às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de imobilizações financeiras. O autor considera tratar-se de um falso benefício fiscal erradamente incluído do EBF (op. Cit., pág. 52). Por maioria de razão, portanto, o regime fiscal geral de reinvestimento previsto no Código do IRC, inserido no regime de determinação da matéria colectável, não é um benefício fiscal. Acresce referir que não se faça qualquer comparação com o benefício relativo ao transporte rodoviário, pois este é já um regime excepcional aplicável a um setor económico de atividade que assume portanto, a natureza de benefício fiscal. Quanto ao RETGS, confirma-se na referida informação que "embora se trate de um regime fiscal especial, aplicam-se-lhe as considerações expendidas. Não se trata aqui, de facto, de qualquer regime excepcional que impeça a tributação, mas de um regime especial que introduz regras específicas de apuramento do lucro tributável, fazendo apelo à capacidade contributiva do grupo de sociedades - verificada que seja a situação de domínio e outras condições previstas na lei - em detrimento da capacidade contributiva individual de cada uma das sociedades que o compõem. Ou seja, trata-se de particularizar um regime jurídico-regra à situação dos grupos de sociedades e não introduzir uma exceção a esse regime. A este propósito aplicam-se, aqui, as diferenças entre normas especiais e normas excecionais. Só estas últimas consagram verdadeiros benefícios fiscais (op. Cit. Págs. 80 e 81). Na mesma lógica insere-se o regime simplificado de determinação do lucro tributável já revogado e aplicável aos contribuintes de pequena dimensão: tratava-se de um regime especial de tributação inserido no âmbito do regime de tributação regra e não de um regime excepcional."*

§55 a §57 - Importa no entanto salientar que, a DF referente à "transmissibilidade de prejuízos" prevista nos art.º 15.º e 75.º do CIRC e às SGPS, esta última, não obstante se tratar de um regime de isenção parcial, foi pela primeira vez objeto de reporte na GGE de 2013 e na lista de beneficiários publicada no portal das finanças em 2013.

§68 - Relativamente à reavaliação dos benefícios fiscais reafirma-se que está em causa matéria de política fiscal que não cabe nas competências da AT.

7/6/14

Importa ainda referir que, todos os anos no processo de quantificação, reporte e análise da DF, quando são identificadas situações para as quais é necessário criar ou aperfeiçoar mecanismos de controlo ou implementar melhorias adicionais, as direções de serviço na posse da sua identificação analisam cuidadosamente cada uma delas e implementam as alterações necessárias e exequíveis à sua resolução.

#### **Ponto 3.4.2 - Despesa Fiscal em IRS**

§25 e §50 - Para as situações que foram referidas no exame da amostra de isenções relativas a "contribuições para regimes de segurança social" e de deduções à coleta relativas a "donativos atribuídos às pessoas coletivas religiosas", foram entretanto implementadas alterações e melhorias de modo a permitir o reporte desagregado da informação assim como da identificação das operações que suportam a quantificação da despesa fiscal (DF).

§51 e §52 - No que se refere à DF relativa aos "residentes não habituais em território português", a AT está a trabalhar no sentido de implementar os mecanismos necessários para a quantificação dessa mesma despesa, assim como das "deduções à coleta das importâncias suportadas por arrendatários de imóveis de fundos de investimento".

#### **Pontos 3.2 e 3.3 - Insuficiências dos sistemas de informação sobre Benefícios Fiscais e Insuficiências da metodologia de quantificação da Despesa Fiscal**

§31, §32, §41 e §42 - No caso do IRC mantém-se o que foi mencionado na alínea ii) do ponto 3.1 da informação n.º 12/2013, de 26 de novembro, do Gabinete da Subdiretora-Geral da Gestão Tributária do IR e das Relações Internacionais, ou seja "Afirma-se, também que "A AT ainda não tomou iniciativas pertinentes para identificar e incluir todos os BF no processo de quantificação da DF nem para obter a informação que carece sobre esses BF", afirmação que se entende ser de refutar por desvalorizar totalmente os esforços realizados e as medidas que vêm sendo adotadas, de que se destacam, por exemplo, (1) a substituição do Anexo F da IES pelo Anexo D da Modelo 22 do IRC, com evidentes vantagens na qualificação e quantificação da despesa associada aos diferentes BF e na consistência da informação obtida e tratada; e (2) o alargamento da obrigatoriedade de entrega da declaração de rendimentos à maioria das entidades isentas de IRC; (3) o recente desenvolvimento e implementação de uma metodologia de cálculo da despesa fiscal em IRC com recurso ferramentas informáticas".

Importa acrescentar que a informação reportada de despesa fiscal neste imposto, resulta de uma quantificação completamente automatizada com base no universo global de declarações centralmente validadas constantes das nossas bases de dados, assente numa metodologia de cálculo devidamente documentada.

Em IRS as rubricas relativas às "pessoas com deficiência", às "aplicações em PPR" e aos "seguros de saúde" que representam no seu conjunto cerca de 87% da despesa fiscal neste imposto, são quantificadas automaticamente em resultado do processo de liquidação e relíquidação do próprio imposto e reportadas de acordo com essa quantificação. Este processo de liquidação encontra-se devidamente documentado e aprovado.



§34 e §35 - Nos impostos sobre o rendimento, a metodologia implementada para o apuramento da DF, permite a quantificação e reporte em separado dos benefícios fiscais (BF) na aceção prevista no art.º 2º do EBF assim como da generalidade dos elementos estruturantes insuridos na tributação regra.

#### Ponto 3.4.4 - Despesa Fiscal em IVA

A quantificação da despesa fiscal relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) integra as competências da Direção de Serviços do IVA (DSIVA), por força do disposto no artigo 9.º da Portaria n.º 320A/2011, de 30 de dezembro.

A recente inclusão da competência em causa na área de gestão tributária IVA, aliada à tipologia deste imposto, dificulta a realização da correspondente tarefa.

Efetivamente, a quantificação da despesa fiscal, em sede deste imposto, reveste especial complexidade tendo em atenção que:

- O IVA é um imposto de matriz comunitária, que reflete na legislação nacional as normas e regras de funcionamento constantes da Diretiva IVA, ou seja, a Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006;
- Inclui na sua base de incidência todo o consumo em bens materiais e serviços em todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho, sendo, porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase;
- A dívida tributária de cada operador é calculada pelo método do crédito de imposto, traduzindo-se na seguinte operação: aplicada a taxa ao valor global das transações da empresa, em determinado período, deduz-se ao montante assim obtido o imposto por ela suportado nas compras desse mesmo período, revelado nas respetivas faturas de aquisição. O resultado corresponde ao montante a entregar ao Estado e constitui a receita fiscal;
- Contempla isenções incompletas que não conferem direito à dedução do imposto suportado a montante das mesmas, cujas operações não se encontram desoneradas do imposto, uma vez que não é possível aos sujeitos passivos isentos por esta via o exercício do direito à dedução do suportado a montante;
- Contempla a aplicação de taxas reduzidas.

#### Ponto 3.4.5 - Despesa Fiscal em Imposto do Selo (e Imposto Único de Circulação)

A resposta da DSIMT ao Anteprojecto de Parecer sobre a CGE/2012 do Tribunal de Contas, no passado dia 26/11/2013, foi a seguinte:

Ponto 8.1.1 – Recorrente sob avaliação da despesa fiscal na CGE.

Neste ponto não é feita menção expressa ao Imposto do Selo (IS), mas o mesmo encontra-se agregado em "Outros" (vide alínea b) das notas ao Quadro 1), pelo que entendo ser de mencionar, à semelhança de anos anteriores, as causas que levam à subavaliação recorrente da despesa Fiscal (DF) do IS.

7/10/14

- A DF relativa ao imposto do selo que tem vindo a ser reportada, respêta apenas à verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), que é liquidada pelos serviços desde 2009.
- A verba 1.2 é também liquidada pelos serviços não existindo, no entanto, controlo sobre os valores declarados/calculados nos casos de isenção, pelo que o sistema liquidador não fornece uma base fiável para a quantificação da DF.
- Quanto às restantes verbas, são liquidadas por uma pluralidade de sujeitos passivos sem intervenção dos serviços, e, embora da declaração anual (anexo Q), conste a obrigação de indicar o montante das operações isentas, a mesma não possibilita a quantificação da despesa para todas as verbas, nem qualquer discriminação por natureza ou por funções, pelo que a quantificação não é viável.
- Tendo em finais de 2012 sido criada a verba 28 da TGIS, cuja liquidação é também da competência dos Serviços, relativamente à CGE de 2012 já foi relevada despesa fiscal relativa a essa verba.

Neste ponto do anteprojeto foi referida a falta de relevação da DF de Imposto Único de Circulação (IUC), que deverá passar a ser relevada.

Ponto 8.1.2 – Insuficiente identificação e classificação da despesa.

No anteprojeto, neste ponto, é feita nomeadamente menção, na nota de rodapé 1, pág. 3, à falta de relevação da despesa fiscal em sede de IUC, sendo também, na mesma nota referido o facto de a despesa fiscal em sede de IS incluir apenas as verbas 1.1 e 28 da TGIS, nada havendo a acrescentar ao referido nos comentários ao ponto anterior.

Ponto 8.1.4 – Deficiente discriminação da despesa fiscal.

No anteprojeto, refere-se neste ponto que a discriminação da DF referente a IS no mapa da CGE não é consistente com o mapa do OE (diferente discriminação e denominação) e ainda que a CGE incluiu DF das Regiões e das Autarquias Locais.

Salienta-se que criação da verba 28 da TGIS, conduziu a alteração substancial do tipo e valores da despesa fiscal em sede deste imposto, que surge pela primeira vez na CGE de 2012, não podendo constar do OE para este ano por apenas ter sido criada através da Lei n.º 55-A/2012 de 29/10. Refere-se ainda que para efeitos de CGE apenas costuma ser indicada a DF do Estado, não incluindo portanto a DF das Regiões e das Autarquias.

Ponto 8.1.5 – Deficiente quantificação da despesa fiscal pelo Governo.

Neste ponto foi novamente mencionada a falta de relevação da despesa fiscal relativa a IUC na CGE, a que já se fez referência no ponto 8.1.1.”

Assim será útil acrescentar apenas os seguintes comentários:

1. A falta de quantificação da Despesa Fiscal, relativamente à verba 1.2/TGIS e ao IUC, foi colmatada no âmbito da quantificação efetuada para a CGE/2013;



2. Quanto à falta de quantificação da Despesa Fiscal de IS (verbas 2 a 27 da TGIS), nomeadamente quanto aos pontos 84 e 87 do relato da auditoria à quantificação da despesa fiscal elaborado pelo Tribunal de Contas, oferece referir o seguinte:
- O imposto do Selo não é um imposto sobre o rendimento para que possa ser solicitada aos interessados a declaração dos rendimentos isentos.
  - Nos Impostos sobre o rendimento, o sujeito passivo é em simultâneo o titular do encargo do imposto, enquanto no caso do Imposto do Selo, regra geral, o imposto assenta no método da repercussão legal, caracterizado pelo facto de a figura do sujeito passivo estar dissociada da do titular do encargo, ou seja, durante as diferentes fases do imposto, o sujeito ativo do imposto não tem qualquer contacto com o titular do encargo.
  - Assim, os benefícios em sede de imposto do selo acompanham o titular do encargo e são, em regra, de carácter automático, não sendo verificados pelos Serviços, mas por uma pluralidade de sujeitos passivos, em que se incluem notários, conservadores, instituições de crédito, seguradoras, advogados, solicitadores, mas que, no limite, pode ser qualquer pessoa coletiva ou profissional no exercício de uma atividade independente sem qualquer intervenção dos Serviços, e sem que existisse qualquer obrigação legal de comunicação dos benefícios verificados por cada uma dessas entidades.
  - Esta forma de liquidação e pagamento do Imposto do Selo é estrutural e obedece a um princípio de simplicidade que vem consagrado no 3º parágrafo do Preâmbulo do Código.
  - O Código do Imposto do Selo não continha, até ao início do corrente ano de 2014, normas legais que obrigassem à comunicação de benefícios fiscais, pelo que não era possível a quantificação da despesa fiscal relativamente à generalidade dos benefícios previstos na lei.
  - A obrigatoriedade de comunicação do valor das operações e dos atos realizados isentos de imposto do selo apenas foi introduzida com a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (LOE para 2014), com a alteração ao artigo 52.º do Código do IS.
  - O anexo Q da IES:
    - (i) Esta declaração deve ser entregue até 15 de julho do ano seguinte ao das operações, pelo que a informação estatística só ficaria disponível em momento posterior àquela data. Por conseguinte, no momento da quantificação da despesa fiscal (Março/Abril do ano seguinte àquele a que a mesma respeita), não era ainda possível identificar a despesa fiscal inerente às verbas 2 a 27 da TGIS;
    - (ii) Esse anexo apresenta uma estrutura assente nas normas de incidência e não de isenção, ou seja, está estruturado por verbas da TGIS e não pelos diplomas legais que consagram isenções. Por conseguinte, ainda que o obstáculo identificado no ponto anterior fosse ultrapassado não existiriam dados que permitissem a quantificação da despesa fiscal com discriminação por natureza ou por funções;

7/10/14

- (iii) Uma eventual alteração da estrutura do anexo Q para passar a contemplar não só as verbas da TGIS (na ordem das dezenas) mas também os diferentes diplomas legais que consagram as isenções (também na ordem das dezenas), redundaria numa estrutura bastante complexa com um elevadíssimo número de combinações possíveis. Ora tal alteração (que só poderia ser efetuada por Portaria), se exequível do ponto de vista técnico, acarretaria, inevitavelmente, um aumento muito considerável dos custos de cumprimento e dos custos de contexto, quer para a AT quer para os sujeitos passivos, os quais, repete-se, não são os titulares dos benefícios fiscais.

#### **Ponto 3.2 e ponto 3.3**

#### **Ponto 3.4.6 Despesa Fiscal em Imposto sobre Veículos e em Impostos Especiais de Consumo**

§ 28 e § 95 - No que respeita ao ISP, as notas de rodapé 4 do ponto 28 e 3 do ponto 95 não estão totalmente corretas, uma vez que a Direção-Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR) reporta mensalmente à AT os consumos de gasóleo colorido e marcado (GCM) não apenas para fins agrícolas, mas também para todas as restantes utilizações de GCM;

§ 42 Neste ponto, relativo à despesa fiscal de ISP não suportada por informação suficiente para verificar a sua correção financeira, uma vez que para as isenções “navegação marítima costeira e navegação interior” e “veículos de tração ferroviária” e para as taxas reduzidas associadas aos “equipamentos agrícolas” a AT apenas reportou os valores agregados de DF sem identificar e documentar as correspondentes operações, importa referir que, no que se refere aos benefícios fiscais concretizados através da utilização de GCM, como é o caso, a quantificação da respetiva despesa fiscal é efetuada com base na informação disponibilizada pela DGADR relativa ao volume mensal de GCM abastecido por atividade, a qual tem por base os consumos registados por cartão. Para dar resposta ao pedido da equipa de auditores do Tribunal de Contas, a AT solicitou à DGADR a informação detalhada relativa a todos os abastecimentos por cartão efetuados em 2013. Tendo em conta o elevado volume de informação envolvida, a DGADR disponibilizou-se para criar os acessos necessários para consulta da informação pretendida na respetiva base de dados do GCM. Com vista a ponderar a manutenção ou reformulação do pedido, a equipa de auditores solicitou o número de registos, operações e beneficiários em causa, informação essa que foi prestada pela AT. Em conclusão, tratando-se a informação em apreço de informação não tributária prestada por entidade exterior à AT, isto é a DGADR, essa informação está acessível na respetiva base de dados do GCM, de que é responsável a DGADR, não tendo sido disponibilizada à equipa de auditores pelas razões atrás referidas;

§ 96 Refere-se que “...a DSIECIV apresentou...ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF)...”, quando o que se verificou foi a discussão técnica desta matéria com elementos do Gabinete do SEAF, não tendo portanto estado presente o SEAF;

§ 97 Refere-se que “...entretanto, acolhidas pelo SEAF...”, sendo que, na esteira do referido no ponto anterior, se deverá dizer “entretanto, acolhidas pela SEAF...”;



*J. L. L.*

§ 98 Refere-se que "...Relativamente às isenções de matérias-primas industriais em ISP e IABA, aquela direção de serviços tem considerado que se encontram excluídas da incidência do imposto -- não sujeições tributárias -- nos termos da Diretiva...", esclarece-se que tal só é verdade no que respeita ao ISP. Efetivamente, no caso do IABA as matérias-primas em causa estão sujeitas a imposto. Por outro lado, a Diretiva invocada diz respeito apenas ao ISP, não regulando portanto o IABA. Todo o resto do teor do ponto 98, no que respeita ao ISP e ao IABA, está correto;

§ 99 Anota-se que o Governo fundamentou a necessidade das taxas intermédias e reduzidas configurarem despesa fiscal, uma vez que a fixação dessas taxas deriva de uma opção do Governo, dado que os veículos em causa poderiam ser tributados à taxa máxima do ISV, à semelhança do que acontece com as taxas reduzidas do IVA;

§ 100 Neste ponto, dá-se por inteiramente reproduzido, o expandido no ponto 2 do presente documento.

#### **Ponto 3.5 - Desatualização do Classificador dos Benefícios Fiscais**

§104 e §108 - Relativamente à classificação dos BF e respetiva discriminação por modalidade técnica e função, esta tem por referência o classificador de BF, o qual tem limitações já reportadas anteriormente, nomeadamente no ponto 8.1.2 da informação n.º 12/2013, de 26 de novembro, do Gabinete da Subdiretora-Geral da Gestão Tributária do IR e das Relações Internacionais em que se refere "Reconhece-se que o Classificador dos Benefícios Fiscais apresenta algumas deficiências, sendo necessário encontrar medidas que as ultrapassem. Trata-se, no entanto, de matéria que extravasa o âmbito das nossas competências", o que conduz à integração nas sub-rubricas "outros" de um conjunto alargado de BF que apesar de terem a DF individualmente calculada, não têm rubrica específica no classificador.

§107 - Quanto às reintegrações e amortizações aceleradas, não obstante poderem, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do EBF, configurar BF, só se deverão considerar como tal as que reúnam as condições previstas no n.º 1 do mesmo artigo. Ora, a possibilidade prevista no Código do IRC de utilizar um regime intensivo de depreciação está associado às condições de exploração das empresas e, logo, à correta periodização do lucro tributável, não visando, portanto, a prossecução de quaisquer interesses públicos de carácter extrafiscal.

#### **Ponto 3.6 - Deficiente relevação da Despesa Fiscal no OE e na CGE**

§109 e §112 - Quanto aos aspetos referidos neste ponto, mantém-se o que foi mencionado nos pontos 8.1.4 e 8.1.5 da supra referenciada, ou seja "...há que referir que a AT procede ao preenchimento dos mapas nos termos que lhe são solicitados, quer pela DGO, quer pelo Governo" e "...sendo ainda de acrescentar que, para efeitos de elaboração do Relatório da Despesa Fiscal: i) Foi utilizada a ótica económica (que atende ao ano/periodo fiscal), enquanto que na CGE foi utilizada a ótica de caixa/financeira (que atende ao ano de liquidação); ii) Foi incluída despesa relativa ao Continente e às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira sendo que a CGE inclui apenas a imputável ao Continente; iii) Foi incluída despesa relativa a desagravamentos tributários que não constituem verdadeiros BF e na CGE apenas foi quantificada a despesa relativa aos BP. Estas divergências que são expressas no

7/6/14

*Relatório antes referido, conduzem, naturalmente, a que não seja passíveis de serem comparados diretamente os valores que da mesma constam com os da CGE".*

12 de Agosto de 2014

O técnico superior

  
(Luiza Correia de Mello)



## DGOrcamento

GABINETE DA DIRETORA-GERAL

Exmo. Senhor  
Dr. Luís Filipe Vieira Simões  
Auditor – Coordenador do Tribunal de Contas  
Av. Da República – 65  
1050 – 159 Lisboa

V/Ref. OF. 11551  
Data V/Ref. : 28 Jul. 14

N.º Proc. P. 7784/2014  
Data Emissor : 11 Ago. 14

**ASSUNTO:** TC – Quantificação da Despesa Fiscal – relato de Auditoria – Audição

No que respeita ao pedido formulado por esse Digníssimo Tribunal, através de ofício e sobre o assunto identificado em epígrafe, cumpre informar o seguinte:

• **Ponto 112 – pág. 30**

A DGO envia os mapas do OE e da CGE à AT para apoio à elaboração do contributo daquela entidade, sendo colocados, a título indicativo, os valores constantes do ano anterior, sendo da responsabilidade da referida entidade a manutenção ou não da estrutura dos mapas. É de salientar que a definição da estrutura dos mapas foi desenvolvida na Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais; tal como o classificador dos benefícios fiscais (por tipo, modalidade técnica e por função/finalidade).

• **Recomendação nº. 3 – pág. 38**

Esta recomendação é no sentido da integral relevação e adequada discriminação da despesa fiscal do OE, no Sistema de Gestão de Receitas (SGR) e na CGE, com vista à promoção da transparência das contas públicas no domínio da receita cessante por benefícios fiscais. Sendo a gestão do SGR da responsabilidade da DGO, cabe-nos informar que é nosso entendimento que tal solução de inclusão daquela informação neste sistema de informação que não foi criado com esta finalidade, carece de uma análise detalhada e tempo para a respetiva implementação.

Com os melhores cumprimentos,

A Diretora-Geral

Manuela Proença

WUJ