



Gestão Fiscal e Benefícios Fiscais

Martina da Silva Fernandes

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Auditoria

Porto – 2013

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



Gestão Fiscal e Benefícios Fiscais

Martina da Silva Fernandes

Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação de Doutor José Campos Amorim

Porto – 2013

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

Resumo

O escrutínio público a que estão sujeitas as empresas públicas e privadas leva-nos a concluir que a gestão e o planeamento fiscal devem ocupar um lugar de destaque no processo de tomada de decisão dos gestores. Note-se que o atual contexto económico requer mais envolvimento na criação de valor por parte destes nas empresas.

No entanto, o entendimento da legislação fiscal não é domínio de todos, pelo que, o envolvimento de profissionais competentes na área permitirá levar ao conhecimento dos interessados os seus benefícios para dela tirarem proveito legítimo através de ganhos nas suas empresas.

Neste sentido, procedemos à apresentação de exemplos práticos de utilização de benefícios fiscais, evidenciando os formalismos a observar para a aplicação dos referidos benefícios, impostos pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais e consequentemente referimos a poupança fiscal obtida no imposto sobre o rendimento por via do seu uso.

Por último, elaboramos um programa de trabalho e um questionário de controlo interno para auditoria à área dos benefícios fiscais, que sirva de instrumento para exame da regularidade de aplicação dos benefícios fiscais enunciados.

Recorremos à análise da legislação aplicável, da doutrina da Administração Fiscal, bem como, à consulta de artigos e de livros publicados sobre assuntos de fiscalidade, auditoria e outros temas relacionados com o estudo, tendo em vista aferir a importância da gestão e do planeamento fiscal, e também, um conhecimento mais aprofundado acerca dos requisitos para os benefícios fiscais.

Concluimos que existe legislação fiscal suscetível de provocar positivamente impactos fiscais relevantes nos resultados das empresas, contudo, as informações encontram-se dispersas e obedecem a critérios rigorosos nem sempre respeitados. Impõe-se assim a necessidade de conceber ferramentas de apoio que auxiliem aos corretos procedimentos, mormente devido ao inequívoco interesse na divulgação dessas oportunidades.

Palavras-chaves: Gestão e planeamento fiscal, benefícios fiscais, poupança fiscal, auditoria.

Abstract

The public scrutiny that is subjected to public and private companies leads us to conclude that the management and tax planning should occupy a prominent place in the process of decision making by managers. It should be noted that the current economic environment requires more involvement in the creation of value in business.

Although, the understanding of tax legislation is not common knowledge, as such, the involvement of competent professionals in the area will allow a heightened awareness of interested parties about their benefit to take advantage of it through legitimate gains in their companies.

In this sense, we proceed to the presentation of a practical case using the tax benefit of job creation showing the procedures to be followed when applying this tax benefit, required by the Tax Benefits Code and consequently the tax savings achieved in income tax due its use. Finally, we develop a work program and draw up an internal control questionnaire in the area of tax benefits, to be used as a tool to validate the correct application of the tax benefits in this study.

We appealed to the analysis of the applicable law, of the doctrine of the Tax Administration, as well as, the consultation of articles and books published on issues of taxation, auditing and other themes related to the study, in order to gauge the importance of fiscal management, and also, a deeper knowledge about the requirements of the tax benefits.

We conclude that there is tax legislation likely to lead to a relevant positive fiscal impact in corporate results; however, the information is widely dispersed and requires strict criteria not always respected. The need of designing support tools which would help to correct procedures, mainly due to unequivocal interest in publishing these opportunities imposes itself.

Keywords: Fiscal management, tax benefits, tax savings, auditing.

Agradecimentos

Ao meu orientador, professor Doutor José Campos Amorim, por ter confiado nas minhas capacidades e pela atenção demonstrada ao longo deste trabalho.

À Doutora Cidália Teixeira, pela disponibilidade manifestada, pela amizade e pelo contributo para a melhoria deste trabalho.

A todos os professores do Mestrado, que pelo estímulo, contribuíram para a concretização deste trabalho.

Aos meus clientes, pela paciência e tolerância nas horas mais difíceis.

Aos meus familiares e amigos, pelo carinho com que me acompanharam apesar das minhas ausências.

Aos meus pais, pela educação e valores transmitidos ao longo da vida, a eles, tudo devo.

Aos meus irmãos, cunhados e sobrinhos, pela valorização e reconhecimento dos meus esforços, fonte de incentivo para continuar.

Aos meus filhos, Clara, Emanuel e Lucas, minha fonte de motivação e de orgulho, principais prejudicados pelo tempo dedicado a este trabalho, pela compreensão da falta de sorrisos, e da ausência de presença.

Ao meu marido, Fernando, que com todo o carinho me substituiu em todos os momentos, pelo infinito apoio e pelo inestimável incentivo para a conclusão deste trabalho, sem ele, nada seria possível.

Lista de Abreviatura

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CRP	Constituição da República Portuguesa
DRA	Diretriz de Revisão/Auditoria
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IES/DA	Informação Empresarial Simplificada/Declaração Anual
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto do Selo
ISA	<i>Internacional Standards Auditing</i>
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
LOE	Lei do Orçamento do Estado
NIF	Número de Identificação Fiscal
NIR	Norma Internacional de Revisão/Auditoria
PGR	Procuradoria-Geral da República
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
ROC	Revisor Oficial de Contas
TOC	Técnico Oficial de Contas

Índice

Introdução	1
Capítulo I – Gestão e Planeamento Fiscal	4
1.1 Gestão fiscal	5
1.1.1 A importância da gestão fiscal	5
1.1.2 Conceito de gestão fiscal	5
1.2 Planeamento fiscal	7
1.2.1 Objetivos e Finalidades do Planeamento fiscal	9
1.2.2 Modos de poupança fiscal	10
1.2.2.1 Comportamento <i>intra legem</i>	10
1.2.2.2 Comportamento <i>extra legem</i>	11
1.2.2.3 Comportamento <i>contra legem</i>	12
1.2.3 O combate à fraude e à evasão fiscal	14
1.2.3.1 Objetivo da lei e o novo regime	19
1.2.3.2 Novas medidas de combate	22
1.2.3.3 Denúncias de fraudes fiscais	24
Capítulo II – Benefícios Fiscais	26
2.1 Benefícios fiscais	27
2.1.1 Enquadramento	27
2.1.2 Conceito de benefício fiscal	28
2.1.3 Benefícios fiscais em sede de IRC	29
2.1.3.1 Benefícios fiscais de natureza social	30
2.1.3.2 Benefícios fiscais à poupança	31
2.1.3.3 Benefícios fiscais às zonas francas	31
2.1.3.4 Benefícios fiscais ao investimento produtivo	32
2.1.3.5 Outros benefícios fiscais	32
2.1.3.6 Benefícios fiscais relativos ao mecenato	34
2.1.3.7 Benefícios às cooperativas	35
2.1.3.8 Benefícios fiscais com carácter temporário	35
2.1.4 Fiscalização	36
2.2 Estatísticas da despesa fiscal agregada por benefício	36
2.3 Análise a benefícios fiscais	37
2.3.1 Benefício fiscal – Criação de emprego – Artigo 19.º	37
2.3.1.1 Âmbito do benefício	38
2.3.1.2 Requisitos do benefício	38
2.3.1.3 Quantificação do benefício	40
2.3.1.4 Natureza temporal do benefício	41

2.3.1.5	Limitação do benefício	41
2.3.2	Benefícios fiscais relativos ao Mecenato – Artigo 62º	42
2.3.2.1	Mecenato social	44
2.3.2.2	Mecenato cultural	46
2.3.2.3	Mecenato ambiental	47
2.3.2.4	Mecenato desportivo	48
2.3.2.5	Mecenato educacional.....	49
2.3.2.6	Organismos associativos.....	50
2.3.3	Limitações ao artigo 62.º	50
2.3.4	Mecenato Científico - Artigo 62.º-A	51
2.3.4.1	Tipo de donativos.....	51
2.3.5	Obrigações acessórias.....	52
Capítulo III	- Exemplos Práticos	53
3.1	Benefício fiscal Artigo 19.º - Criação de emprego	54
3.1.1	Apuramento dos trabalhadores enquadráveis	54
3.1.2	Cálculo do benefício	56
3.2	Benefício fiscal do Mecenato – Artigo 62.º	57
3.3	Efeitos no imposto sobre o rendimento	58
3.3.1	1.ª Simulação	58
3.3.1.1	Cálculo do imposto a pagar	59
3.3.1.2	Cálculo da poupança obtida	60
3.3.2	2.ª Simulação	60
3.3.2.1	Cálculo do imposto a pagar	61
3.3.2.2	Cálculo da poupança obtida	61
3.3.2.3	Considerações	62
3.4	Procedimentos declarativos	62
Capítulo IV	– Auditoria aos Benefícios Fiscais	65
4.1	Programa de trabalho para auditoria aos benefícios fiscais	66
4.2	Questionário de controlo interno	72
Capítulo V	- Conclusões.....	76
Referências Bibliográficas	76
Anexos	85

Lista de Anexos

Anexo I	Ficha doutrinária 2691/2007.....	86
Anexo II	Ficha doutrinária 1979/2008.....	87
Anexo III	Ficha doutrinária 1498/2006.....	88
Anexo IV	Ficha doutrinária 1145/07.....	89
Anexo V	Artigo 115.º Lei n.º3-B/2010, de 28 de Abril.....	91
Anexo VI	Anexo D Modelo 22IRC.....	92
Anexo VII	Portaria 92 A/2011, de 28 de Fevereiro.....	94
Anexo VIII	ISA 300.....	95
Anexo IX	DRA 230.....	97

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Limites e majoração Mecenato Social.....	46
Tabela 2 - Limites e majoração Mecenato Cultural	47
Tabela 3 - Limites e majoração Mecenato Ambiental.....	48
Tabela 4 - Limites e majoração Mecenato Desportivo.....	49
Tabela 5 - Limites e majoração Mecenato Educacional.....	50
Tabela 6 - Limites e majoração Mecenato Científico.....	51
Tabela 7 - Lista de trabalhadores apurados para análise	55
Tabela 8 - Cálculo do benefício fiscal- criação de emprego 2012	57
Tabela 9 - Apuramento do lucro tributável - Simulação 1	58
Tabela 10 - Apuramento do lucro tributável - Simulação 2	60
Tabela 11 - Programa de Trabalho	68
Tabela 12 - Questionário de controlo interno	74

Introdução

A presente abordagem prende-se com a realização da dissertação no âmbito do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

O interesse para o tema em apreço, que trata da gestão e planeamento fiscal e dos benefícios fiscais em sede de IRC, inscreve-se em fatores de ordem pessoal e profissional.

A motivação pessoal para esta temática deve-se à vontade de conhecer melhor as razões que conduzem à pouca utilização dos benefícios fiscais por parte das pequenas e médias empresas, uma vez que eles existem na legislação fiscal e proporcionam uma criação de valor para as empresas, tendo-nos apercebido desse facto no âmbito da atividade profissional.

A este fator alia-se outro de ordem profissional: enquanto Técnica Oficial de Contas, sentimos necessidade e vontade de investir no nosso desenvolvimento profissional. Centrando-se a nossa prática em permanente ligação com a Administração Fiscal, ao encetar um estudo sobre esta temática, pretendemos acurar a nossa atuação profissional na vertente fiscal, a qual se reflete nos resultados fiscais das empresas pelas quais somos responsáveis.

Subjacente a este trabalho está também a vertente científica, já que constatamos, a partir da investigação realizada, a escassa produção literária sobre a matéria e consideramos pertinente elaborar um estudo consistente, que contribua para facilitar a atividade dos profissionais no âmbito da auditoria aos benefícios fiscais.

Este trabalho tem como objetivo identificar a importância de uma boa gestão e planeamento fiscal e as vantagens na sua prática, nomeadamente através da utilização de benefícios fiscais em sede de IRC, demonstrando-o através da simulação de dois exemplos práticos.

Concomitantemente, apresentamos um programa de trabalho para auditoria aos benefícios fiscais e um modelo de questionário de controlo interno, que pretende servir de instrumento de apoio ao trabalho a realizar numa auditoria aos benefícios fiscais.

No que respeita à metodologia, quanto à natureza partimos de uma pesquisa aplicada, onde se objetivava gerar conhecimentos acerca da boa gestão e planeamento fiscal para aplicação prática através da utilização dos benefícios fiscais.

Quanto à forma, decidimos enveredar por um trabalho exploratório, através de pesquisas bibliográficas, a fim de proporcionar maior familiaridade com o tema da pouca utilização dos benefícios fiscais para melhor compreender o facto. De seguida, um estudo empírico,

que visa a elaboração de um programa de trabalho para auditoria dos benefícios fiscais e um questionário de controlo interno.

O presente trabalho encontra-se organizado do seguinte modo: o capítulo I, intitulado “Gestão e planeamento fiscal”, será consagrado à revisão de literatura sobre a importância da gestão e do planeamento fiscal. No capítulo II abordamos o conceito e enquadramento de benefícios fiscais, centrando-nos no caso concreto dos benefícios fiscais da criação de emprego e do mecenato. A finalidade do capítulo III prende-se com a apresentação de dois exemplos práticos acerca do benefício fiscal de criação de emprego e mecenato para aferir as suas vantagens e o impacto no imposto do rendimento das empresas por via da sua aplicação. No capítulo IV, debruçar-nos-emos sobre a auditoria aos benefícios fiscais expondo um programa de trabalho e um questionário de controlo interno, procurando assim refletir sobre os temas deste trabalho. Por último, no capítulo V serão esboçadas as principais conclusões e as perspectivas para novos trabalhos.

Capítulo I – Gestão e Planeamento Fiscal

1.1 Gestão fiscal

1.1.1 A importância da gestão fiscal

Uma grande parte do tecido empresarial existente em Portugal é constituída por micro, pequenas e médias empresas, ficando a gestão das mesmas ao cargo dos próprios empresários.

No entanto, verifica-se que esses empresários apresentam uma carência significativa a nível do conhecimento da legislação fiscal em vigor, originado em parte pela sua falta de formação académica ou pela dificuldade na sua compreensão e nas alterações constantes.

A concomitante falta de sensibilidade para o tema determina, por vezes, que as suas tomadas de decisões não sejam baseadas num planeamento fiscal, tendo especialmente como principal função a manutenção e continuidade do negócio.

Devido ao atual contexto económico, ao mundo da globalização e ao esmagamento das margens de comercialização, as empresas têm necessidade de se tornarem mais competitivas. Por essa razão, cada vez mais a gestão fiscal deve tomar um lugar de destaque na gestão das empresas, a fim de melhorar a rentabilidade das mesmas, usando as medidas de planeamento fiscal que a lei proporciona através dos benefícios e incentivos fiscais.

Por conseguinte, os empresários devem rodear-se de profissionais competentes, que os informem das medidas fiscais disponíveis que possam influenciar as suas decisões, com vista à obtenção de uma poupança fiscal.

É nesse sentido que profissionais como os TOC, ROC, consultores fiscais, entre outros, têm um papel importante a desempenhar neste âmbito, usando a sua competência profissional. Estes devem intervir, prestando esclarecimento sobre a legislação fiscal em vigor e alertando os empresários para as medidas fiscais suscetíveis de reduzir os impostos a pagar.

Nesse campo de ação, nas pequenas e médias empresas, o TOC é inevitavelmente o interveniente principal que, através do uso das medidas fiscais disponíveis, pode provocar uma poupança fiscal, criando assim uma fonte de geração de valor para a empresa.

1.1.2 Conceito de gestão fiscal

Antunes (2006) refere que a evasão e fraude fiscal não se assemelham aos atos de poupança fiscal, de planeamento fiscal ou de gestão fiscal.

Através da gestão fiscal, as empresas tentam encontrar forma de pagar menos impostos, fazendo uso das medidas mais adequadas à sua real situação fiscal, mas disponíveis no quadro jurídico existente.

Uma boa gestão comercial, financeira e fiscal implica necessariamente o dever de utilizar todas as medidas disponíveis com vista ao máximo lucro nem que seja através da poupança fiscal.

O princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica concede um direito aos contribuintes que visa na poupança fiscal. A esse propósito, Gomes, (Gomes, 2005, p. 14) assevera “A gestão fiscal consiste no estudo e planeamento do acesso a benefícios fiscais e incentivos financeiros e no uso de alternativas fiscais, permitidas pela lei, de modo a que sejam prosseguidos os objetivos da empresa.” A autora refere também que a gestão fiscal nada tem a ver com evasão e fraude fiscal. Mas que consiste numa atividade em que se recorre frequentemente a benefícios fiscais e a incentivos.

Por se verificar que a gestão fiscal é cada vez mais importante e indispensável no mundo empresarial de hoje, foram disponibilizados diversos planos de estudos a nível académico sobre esta temática, com vista a preparar profissionais de qualidade.

De acordo com um plano de estudo da INDEG *Business School* Borges (2011) afirma.

“ A gestão e o planeamento fiscais têm vindo a revelar-se como elementos essenciais na gestão global das empresas, sendo reconhecidamente uma fonte de geração de valor. A performance empresarial passa, cada vez mais, também, pela eficácia e eficiência da Gestão Fiscal. Trata-se de uma área de grande interesse e atualidade...”

Acrescenta também que são diversos os pontos que exigem uma atenção redobrada ao planeamento e gestão fiscal das empresas, citando como relevante o peso de cada vez maior da carga fiscal, as medidas governamentais para reforço do combate à evasão e fugas fiscais, a crescente integração das economias europeias e mundiais e conseqüente contradição entre, por um lado, a tendência para a progressiva harmonização fiscal internacional e, por outro, a necessidade de cada país ser fiscalmente competitivo.

De acordo com Mallard, Mazas e Selles (1994) a fiscalidade tem uma função social. Os investigadores são da opinião que essa função representa o mais recente papel desempenhado pela fiscalidade nessa ótica da fiscalidade, assegurando que “ Gerir a fiscalidade, é intervir nas escolhas fiscais que se oferecem à empresa, mas é igualmente um

estado de espírito.”¹ (Mallard et al.,1994, p. 17). Referem que o gestor tem um papel a desempenhar que consiste em procurar as soluções fiscais mais vantajosas para a empresa. Os autores mencionam como indispensável para o desempenho, com eficácia, do papel do gestor, este deve ser conhecedor e tomar em consideração a situação fiscal atual da empresa, assim como integrar o contexto económico da empresa e as desvantagens da operação na decisão fiscal. Apontam igualmente como importante o saber antecipar ou atrasar uma decisão com vista à obtenção da máxima vantagem fiscal, o saber avaliar as escolhas entre vantagens económicas e inconvenientes fiscais em certas situações.

Segundo um estudo de Alesina e Ardagna (2009), os incentivos fiscais baseados em redução de impostos são mais propensos a aumentar o crescimento económico.

Concluimos, assim, que os impostos são uma evidência inevitável e da maior importância no dia-a-dia das empresas devido à conjuntura atual dos mercados.

1.2 Planeamento fiscal

A poupança fiscal é um direito do contribuinte que assenta no princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica.

De acordo com o artigo 61.º n.º1 da CRP, “ A iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral.”

As empresas de média e grande dimensão são as que normalmente efetuam planeamento fiscal recorrendo a serviços de profissionais especializados, tais como consultores ou gestores fiscais.

É lícito, as empresas e contribuintes, efetuar um planeamento fiscal e aproveitar os conhecimentos das leis fiscais para pagarem menos impostos.

Sanches (2006, p.21) refere que:

“O planeamento fiscal consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador, está acompanhada de menos encargos fiscais.”

O autor (Sanches, 2006, p.9) acrescenta também que “O planeamento fiscal como atividade lícita e juridicamente tutelada constitui não só um direito subjetivo do sujeito passivo das

¹ Tradução livre

obrigações fiscais, mas também uma condição necessária para a segurança jurídica das relações tributárias.”

Segundo Fabretti (2006, p.32; citado por Lima, 2010), “O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e económicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário, que exige antes de tudo, bom senso do planejador”.

Domingues (2000, p. 112; citado por Silva, 2012) define o Planejamento Tributário como:

“Atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, cuidando de implementar aquela menos onerosa, formando um conjunto de condutas, comissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legalmente os ônus dos tributos.”

Nogueira (1980, p.202; citado por Ferreira e Duarte, 2005) argumenta que:

“Ninguém é obrigado a escolher, entre várias formas possíveis, aquela que seja sujeita a impostos mais altos (...), pois a possibilidade de uma estruturação, que em face da legislação tributária seja mais favorável, corresponde ao interesse justo do contribuinte, reconhecido pela ordem jurídica.”

Para Batista Júnior (2002, p.42; citado por Ferreira e Duarte, 2005)

“(...) existe o direito do contribuinte de se auto-organizar, entretanto, esse direito para além de não ser absoluto, não está isolado no mundo, mas se situa dentro de um contexto, que não se circunscreve apenas ao contexto do ato em si, mas a um contexto dos efeitos que acarreta pelo exercício. Há que se levar em conta não apenas o interesse de quem pratica o ato, mas o interesse de terceiro e o próprio interesse coletivo.”

Borges (1998, p.56; citado por Ferreira e Duarte, 2005) considera o Planejamento Fiscal

“Uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.”

Neste sentido podemos dizer que o planeamento fiscal se baseia no uso das alternativas e lacunas autorizadas nas leis, visando tomadas de decisões que otimizem a fiscalidade das empresas.

Resume-se então a eleger entre as opções lícitas disponíveis as que se apresentam mais vantajosa para a empresa, de forma a obter, através de meios legais, uma redução na fatura fiscal.

Dada essa realidade, revela-se imprescindível ter um conhecimento adequado acerca do planeamento e gestão fiscal nas empresas, para que possam ser usadas as alternativas fiscais com vista à criação de valor para a empresa.

O uso dessas alternativas consiste em, através de um bom planeamento fiscal, obter vantagens competitivas derivadas da redução da carga fiscal.

1.2.1 Objetivos e Finalidades do Planeamento fiscal

O planeamento fiscal, definido como um instrumento eficaz de estratégia empresarial para a tomada de decisões que otimizem a fiscalidade das empresas, apresenta-se evidenciado com as seguintes características:

- a) Permite evitar a incidência do imposto, isto é, antes de praticar um facto gerador de imposto, caso se verifique consequências negativas não compensatórias ou não desejadas. Por exemplo ao optar pela aquisição de uma viatura de turismo de valor inferior ao limite estabelecido por portaria de acordo com o artigo 34.º do CIRC, de forma a evitar o agravamento da taxa de tributação autónoma, sendo agravada se o valor de aquisição for superior a esse limite.
- b) Possibilita reduzir o valor do imposto a pagar (veja-se, citamos a título de exemplo, a utilização de benefícios fiscais que são de dedução ao rendimento ou à coleta, ou a opção por um regime de contabilidade mais vantajoso).
- c) Diferimento no tempo do pagamento do imposto, com as medidas que assim o possibilitam. Exemplo disso poderá ser, caso seja legislado a autorização legislativa de IRC referida no artigo 242.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro que concerne o regime de transferência de residência de uma sociedade para o estrangeiro e cessação de atividade de entidade não residente, em que o sentido e a extensão da legislação a aprovar consta:

“a) Estabelecer um regime fiscal de pagamento, imediato ou em frações anuais, do saldo positivo apurado pela diferença entre os valores do mercado e os valores fiscalmente relevantes dos elementos patrimoniais de sociedades que transferem....

b) Estabelecer um regime optativo entre o pagamento do imposto, nos termos referidos na alínea anterior, e o diferimento do imposto para quando ocorra

A sua finalidade é essencialmente a poupança na fatura fiscal, levando, desta forma, ao objetivo estratégico fundamental - a criação de valor para a empresa.

1.2.2 Modos de poupança fiscal

Existem diferentes vias de atuação que permitem ao contribuinte obter uma diminuição da sua carga fiscal.

O contribuinte pode agir tendo um comportamento *intra legem* (planificação fiscal), *extra legem* (elisão fiscal) ou *contra legem* (evasão fiscal), sendo que todas estas condutas levam a uma redução do seu contributo em impostos. No entanto, nem todas são consideradas legítimas.

1.2.2.1 Comportamento *intra legem*

Ao adotar uma conduta *intra legem*, o contribuinte está a fazer uso dos meios legais ao seu dispor, neste caso com o objetivo de um menor esforço tributário, isto é, utilizando regras expressas nas próprias leis tributárias que determinam normas negativas de tributação.

Neste âmbito, estão contempladas, entre outras, as exclusões tributárias, as deduções específicas, os abatimentos à matéria coletável, o reporte de prejuízos, as isenções fiscais, os benefícios fiscais e as zonas francas.

Este procedimento revela-se como um ato lícito, que sustenta uma tomada de decisão numa base de rentabilidade, o que se traduz num ato de bom senso por parte de quem o aproveita, já que a poupança fiscal é um direito que assiste a qualquer contribuinte.

- Exemplo de comportamento *intra legem*: o artigo 44.º do CIRC, Quotizações a favor de associações empresariais

“1 — É considerado gasto do período de tributação, para efeitos da determinação do lucro tributável, o valor correspondente a 150% do total das quotizações pagas pelos associados a favor das associações empresariais em conformidade com os estatutos.

2 — O montante referido no número anterior não pode, contudo, exceder o equivalente a 2‰ do volume de negócios respetivo.”

Uma empresa A apresentou no ano N um volume de negócio no valor de 1.200.000,00€ e pagou quotizações a uma associação empresarial no montante de 980,00€.

Verificando o n.º 2 do artigo 44.º do CIRC, o limite máximo aceite fiscalmente será de 1.200.000,00 x 2‰ que corresponde a 2.400,00€.

De acordo com o n.º 1 do artigo 44.º do CIRC, esta empresa poderá considerar como gasto do período de tributação o montante de 980,00 x 150% o que representa 1.470,00€.

O valor de 980,00 é contabilizado através de um documento físico numa conta de gastos, a diferença para 1.470,00 no montante de 490,00 deduzido na linha própria de benefícios fiscais do quadro 07 da modelo 22 do IRC.

Tal direito ao benefício decorre expressamente de uma norma, logo a sua aplicação traduz um comportamento *intra legem*.

1.2.2.2 Comportamento *extra legem*

A elisão fiscal, que configura uma atuação *extra legem*, conduz a uma poupança fiscal através da utilização de negócios jurídicos que não estão expressos nas normas tributárias.

No entanto, não significa por isso que estejamos perante a prática de atos ilícitos ou anómalos.

De acordo com Shingaki (2010; citado por Silva, 2012), “ A elisão fiscal é definida como a economia lícita, mediante toda e qualquer operação anterior à concorrência do fato gerador que, sem violar a lei, evita, reduz ou posterga o imposto.”

Também subscreve o autor Koch (2003, p.116, citado por Silva, 2012) que declara, “A elisão fiscal hodiernamente tratada como planeamento tributário consiste em praticar atos legais, sem dissimulação, sem fraude, visando minimizar o imposto a recolher.”

Este tipo de procedimento resulta de um estudo prévio realizado mediante uma análise cuidada a possíveis omissões na lei, aproveitando essas ocorrências para alcançar vantagens tributárias, contudo, sem qualquer transgressão à lei, já que esses factos não surgem referidos nas normas tributárias como proibidos.

Neste contexto, o contribuinte age intencionalmente na procura da minimização da sua carga fiscal, antes de ocorrer o facto gerador do imposto mas sem pretender violar a lei.

- Exemplo de comportamento *extra legem*

Um empresário pretende estabelecer-se num determinado ramo de atividade. Antes de iniciar a atividade, faz um estudo às diversas formas de tributação existentes, em sede de IRS, como empresário em nome individual com contabilidade organizada ou no regime simplificado e em sede de IRC em forma de sociedade.

Tendo em conta a previsão dos gastos, dos rendimentos esperados para a atividade e analisando as exigências legais de cada um dos regimes, assim como o peso dos benefícios existentes em ambas as tributações, chega à conclusão que conseguirá uma menor carga tributária, caso desenvolva a sua atividade sob a forma societária.

Verifica igualmente que, como trabalhador dependente da sociedade, ser-lhe-ão concedidos apoios sociais que não usufruiria, caso optasse pelo regime de tributação em sede de IRS para os ganhos resultantes da atividade desenvolvida.

Considerando todos os itens envolvidos, o empresário decide-se pelo regime que lhe será fiscalmente e economicamente mais favorável.

Sem infringir a lei, o contribuinte procura as soluções que melhor se adequam à sua vontade em pagar menos, obter mais benefícios e cumprir os seus deveres fiscais.

1.2.2.3 Comportamento *contra legem*

Já não sucede o mesmo nas situações de comportamentos *contra legem*, ou seja, de evasão fiscal. Neste caso, a poupança fiscal resulta da prática voluntária de atos ilícitos, que normalmente são de origem premeditada.

Constitui evasão fiscal a omissão, a ocultação de informação, a deturpação de documentos fiscais e as manobras artificiosas que apenas têm um único objetivo o não pagamento ou a apropriação ilícita de impostos.

Evidentemente que estas lesões ao sistema fiscal põem em causa a eficiência económica e a equidade fiscal e conduzem a uma concorrência desleal, provocando igualmente na esfera psicológica um sentimento de injustiça por parte de quem é cumpridor e não vê devidamente punidos os que praticam esses atos, sendo certo que estes estão sujeitos a sanções criminais e não criminais, de acordo com a gravidade do ato que se encontra expressas no RGIT.

Referimos, como exemplo, que a fraude fiscal e a fraude fiscal qualificada estão previstas e serão punidas pelos artigos 103.º e 104.º do RGIT.

No plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2012-2014 emitido em 31 de Outubro de 2011 pelo Ministério das Finanças são identificadas os tipos de comportamentos mais comuns em fraude e evasão fiscais, assim como os procedimentos para os detetar.

- Exemplo de comportamento *contra legem*

No tocante às empresas, são enquadradas nomeadamente as seguintes atuações:

- Ocultação de rendimentos
- Utilização abusiva de operações de reestruturação e participações em entidades não residentes (pode dar origem a manipulação artificial ou transferência de resultados, eliminação de mais-valias suspensas de tributação ou para evitar a tributação de mais-valias latentes com utilização de prejuízos fiscais intra-grupo).
- Irregularidades com preços de transferência
- Não entrega de retenção na fonte
- Registo de gastos fictícios
- Fraude carrossel
- Faturas falsas
- Viciação dos registos de faturação em máquinas registadoras e sistemas informático.

Se dois sujeitos passivos acertarem entre si a emissão de uma fatura referente a aquisições de bens ou prestações de serviços sem que tenha ocorrido qualquer género de transação entre ambas as partes, somente com o propósito de obter uma redução da base tributável.

Trata-se de um facto designado por emissão de fatura falsa que representa uma fraude fiscal.

1.2.3 O combate à fraude e à evasão fiscal

Tem vindo a revelar-se elevada a imaginação do ser humano na busca constante de formas de evitar a tributação, facto que tem levado o legislador a criar normas antiabuso, no sentido de combater as mentes criativas dos contribuintes.

a) LGT

A cláusula geral antiabuso, prevista no artigo 38.º da LGT tem como função a de limitar esses abusos, assim como todas as normas especiais antiabuso expressas nos diversos códigos fiscais.

Começamos pela cláusula geral antiabuso que trata da ineficácia de atos e negócios jurídicos, ao citar

“ 2 - São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.”

Igualmente, no que concerne o artigo 89.º-A da LGT que se refere a manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados, conforme indica a norma:

“ 1 - Há lugar a avaliação indireta da matéria coletável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30 %, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.”

b) IRC

No âmbito do IRC, deparamos com o artigo 23.º que trata dos gastos, ao excluir de aceitação fiscal determinados gastos quando considerados ilícitos ou gastos na transmissão onerosa de partes de capital sob certas condições.

Assim como o artigo 49.º sobre os instrumentos financeiros derivados, ao serem tributados os rendimentos ou gastos que resultem da aplicação do justo valor a instrumentos

financeiros derivados, ou a qualquer outro ativo ou passivo financeiro utilizado como instrumento de cobertura restrito à cobertura do risco cambial.

Da mesma forma que o artigo 51.º relativo à eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos, que apenas permite a dedução quando os rendimentos provenham de lucros que tenham sido sujeitos a tributação efetiva.

De igual modo, verifica-se através das normas que constam nos artigos 63.^{o13} e seguintes, o objetivo de travar essa luta por via de correções para efeitos da determinação da matéria coletável, designadamente no campo dos preços de transferência, casos em que se verifique situação de relações especiais entre um sujeito passivo e outra entidade ao determinar que devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis. Quando tal facto envolver operações com entidades não residentes, cabe ao sujeito passivo efetuar, na declaração a que se refere o artigo 120.º, as necessárias correções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância.

Exige-se também correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis quando este apresente valores inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), sendo este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.

O artigo 65.º Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, sustenta essa contemplação de norma antiabuso, ao não reconhecer para efeitos fiscais as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Aferimos a mesma condição de norma antiabuso no artigo 66.º relativo a imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, dado que nela consta que os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português em determinadas circunstâncias.

Surge no orçamento de estado de 2013 uma limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento por via do artigo 67.º, contudo essa norma não abarca a maioria das empresas, sendo esta mais especificamente, direcionada para grandes empresas, ao admitir um limite dedutível em gastos de financiamento no montante de 3.000.000,00 euros.

Prevê-se igualmente um regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais nos artigos 73.º a 78.º, sendo estabelecido um regime de neutralidade fiscal nessas operações quando assim definidas. No entanto, a transmissibilidade dos prejuízos fiscais está condicionada a prévia autorização, a ser concedida pelo Ministro das Finanças.

Além de existir obrigação de comunicação a opção pela aplicação deste regime especial na declaração anual de informação contabilística e fiscal, a que se refere o artigo 121.º, relativa ao período de tributação em que a operação é realizada.

c) IRS

Já no contexto que visa as pessoas singulares, isto é, no código do IRS constatamos que no n.º 5 do artigo 16.º; São ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.

Averiguamos no artigo 43.º, aquando do apuramento de mais-valias, quando existam perdas respeitantes a operações efetuadas por residentes previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º, realizadas com outrem, sujeito no país, território ou região de domicílio a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, as referidas perdas não são relevante para o apuramento das mais-valias.

Ainda no âmbito de regimes fiscais claramente mais favoráveis, diz-nos o artigo 73.º que estão sujeitas a tributações autónomas à taxa de 35% as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Idêntica situação se apura nos n.ºs 4 e 5 do artigo 85.º no que respeita a encargos com imóveis impedindo a dedução à coleta, quando sejam devidos a favor de entidade residente em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, e que não disponha em território português de estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis.

d) IVA

No que concerne ao IVA, de acordo com o artigo 19.º, no exercício do direito à dedução fica vedada essa possibilidade, em operações simuladas ou em que seja simulado o preço constante da fatura, assim como, quando resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade declarada.

Ao abrigo do artigo 80.º deparamos com a responsabilização de modo solidário, no pagamento do imposto, quando ocorram transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto correspondente, para os sujeitos passivos abrangidos pela alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º que tenham intervindo ou venham a intervir, em qualquer fase do circuito económico, em operações relacionadas com esses bens ou com esses serviços desde que aqueles tivessem ou devessem ter conhecimento dessas circunstâncias.

e) EBF

Ao analisarmos o EBF encontramos no artigo 27.º que nos fala das mais-valias realizadas por não residentes uma limitação às isenções em sede de IRS e IRC para certas entidades;

“ a) A entidades não residentes e sem estabelecimento estável em território português que sejam detidas, direta ou indiretamente, em mais de 25 %, por entidades residentes;

b) A entidades não residentes e sem estabelecimento estável em território português que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças;

c) Às mais-valias realizadas por entidades não residentes com a transmissão onerosa de partes sociais em sociedades residentes em território português cujo ativo seja constituído, em mais de 50 %, por bens imóveis aí situados ou que, sendo sociedades gestoras ou detentoras de participações sociais, se encontrem em relação

de domínio, tal como esta é definida no artigo 13.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro, a título de dominantes, com sociedades dominadas, igualmente residentes em território português, cujo ativo seja constituído, em mais de 50 %, por bens imóveis aí situados.

Alarga ainda a exclusão de isenção nas seguintes situações;

“a) A pessoas singulares não residentes e sem estabelecimento estável em território português que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças;

b) Às mais-valias realizadas por pessoas singulares com a transmissão onerosa de partes sociais em sociedades residentes em território português cujo ativo seja constituído, em mais de 50 %, por bens imóveis aí situados ou que, sendo sociedades gestoras ou detentoras de participações sociais, se encontrem em relação de domínio, tal como esta é definida no artigo 13.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro, a título de dominantes, com sociedades dominadas, igualmente residentes em território português, cujo ativo seja constituído, em mais de 50 %, por bens imóveis aí situados.”

Já no que respeita ao artigo 46.º que abrange os prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados a habitação, é concedida uma isenção do imposto municipal sobre imóveis mas condicionada a certas regras nomeadamente só pode ser concedido a sujeitos passivos cujo o rendimento coletável para efeitos de IRS não seja superior a 153.300 euros, deve o referido prédio destinar-se a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar. Outros casos se verificam em situações de prédios destinados a arrendamento. Contudo, esta isenção carece de requerimento e deve ser reconhecida pelo chefe de finanças da área da situação do prédio.

f) IS

Ao examinar o código do imposto do selo no artigo 7.º que prevê outras isenções de imposto, quanto à alínea o) do n.º 1 deste artigo, todo o seu conteúdo indica que qualquer ato sobre o qual incide imposto do selo em que as instituições comunitárias e o Banco Europeu de Investimento intervenham, é isento de imposto.

g) IMI

No código do Imposto Municipal sobre imóveis no artigo 112.º que estabelece as taxas a aplicar sobre o valor patrimonial dos bens imóveis lê-se no n.º4 o agravamento significativo da taxa para 7,5% quando os prédios sejam propriedade de entidades que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável, constantes de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças. Enquanto que na sua generalidade as taxas situam-se entre 0,3% e 0,8% de acordo com o regime de avaliação em que se encontre o prédio abrangido.

h) IMT

Finalmente na análise realizada ao código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis aferimos no n.º 4 do artigo 17.º, mais uma vez a intenção do legislador em combater o flagelo em questão, ao inflacionar a taxa para 10% não se aplicando qualquer isenção ou redução sempre que o adquirente tenha a residência ou sede em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, sem prejuízo da isenção prevista no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de Julho.

Comprovando-se insuficientes as normas acima enunciadas, para a fértil imaginação dos peritos em fiscalidade e com vista a combater mais eficazmente o planeamento fiscal abusivo, foi legislado o novo regime do planeamento fiscal abusivo, que consta da norma antiabuso prevista no Decreto-Lei n.º 29/2008, publicado no Diário da República n.º 39, 1.ª Série, de 25 de Fevereiro, com data de entrada em vigor em 15 de Maio de 2008, onde provinha da autorização legislativa concedida no artigo 98.º da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro (OE 2007).

A Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de Maio aprova o modelo de declaração para comunicação dos esquemas ou atuações de planeamento fiscal e respetivas instruções de preenchimento.

1.2.3.1 Objetivo da lei e o novo regime

A publicação deste decreto-lei deve-se à pretensão em reforçar a eficácia no combate à fraude e evasão fiscais, através da consagração de obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária e de uma maior cooperação entre as autoridades Tributárias e certas entidades. Tem como finalidade acrescida regular o exercício da consultoria fiscal agressiva, que sustenta uma procura incessante das debilidades da lei

fiscal, mesmo que em discordância com o plano e o espírito legislativo. Espera-se também efeitos que conduzam à diminuição dos custos administrativos da fiscalização.

O novo regime tem como propósito determinar especiais deveres de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Fiscal por parte de consultores fiscais e entidades financeiras de esquemas pré-fabricados de planeamento fiscal -“agressivo” para oferta a clientes que visam obtenção de vantagem fiscal.

Quanto ao seu âmbito, abarca os impostos geridos pela Autoridade Tributária, nomeadamente o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, o imposto sobre o valor acrescentado, o imposto municipal sobre imóveis, o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis e o imposto do selo.

A publicação desta lei esclarece o que é considerado “Planeamento fiscal” “Esquema” “Atuação” e “Vantagem fiscal” neste contexto.

Nela está definido que o planeamento fiscal consiste em qualquer esquema, sendo este referenciado como qualquer plano que tenha como finalidade, exclusiva ou predominantemente, a obtenção de vantagens fiscais, entendendo-se estas como a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção do benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a atuação.

No que concerne a sua abrangência, estão incluídos os esquemas ou atuações de planeamento fiscal que envolva a participação de entidade total ou parcialmente isenta ou a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, assim como esquemas que pretenda a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário em operações financeiras ou sobre seguros ou esquemas que impliquem a utilização de prejuízos fiscais.

Estão identificados como promotores os residentes ou estabelecidos em território nacional que prestem serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário, considerando-se, nomeadamente para o efeito, as instituições de crédito e financeiras, os revisores oficiais de contas, os advogados, os solicitadores, as sociedades desses profissionais, os técnicos oficiais de contas e outras entidades que prestem serviços de contabilidade.

Tal como determinado no objetivo desta lei, todos estes promotores têm o dever de comunicar ao diretor-geral dos impostos os esquemas ou atuações de planeamento fiscal propostos a clientes e outros interessados nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou atuação de planeamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez.

A comunicação consiste em prestar informação acerca do esquema ou atuação de planeamento fiscal através de uma descrição detalhada, a base legal em que assenta a pretensão da vantagem fiscal, além de ser devidamente identificado o promotor.

Com o intuito de prestar apoio às atividades de inspeção tributária, o presente decreto-lei prevê a criação de uma base de dados nacional, onde se encontre publicitado os esquemas de planeamento fiscal por imposto.

De forma a prevenir a fraude e evasão fiscais, o artigo 15.º do presente decreto-lei estabelece a divulgação dos esquemas ou atuações de planeamento fiscal considerados abusivos. Contudo, obedecendo aos princípios de confidencialidades que implica a sujeição ao dever de sigilo fiscal, não são revelados os intervenientes em causa.

Por último, importa acrescentar que a falta de comunicação ou a comunicação fora do prazo legal, a não prestação ou a prestação de esclarecimentos fora do prazo legal são condutas sujeitas a coima que variam consoante se tratar de uma entidade coletiva ou de pessoa singular.

Quanto ao seu enquadramento legal, para além do decreto-lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro e da portaria n.º 364-A/2008 de 4 de maio, que aprova o modelo da declaração para o cumprimento do dever de comunicação e os procedimentos para a respetiva entrega, foram publicados o despacho n.º 11873/2009 de 18 de maio, que vem prestar mais esclarecimentos acerca do decreto-lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro, e o despacho n.º 14592/2008 de 27 de maio, que dispõe das orientações interpretativas em matéria de revelação de esquemas de planeamento fiscal para prevenção e combate a atuações abusivas e evasivas.

Concluiu-se, assim que as comunicações exigidas acerca dos esquemas ou atuações de planeamento fiscal permitirão ao legislador, através da produção de novas normas, corrigir as incorreções ou lacunas da lei, melhorando as formas de combate à fuga fiscal, na certeza, porém, de que se revelarão sempre insuficientes dada a investigação permanente dos peritos da área fiscal, que procura satisfazer aqueles que lutam e apresentam resistência ao pagamento de imposto.

Consequentemente, depreende-se que a tarefa do legislador nesta matéria não se avizinha como findável, mas tornar-se-á antes um permanente estudo para a prossecução dos objetivos de eliminação de fraude e evasão fiscais.

Confirmada a importância do planeamento fiscal, as suas vias de aplicação e as respetivas implicações mediante a escolha da modalidade, centramos este estudo no comportamento *intra-legal* que se baseia nas opções permissivas ao abrigo da legislação fiscal.

A nossa escolha direcionou-se para a utilização dos benefícios fiscais contemplados no estatuto dos benefícios fiscais, exemplificando-os através de exemplos práticos e demonstrando a ponderação dos seus efeitos em sede de IRC.

Por vezes, constata-se que não é aproveitada a vantagem fiscal que se obtém através da utilização dos benefícios fiscais, quer seja por desconhecimento ou falta de informação suficiente ou mesmo negligência por parte dos profissionais. No entanto, pretende-se comprovar que o seu uso pode, por vezes, consistir num fator significativo para a redução da fatura fiscal.

1.2.3.2 Novas medidas de combate

No sentido de aumentar o combate à fraude e evasão fiscais, entrou em vigor a Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho, que regulamenta a certificação prévia dos programas informáticos de faturação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, estabelecendo um conjunto de regras técnicas, a observar pelas empresas produtoras de *software*.

A referida publicação teve como propósito principal o combate aos riscos de viciação dos dados registados nos sistemas de processamentos eletrónico de dados, nomeadamente para a faturação da transmissão de bens ou de prestações de serviços.

A posteriori, a portaria n.º 363/2010 de 23 de junho foi atualizada pela portaria n.º 22-A/2012, de 24 de janeiro, alargando o universo de contribuintes que, obrigatoriamente, devem utilizar programas certificados como meio de emissão de faturas ou documentos equivalentes e talões de venda. Assim, de acordo com o artigo 2.º da portaria, ficam abrangidos todos sujeitos passivos de IRS e IRC, excluindo no entanto, os sujeitos passivos, que utilizem *software* produzido internamente ou por empresa integrada no mesmo grupo económico, do qual sejam detentores dos respetivos direitos de autor; aqueles que, no período de tributação anterior, tenham tido um volume de negócios inferior ou igual a (euro) 100 000 ou um número de faturas, documentos equivalentes ou talões de venda inferior a 1 000 unidades. São igualmente excluídos os sujeitos passivos que efetuem transmissões de bens através de aparelhos de distribuição automática ou prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento pré-impreso e ao portador comprovativo do pagamento. Contudo, os sujeitos passivos que apesar de reunir alguma das condições previstas na exclusão, ficam obrigados a utilizar programa certificado quando optem, a

partir da entrada em vigor da presente portaria, pela utilização de programa informático de faturação ou aqueles que utilizem programa de faturação multiempresa.

Todavia o caminho nesta luta prossegue; persiste, assim, por parte dos governantes, o empenho no reforço significativo do combate à fraude e à evasão fiscais.

Assim, na sequência da autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 172.º da LOE 2012, cuja temática versava sobre a criação de meios eficazes de combate à economia paralela, foi publicado o Decreto-Lei n.º 198/2012 de 24 de Agosto.

Neste contexto, pretende-se alcançar um alargamento da base tributável e uma tributação mais justa e repartida, contribuindo estas imposições para a diminuição da concorrência desleal.

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 198/2012 de 24 de Agosto, vem promover -se a exigência de fatura por cada transação e reduz-se as situações de evasão fiscal aliadas à omissão do dever de emitir documento comprovativo da transação.

Este regime vem regular, particularmente, a obrigatoriedade da transmissão eletrónica dos elementos das faturas e outros documentos com relevância fiscal à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), com entrada em vigor a 1 de janeiro de 2013. Define também a forma da sua comunicação e cria um incentivo de natureza fiscal à exigência daqueles documentos por adquirentes pessoas singulares. De acordo com o artigo 3.º deste decreto-lei, as pessoas singulares e coletivas que pratiquem operações sujeitas a IVA ficam obrigadas a comunicar à AT, por transmissão eletrónica de dados, os elementos das faturas emitidas nos termos do código do IVA. Essa transmissão deverá ocorrer até ao dia 25 do mês seguinte ao da emissão da fatura por meio de uma das seguintes vias:

Por transmissão de dados em tempo real (integrada em programa de faturação eletrónica);

Por transmissão eletrónica de dados, mediante remessa de ficheiro normalizado estruturado com base no ficheiro SAFT-T (PT), contendo os elementos das faturas;

Por inserção direta no Portal das Finanças;

Por outra via eletrónica, nos termos a definir por portaria do Ministério das Finanças.

Quanto aos documentos de transporte, a presente legislação determina que a sua comunicação é obrigatória antes do início do mesmo, para todos os sujeitos passivos com um volume de negócios superior a 100.000€.

A comunicação à AT deve efetuar-se por meio de transmissão eletrónica de dados, para os documentos de transporte emitidos por via eletrónica, em programa informático certificado, por *software* produzido internamente ou diretamente no portal das finanças.

No que se refere aos documentos emitidos em papel, a comunicação deverá ser realizada por meio de serviço telefónico, com inserção no Portal das Finanças até ao 5.º dia útil seguinte.

1.2.3.3 Denúncias de fraudes fiscais

A Procuradoria-Geral da República disponibiliza, no seu *site* na Internet, uma página para a denúncia de atos de corrupção e fraudes: <https://simp.pgr.pt/dciap/denuncias/>.

Através deste meio, o Ministério Público procurou possibilitar às pessoas condições para efetuar denúncias de casos de corrupção, permitindo que essas denúncias sejam feitas de forma anónima ou não.

A PGR refere que combater e eliminar a corrupção é uma responsabilidade de todos e quem não denuncia, conhecendo os fatos relevantes, tem também a sua quota de culpa. Incentiva à utilização deste meio para quem dispõem de informação privilegiada, sublinhando que poderá ser determinante para o sucesso da investigação. Todas as denúncias serão analisadas pelo Departamento Central de Investigação e Ação Penal, sendo-lhe dado o seguimento considerado mais adequado.

O autor da denúncia poderá acompanhar o desenvolvimento processual, através de uma chave de acesso atribuída aquando da denúncia, na qual deverá forçosamente constar, o setor de atividade em que sucederam os factos, a descrição o mais pormenorizada possível dos mesmos, a indicação das datas em que eles ocorreram, assim como a identificação dos suspeitos e das empresas.

Com efeito, a revelação da fonte de conhecimento dos dados comunicados é outro requisito obrigatório para a apresentação da denúncia. É preservado ao autor da comunicação o direito ao anonimato, contudo privilegia-se a identificação, por se considerar útil para o decurso da investigação.

A denúncia de atos de corrupção constitui um dever de qualquer cidadão. Esta responsabilidade tem, no entanto, um peso acrescido para profissionais cuja atividade tem uma importância significativa na gestão do sistema fiscal. Certas disposições legais preveem o dever de participação ao Ministério Público por parte dos Técnicos Oficiais de Contas e dos Revisores Oficiais de Contas quando, no exercício das suas funções, forem detetadas irregularidades.

Exemplo disso é o artigo 58.º do Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas publicado no Decreto-lei n.º 310/2009 de 26 de outubro constitui um dever do técnico oficial de contas a participação de crimes públicos. “Os técnicos oficiais de contas devem participar ao

ministério Público, através da Ordem, os factos detetados no exercício das suas funções de interesse público que constituam crimes públicos.”

No que concerne ao ROC, o Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de novembro anexo integrado na Republicação do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, que respeita aos Estatutos dos Revisores Oficiais de Contas, no seu artigo 158.º referente a Participação de crimes públicos cita;

“1 - Os revisores oficiais de contas devem participar ao Ministério Público, através da Ordem, os factos, detetados no exercício das respectivas funções de interesse público, que indiciem a prática de crimes públicos.

2 - Tratando-se dos crimes previstos na Lei n.º 25/2008, de 5 de Junho, a comunicação é feita igualmente à Unidade de Informação Financeira.”

Capítulo II – Benefícios Fiscais

2.1 Benefícios fiscais

2.1.1 Enquadramento

O sistema fiscal português dispõe de um conjunto de benefícios fiscais, com vista a promover ou incentivar determinadas operações, setores económicos, atividades, regiões ou agentes económicos, desempenhando, por isso, um papel relevante no desenvolvimento do tecido empresarial do nosso país, acentuado pela conjuntura empresarial vigente.

Algumas dessas alternativas constam do EBF publicado pelo Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de julho, com atualizações efetuadas pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho, Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho e com última alteração através do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto.

De acordo com o Decreto-Lei inerente à sua publicação:

“entendeu o Governo acolher princípios que passam pela atribuição aos benefícios fiscais de um carácter obrigatoriamente excecional, só devendo ser concedidos em casos de reconhecido interesse público; pela estabilidade, de modo a garantir aos contribuintes uma situação clara e segura; pela moderação, dado que as receitas são postas em causa com a concessão de benefício, quando o País tem de reduzir o peso do défice público e, simultaneamente, realizar investimentos em infraestruturas e serviços públicos.”

Castro (2006) entende que a política fiscal tem um impacto permanente na taxa de crescimento económico. Na sequência de um estudo realizado, analisando as relações entre a política fiscal ao crescimento económico de longo prazo, baseando-se em vários modelos de teoria de crescimento económico, estudou as relações teóricas do crescimento económico entre variáveis de finanças públicas e crescimento económico, procurando aferir se a política fiscal tem um impacto permanente no crescimento económico. Constatou que o nível de fiscalidade exerce influência na decisão do investir o que consequentemente afeta o crescimento económico.

Em conclusão para este autor é fundamental a utilização de instrumentos fiscais, de forma a equilibrar os ciclos económicos.

Barro e Sala-i-Martin (1992, p.31) Estudaram o papel da política fiscal em modelos endógenos de crescimento económico. Concluíram que, se a taxa de retorno social sobre o investimento ultrapassa o retorno privado, as políticas fiscais que incentivem o investimento podem aumentar a taxa de crescimento e assim aumentar a utilidade

agregada. Os incentivos fiscais ao investimento não são apelativos para o setor privado se a taxa de retorno sobre o investimento for igual à taxa social de retorno.

Concluimos, assim, que a concessão dos benefícios fiscais tende a desencadear alterações no comportamento dos agentes económicos, sendo que, na realidade, os benefícios fiscais propõem-se alterar o comportamento dos agentes económicos, de modo a alcançar o crescimento económico.

Para melhor compreensão do tema, vamos tentar esclarecer qual o conceito de benefício fiscal, dado que a sua finalidade foi revelada no ponto anterior.

2.1.2 Conceito de benefício fiscal

Conforme já referido anteriormente, os benefícios fiscais constituem hoje uma grande relevância na gestão fiscal das empresas e representam manifestamente uma fonte de geração de valor.

Assim, o artigo 2.º do EBF define como benefício fiscal “...as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”

São diversas as formas de manifestação dos benefícios fiscais, que podem representar-se como isenções, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas ou outras medidas fiscais.

Para Mallard et al. (1994, p.18) “O benefício fiscal consiste numa redução do lucro tributável conduzindo a uma redução do imposto. Deve ser distinguido de crédito de imposto que é uma redução direta do próprio imposto e que é reembolsável em alguns casos pela fração excedente do imposto devido inicialmente”.²

Significa, portanto, que o benefício fiscal reduz a base tributável, levando a uma poupança fiscal, mas não constitui qualquer reembolso de imposto.

De acordo com um relatório do tribunal de contas, as despesas fiscais verificam-se sempre que ocorre um afastamento ao regime geral de tributação e a esta perda de receitas corresponde um ganho para determinados contribuintes³

O intuito do benefício fiscal é dar algo a ganhar aos contribuintes em contrapartida de determinados objetivos da ordem económica. Gomes (2005, p. 14) assevera que: “Os benefícios fiscais constituem derrogação das regras de tributação, traduzindo-se numa vantagem para o contribuinte e visando um objetivo económico-social.”

² Tradução livre

³ Relatório nº 44/2010 2º secção Dezembro 2010 do Tribunal de contas em Relatório de auditoria à despesas fiscal em IRC p.25

De acordo com Costa, Rainha e Pereira (1977) os benefícios fiscais são instrumentos de política que visam certos objetivos económicos sociais. Também referem que o benefício fiscal existe sempre que uma entidade ou atividade abrangida pela incidência dum imposto fica em situação mais favorável relativamente às que se encontram sujeitas ao regime fiscal geral.

Freitas (1980) reconhece três requisitos do benefício fiscal: ser uma derrogação às regras de tributação; constituir uma vantagem para os contribuintes e ter um objetivo económico ou social relevante.

De acordo com Azevedo (n.d), está implícito no conceito de benefício fiscal uma natureza excecional, sendo que essa exceção constitui, porém, uma vantagem (ou desagravamento) em favor de certa entidade, atividade ou situação.

Os benefícios são sempre instrumentos de política que visam certos objetivos económico-sociais ou outras finalidades que justifiquem o seu carácter excecional em relação à normalidade.

Podemos então definir que um benefício fiscal é uma medida que visa reduzir ou eliminar um custo fiscal que, na sua falta, incidiria sobre um determinado sujeito passivo ou atividades. Logo constatamos que o conceito de benefício fiscal está relacionado com uma situação de tributação.

O benefício fiscal, como incentivo económico, social e cultural, representa todas as vantagens atribuídas aos sujeitos com o objetivo de promover determinados comportamentos. Tendo em vista o aumento da competitividade da economia, uma vez que são diminuídos os encargos tributários para os sujeitos passivos, nota-se uma diminuição bastante significativa da receita que o estado obteria, se não fossem concedidos os mencionados benefícios fiscais.

2.1.3 Benefícios fiscais em sede de IRC

Os benefícios fiscais pressupõem a influência de determinados comportamentos. O seu objetivo prende-se no incentivo à poupança, ao investimento ou no fomento ao investimento produtivo em determinados setores. Os benefícios fiscais são uma forma legal de reduzir ou anular o imposto a pagar, podem revestir-se de diversas formas isenções, reduções de base de cálculo ou através de incentivos.

Resumidamente vamos a seguir transcrever o texto da lei referente a alguns dos principais benefícios fiscais disponíveis para sujeitos passivos de IRC, extraídos do EBF.

2.1.3.1 Benefícios fiscais de natureza social

Ao contribuir para fins de natureza social, os fundos de pensões e equiparáveis além de serem isentos em sede de IRC, são igualmente aceites fiscalmente nos termos do artigo 23.º e 43.º do CIRC:

- Quando sejam direitos adquiridos e individualizados dos trabalhadores;
- Quando não sejam direitos adquiridos e individualizados dos trabalhadores, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, salários e ordenados respeitantes ao exercício, desde que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência, a favor dos trabalhadores da empresa. Este limite é elevado para 25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da Segurança Social.

Devendo no entanto verificar-se as condições seguintes que destacamos:

- Os benefícios serem estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores e segundo um critério objectivo e idêntico para todos;
- As disposições do regime geral de segurança social serem acompanhadas no que se refere à idade de reforma e aos titulares do direito às correspondentes prestações.

Artigo 16.º Fundos de pensões e equiparáveis

“1 - São isentos de IRC os rendimentos dos fundos de pensões e equiparáveis, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.”

O benefício fiscal de criação de emprego resultou de uma proposta do combate ao desemprego jovem, visando incentivar a criação de postos de trabalho. Atualmente foi alargado aos desempregados de longa duração devido à crescente taxa de desemprego.

Este benefício pode reduzir substancialmente a matéria coletável, todavia está sujeito a diversas regras, que não são propriamente evidentes se baseadas apenas na leitura do artigo. Necessita sem dúvida de serem complementadas com legislação anexa para adequado entendimento.

Artigo 19.º Criação de emprego

“1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo

indeterminado, são considerados em 150% do respetivo montante, contabilizado como custo do exercício.”

2.1.3.2 Benefícios fiscais à poupança

Tendo em conta a importância reconhecida aos «planos poupança-reforma» (PPR) como incentivadores da poupança e como esquemas complementares de reforma, no intuito de não ocorrerem situações de dupla tributação para os intervenientes, ficam isentos do IRC os rendimentos dos fundos de poupança-reforma. Além de serem considerados gastos do exercício tal como consta no artigo 23.º alínea d) do CIRC.

Artigo 21.º Fundos de poupança-reforma e planos de poupança-reforma

“1 - Ficam isentos de IRC os rendimentos dos fundos de poupança-reforma, poupança-educação e poupança-reforma/educação, que se constituam e operem nos termos da legislação nacional.”

2.1.3.3 Benefícios fiscais às zonas francas

No intuito de promover e captar investimentos para as zonas francas foram concedidos benefícios fiscais neste âmbito, para além de benefícios fiscais atribuídos noutras matérias tais como reduções das taxas de IVA, IRS e IRC.

De notar que estes se revelam muito atrativos se compararmos a taxa de IRC aplicada no continente, atualmente de 25%, permitindo assim obter grandes vantagens competitivas.

Artigo 33.º Zona Franca da Madeira e Zona Franca da ilha de Santa Maria

“4 - São isentos de IRC os juros de empréstimos contraídos por entidades instaladas nas zonas francas, desde que o produto desses empréstimos se destine à realização de investimentos e ao normal funcionamento das mutuárias, no âmbito da zona franca, e desde que os mutuantes sejam não residentes no restante território português, excetuados os respetivos estabelecimentos estáveis nele situados.”

Artigo 36.º Regime especial aplicável às entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 1 de Janeiro de 2007

“1 - Os rendimentos das entidades licenciadas, a partir de 1 de Janeiro de 2007 e até 31 de Dezembro de 2013, para o exercício de atividades industriais, comerciais, de transportes marítimos e de outros serviços não excluídos do presente regime, que observem os respetivos condicionalismos previstos no n.º 1 do artigo 33.º do

presente Estatuto, são tributados em IRC, até 31 de Dezembro de 2020, nos seguintes termos:

- a) Nos anos de 2007 a 2009, à taxa de 3%;
- b) Nos anos de 2010 a 2012, à taxa de 4%;
- c) Nos anos de 2013 a 2020, à taxa de 5%.”

2.1.3.4 Benefícios fiscais ao investimento produtivo

Os benefícios fiscais contratuais aos projetos de investimento produtivo encontram-se regulados no Decreto-Lei n.º 249/2009, tem como destinatários empresas de grande dimensão tendo em conta o valor mínimo de investimento que se situa nos 5.000.000 euros.

Aos projetos de investimento acima referidos podem ser concedidos, cumulativamente, incentivos fiscais relacionados com crédito de imposto, Isenção ou redução de IMI, isenção ou redução de IMT, isenção ou redução do imposto do selo.

No EBF, esse benefício fiscal consta do artigo 41.º com a seguinte redação:

Artigo 41.º Benefícios fiscais ao investimento de natureza contratual

“1 - Os projetos de investimento em unidades produtivas realizados até 31 de Dezembro de 2020, de montante igual ou superior a € 5 000 000, que sejam relevantes para o desenvolvimento dos sectores considerados de interesse estratégico para a economia nacional e para a redução das assimetrias regionais, que induzam a criação de postos de trabalho e que contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional, podem beneficiar de incentivos fiscais, em regime contratual, com período de vigência até 10 anos, a conceder nos termos, condições e procedimentos definidos no Código Fiscal do Investimento, de acordo com os princípios estabelecidos nos n.ºs 2 e 3.

2.1.3.5 Outros benefícios fiscais

As comissões vitivinícolas regionais têm como atribuições garantir a genuidade e a qualidade dos vinhos da região demarcada e apoiar a sua produção, dado o interesse que apresentam para o enriquecimento nacional, beneficiam de isenção nos termos do artigo seguinte;

Artigo 52.º Comissões vitivinícolas regionais

“Ficam isentas de IRC, exceto quanto aos rendimentos de capitais tal como definidos para efeitos de IRS, as comissões vitivinícolas regionais, reguladas nos termos do Decreto-Lei n.º 212/2004, de 23 de agosto, e legislação complementar.”

A gestão de fluxos de resíduos está delegada a uma ou várias entidades gestoras que devem realizar os esforços necessários para dar cumprimento às metas europeias de recolha, reutilização, reciclagem e valorização de resíduos. Atendendo à importância a nível ambiental beneficiam estas entidades de um regime especial de isenção, quando devidamente licenciadas.

Artigo 53.º Entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos

“Ficam isentas de IRC, exceto quanto aos rendimentos de capitais, tal como são definidos para efeitos de IRS, as entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos, devidamente licenciadas nos termos legais, durante todo o período correspondente ao licenciamento, relativamente aos resultados que, durante esse período, sejam reinvestidos ou utilizados para a realização dos fins que lhes sejam legalmente atribuídos.”

A promoção do desporto, do desenvolvimento social e cultural tem merecido o interesse por parte dos governantes, contribuindo assim com este benefício para além de outros concedidos noutros âmbitos de natureza fiscal.

Artigo 54.º Coletividades desportivas, de cultura e recreio

“1 - Ficam isentos de IRC os rendimentos das coletividades desportivas, de cultura e recreio, abrangidas pelo artigo 11.º do Código do IRC, desde que a totalidade dos seus rendimentos brutos sujeitos a tributação, e não isentos nos termos do mesmo Código, não exceda o montante de € 7500.”

Artigo 55.º Associações e confederações

“1 - Ficam isentos de IRC, exceto no que respeita a rendimentos de capitais e a rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, tal como são definidos para efeitos de IRS, e sem prejuízo do disposto no número seguinte:”

Espaços com importantes características encarados como fatores de desenvolvimento e potencial para manter vivo o tecido social nas zonas rurais, valorizando e tirando partido dos recursos, beneficiam de isenção de IRC.

Artigo 59.º Baldios e comunidades locais

“1 - Estão isentas de IRC as comunidades locais, enquadráveis nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IRC, quanto aos rendimentos derivados dos baldios, incluindo os resultantes da cessão de exploração, bem como os da transmissão de bens ou da prestação de serviços comuns aos compartes, quando, em qualquer caso, aqueles rendimentos sejam afetos, de acordo com o plano de utilização aprovado, com os usos ou costumes locais, ou com as deliberações dos órgãos competentes dos compartes, em investimento florestal ou outras benfeitorias no próprio baldio ou, bem assim, em melhoramentos junto da comunidade que os possui e gere, até ao fim do quarto exercício posterior ao da sua obtenção, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afetação, notificado à Direcção-Geral dos Impostos, acompanhado da respetiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo.”

2.1.3.6 Benefícios fiscais relativos ao mecenato

A promoção do desenvolvimento da sociedade nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva, educacional ou científica, assim como a fonte de financiamento para as entidades que se dedicam a missões dessa natureza, são classificadas de interesse público, assiste assim a quem nelas participam benefícios na redução da matéria coletável para além de melhorar o seu estatuto.

Artigo 62.º Dedução para efeitos da determinação do lucro tributável das empresas

“1 - São considerados custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, os donativos concedidos às seguintes entidades:

- a) Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;
- b) Associações de municípios e de freguesias;
- c) Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial;
- d) Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural, relativamente à sua dotação inicial, nas condições previstas no n.º 9.

2 - Os donativos referidos no número anterior são considerados custos em valor correspondente a 140% do respetivo total, quando se destinarem exclusivamente à

prossecução de fins de carácter social, a 120%, se destinados exclusivamente a fins de carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional, ou a 130% do respetivo total, quando forem atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos, que fixem os objetivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias, e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.”

Artigo 62.º-A Mecenato científico

“2 - São considerados gastos ou perdas do exercício, em valor correspondente a 130% do respetivo total, para efeitos de IRC ou da categoria B do IRS, os donativos atribuídos às entidades referidas no número anterior, pertencentes:”

2.1.3.7 Benefícios às cooperativas

As cooperativas aproveitam de apoios fiscais em sede de IRC, IMI, IMT e IS. Estas entidades sem fins lucrativos, as cooperativas agrícolas, culturais, de habitação, de consumo, de construção e solidariedade social são abrangidas pela isenção de impostos sobre os resultados. Tal benefício encontra-se legislado no artigo 66.º-A do EBF.

Artigo 66.º-A Cooperativas

“1 - Estão isentas de IRC, com exceção dos resultados provenientes de operações com terceiros e de atividades alheias aos próprios fins.”

2.1.3.8 Benefícios fiscais com carácter temporário

Este benefício com carácter temporário e fim previsto para 2012, viu prolongado o seu período de validade para 2013 pelo LOE de 2013. Constitui um instrumento adicional de estímulo às operações de requalificação urbana, concedendo benefícios para Fundos de Investimento Imobiliário em reabilitação urbana de acordo com o previsto no artigo 71.º.

Artigo 71.º Incentivos à reabilitação urbana

“Ficam isentos de IRC os rendimentos de qualquer natureza obtidos por fundos de investimento imobiliário que operem de acordo com a legislação nacional, desde que se constituam entre 1 de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2012 e pelo

menos 75% dos seus ativos sejam bens imóveis sujeitos a ações de reabilitação realizadas nas áreas de reabilitação urbana.

2.1.4 Fiscalização

Dado que o uso desta medida pode contribuir para um aumento da evasão e fraude fiscal, como não podia deixar de o ser, a concessão de tais benefícios implica que seja fiscalizado o cumprimento por parte dos beneficiários das finalidades e condições para as quais os mesmos foram concedidos.

Deste modo, está previsto no artigo 7.º do EBF que:

“Todas as pessoas, singulares ou coletivas, de direito público ou de direito privado, a quem sejam concedidos benefícios fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, ficam sujeitas a fiscalização da Direcção-Geral dos Impostos e das demais entidades competentes, para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respetivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios.”

No entanto, a Administração Fiscal tem recursos limitados não tendo capacidade de controlo à correta utilização dos benefícios e a própria aplicação do sistema normativo pode-se ressentir dos objetivos previamente determinados.

2.2 Estatísticas da despesa fiscal agregada por benefício

Do quadro retirado do portal das finanças, as estatísticas relativo ao ano 2011 revelam que os benefícios fiscais mais utilizados são a criação de emprego, que representa 54% e os donativos ao abrigo do mecenato, que se quantifica em 25%, do total de deduções ao rendimento.

	TIPO DE BENEFÍCIO	MONTANTE (€)
DEDUÇÕES AO RENDIMENTO	Majoração à criação de emprego (art.º 19.º do EBF)	40.841.635,40
	Fundos de investimento [art.º 22.º, n.º 14, alínea b) do EBF]	18.456,96
	Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos PALOP e Timor-Leste (art.º 42.º do EBF)	2.112.169,72
	Majorações aplicadas aos benefícios fiscais à interioridade [art.º 43.º, n.º1, alíneas c) e d) do EBF]	2.340.895,78
	Empresas armadoras da marinha mercante nacional (art.º 51.º do EBF)	532.991,10
	Majorações aplicadas aos donativos previstos nos artigos 62.º e 65.º do EBF e nos termos do Estatuto do Mecenato Científico (Lei n.º 26/2004, de 08/07)	18.836.042,42
	Majoração quotizações empresariais (art.º 44.º do CIRC)	2.932.650,36
	Majoração aplicada aos custos suportados com a aquisição, em território Português, de combustíveis para abastecimento de veículos (art.º 70.º, n.º 4 do EBF)	6.338.621,71
	Remuneração convencional do capital social (art.º 136.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12)	132.907,20
	Majoração dos gastos relativos a creches, lactários e jardins de infância (art.º43.º, n.º 9 do CIRC)	1.197.490,42
	SUB-TOTAL DEDUÇÕES AO RENDIMENTO	

Fonte: Autoridade Tributária

2.3 Análise a benefícios fiscais

Constatamos que o universo dos benefícios fiscais é de tal modo amplo e diversificado, que optamos por analisar mais detalhadamente apenas os benefícios fiscais referentes à criação de emprego e relativos ao Mecenato, por se tratar de benefícios fiscais abrangentes a todo o contexto empresarial.

2.3.1 Benefício fiscal – Criação de emprego – Artigo 19.º

Debruçamo-nos, agora, sobre um benefício fiscal com carácter estrutural contemplado na parte II capítulo I do EBF, que, na sua essência é um benefício fiscal de natureza social.

Esta medida teve como intuito promover a criação de emprego no país, nitidamente com um interesse público relevante e justificativo da redução de receita fiscal associada.

Para as empresas que contratam pessoal, apresenta-se como um benefício fiscal muito expressivo na redução da matéria coletável.

No entanto, ao longo dos anos, os princípios a obedecer para o cumprimento dos requisitos deste benefício têm revelado impactos diferentes na redução da matéria coletável e a sua aplicação dificultada.

Estamos, assim, a referir-nos ao Artigo 19.º Criação de emprego do EBF que refere no seu nº1,

“ Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150 % do respetivo montante, contabilizado como custo do exercício.”

Este benefício fiscal consiste, assim, numa dedução ou abatimento à matéria coletável e visa deduzir às realidades que constituem o objeto do imposto uma certa fração de matéria coletável que, em circunstâncias normais, seria tributada.

Trata-se de um regime de concessão automática, dado que é um incentivo concedido que não carece de qualquer apreciação administrativa, pois deriva de disposições integradas na lei e produzem efeitos a partir do momento em que se verificarem os factos nela indicados.

No entanto nem sempre os conceitos são claros, daí que por vezes existe a necessidade de despachos administrativos, que, de certo modo, comprometem a natureza de concessão automática de alguns benefícios. Além de provocar algum constrangimento em certos profissionais no uso dessas medidas, por receio de duvidosa interpretação, preferindo infelizmente optar por abdicar dessas reduções em prejuízo dos contribuintes, para não correr o risco de futuras correções à matéria coletável com implicações de coimas e juros.

2.3.1.1 Âmbito do benefício

Tendo em conta o objetivo deste benefício, é óbvio que se destine a entidades suscetíveis de promover o emprego e sujeitas a tributação em matéria de impostos.

Como tal, este benefício tem como destinatários os sujeitos passivos de IRC e os sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada.

2.3.1.2 Requisitos do benefício

São contemplados, para efeitos de cálculos, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração. Assim, para

clarificar o entendimento acerca do que são jovens e desempregados de longa duração encontramos no n.º 2 a), do artigo 19.º do EBF a qualificação dada a jovem como sendo:

“... os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com exceção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;”

e o n.º 2 b) do artigo 19.º do EBF define como Desempregados de longa duração

” os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;”

Derivado das diversas interpretações por omissão de definição objetiva existiu manifesto interesse em clarificar o entendimento de encargos neste contexto.

Assim, no n.º 2 c) do Artigo 19.º do EBF verificamos que «Encargos» são “ os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador, a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;”

Resta, assim, dar a conhecer o que constitui a criação líquida de postos de trabalho. No n.º 2 d) é definida como tratar-se “.. a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.”

Porém, essa abordagem revelou-se insuficiente, tendo surgido dúvidas sobre em que consiste, na realidade, a criação líquida de postos de trabalho.

Na sequência dessa questão, foi emitida uma informação vinculativa que consta da ficha doutrinária processo n.º 2691/2007, despacho do Subdiretor-Geral, de 26/11/2007, que vem esclarecer que, um trabalhador é admitido por contrato sem termo somente quando no contrato não está determinado o número de meses ou anos que o trabalhador deverá prestar serviço na respetiva empresa. Deste modo, apenas os contratos firmados nessas condições contam para o cálculo da criação líquida de postos de trabalho.

Mais ainda, acrescenta que uma vez que os contratos com termo não relevam para efeitos do artigo 17.º do EBF (atual artigo 19.º), quando estes se transformam em contratos sem termo podem entrar, a partir do respetivo exercício, para a aferição da criação líquida de

postos de trabalho, desde que todos os outros requisitos de acesso ao benefício estejam preenchidos. (Anexo I)

Quanto aos meios que poderão constituir produção de prova dos pressupostos, vem esclarecer a ficha doutrinária processo 1979/2008, com despacho concordante do substituto legal do Director – Geral, de 10 de setembro que o contribuinte deve munir-se dos elementos necessários que comprovem a existência do contrato de trabalho por tempo indeterminado e o momento do seu início. Sendo da responsabilidade da entidade empregadora provar a existência do contrato sem termo para efeitos do benefício fiscal, recomenda assim que a entidade tenha a precaução de reduzir a escrito os contratos de trabalho sem termo.

Contudo, essa permanência ao serviço deve, ser comprovada através de documentos que vinculem externamente a entidade. (Anexo II)

Parece que fará prova de tal permanência, a entrega das declarações de remunerações à segurança social onde conste o trabalhador.

Como limitação é referido no n.º 4 do artigo 19.º do EBF que são excluídos os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respetiva entidade patronal na determinação da criação líquida de postos de trabalho.

2.3.1.3 Quantificação do benefício

Pela criação líquida de cada um dos postos de trabalho nas condições identificadas no ponto anterior, são considerados os encargos correspondentes à criação líquida do posto de trabalho contabilizados como custo do exercício elevados em 150% do respetivo montante. Porém, indica-nos o n.º 3 do artigo 19.º do EBF que o montante máximo da majoração anual, é, o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida, constituindo, assim, para o ano transato o valor máximo de 6.790,00€ por cada posto líquido criado.

Contudo, na legislação em vigor não existe limitação quanto ao número máximo de criação líquida de postos de trabalho, permitindo atingir, desta forma, um montante elevado de redução à matéria coletável.

Muito embora esse montante de redução à matéria coletável perdesse determinada importância na legislação vigente em 2010 por via da limitação constante do artigo 92.º do CIRC, que felizmente veio a ser alterada para o período de tributação de 2011, sucedendo-se em 2012 e mantendo-se igualmente para o ano 2013 de acordo com a publicação da LOE para 2013.

2.3.1.4 Natureza temporal do benefício

É indispensável para correta aplicação verificar qual a natureza temporal do benefício, pelo que constatamos no n.º 5 do artigo 19.º do EBF “A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho...” Assim sendo, a aplicação do benefício poderá aplicar-se durante seis exercícios, dado que a contagem é feita a partir da data da entrada em vigor do contrato e por um período de cinco anos, esclarecimento confirmado pelo Despacho nº 1498/2006, de 26.09.2006 do Diretor Geral. (Anexo III)

2.3.1.5 Limitação do benefício

No entanto, a utilização deste benefício não se pode aplicar conjuntamente com outros benefícios de natureza idêntica. É o que verificamos no n.º 5 do artigo 19.º EBF que refere “... não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.”

Segundo despacho do Substituto Legal do Diretor-geral dos Impostos que consta da ficha doutrinária processo n.º 1145/07 de 26 de Maio de 2008, o benefício fiscal do artigo 19.º n.º1 do EBF não é cumulável com outros benefícios fiscais e incentivos de apoio ao emprego, não o sendo quando aplicado ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho, com os incentivos previstos nos seguintes diplomas, uma vez que contêm incentivos e normas de apoio à criação de emprego. Veja-se os seguintes normativos:

- Decreto-Lei n.º 89/95, de 6 de Maio;
- Despacho Conjunto n.º 561/2001, de 22 de Junho; • Lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de Dezembro, artigo 41.º;
- Estatuto dos Benefícios Fiscais, artigo 43.º.

Este benefício do n.º 1 do artigo 19.º do EBF, porém, já é cumulável, uma vez que é um incentivo à formação profissional, com o previsto no Decreto-Lei n.º 51/99, de 20 de Fevereiro. (Anexo IV)

Contudo, excecionalmente, em 2010, com vista ao incentivo à criação de emprego, o benefício fiscal previsto no artigo 19.º do EB, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1

de julho, foi cumulável com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.⁴ (Anexo V)

O n.º 4 do artigo 19.º também refere que “ Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respetiva entidade patronal.”

Além da limitação anterior, o n.º 6 do artigo 19.º do EBF também é condicionada a sua aplicabilidade da seguinte forma “ O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC.”

Das limitações previstas, dever-se-á analisar quais as medidas mais vantajosas a ter em conta para a redução máxima de imposto a pagar.

2.3.2 Benefícios fiscais relativos ao Mecenato – Artigo 62º

É certo que a obrigação de contribuir é um dever incontornável. Esta obrigação pode converter-se, no entanto, no prazer e satisfação de apoiar, valorizar e participar nas diferentes abrangências do mecenato. Para além disso, o cumprimento de dever de responsabilidade social constitui uma oportunidade única de melhorar e valorizar a imagem institucional da empresa.

Raposo (1986, n.d.) sugere que é importante “... tornar o desagradável dever do seu imposto num gesto de que se poderá orgulhar, contribuindo para a salvaguarda da cultura nacional.” O mesmo autor consubstancia a sua tese no seguinte lema: “Faça do Seu Imposto.... Um Sorriso” (1986, n.d.)

Antes de mais, importa referir em que consiste o Mecenato. Este conceito remonta à época renascentista, quando, nas cidades italianas, os senhores mais abastados financiavam obras de artistas conceituados, ajudando a desenvolver uma mentalidade atenta e apreciadora das artes e da cultura clássica. Atualmente, define-se como o apoio económico concedido por pessoas singulares ou coletivas a entidades públicas ou privadas que se dedicam a proporcionar o desenvolvimento da sociedade nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva, educacional ou científica. Os mecenas intervêm nas causas acima identificadas e são definidos pelas pessoas singulares ou coletivas que apoiam, através da concessão de donativos.

⁴ Artigo 115.º da Lei n.º 3-B/2010 de 28/04

Este apoio voluntário, de caráter gratuito, provoca a quem concede os donativos a satisfação pessoal e o prestígio reforçando o seu estatuto social.

Em consequência do reconhecido mérito da missão prosseguida pelas entidades que se dedicam a estas obras classificadas de interesse público, o legislador concedeu um conjunto de incentivos de natureza fiscal em benefício daqueles que atribuam donativos a essas entidades.

O benefício dos incentivos fiscais que aqui serão apresentados, estão previstos no EBF, e baseiam-se na redução do imposto sobre o rendimento, no que concerne ao IRC através de uma dedução à matéria coletável. Deste modo, os benefícios fiscais relativos ao mecenato constam dos artigos 61.º a 66.º do EBF.

De acordo com o EBF, são considerados para efeitos fiscais os donativos em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas, que configurem obrigações de caráter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas nele previsto, cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.

No caso de donativos em espécie, o valor a considerar, para efeitos do cálculo da dedução ao lucro tributável, é o valor fiscal que os bens tiverem no exercício em que forem doados, deduzido, quando for caso disso, das reintegrações ou provisões efetivamente praticadas e aceites como custo fiscal ao abrigo da legislação aplicável.

Esclarece a circular 12/2002 que deve apurar-se:

“... se a regalia eventualmente facultada pelo beneficiário do mesmo confirma o espírito de liberalidade do doador ou se, pelo contrário, permite concluir pela existência de uma intenção de enriquecimento, consubstanciando um negócio oneroso.

Para o efeito de recusar ao donativo a natureza de mecenato não basta que a regalia que lhe esteja associada seja desejada pelo doador, é necessário averiguar se aquela regalia foi desejada como corresponsivo patrimonial do donativo de tal modo que se possa dizer ferido o espírito de liberalidade do doador.”

Posteriormente a Circular 2/2004 clarifica: “As importâncias que revistam a natureza de donativos fora do âmbito do regime do mecenato não logram passar o teste da respetiva indispensabilidade, pelo que não são aceites como custos para efeitos fiscais.” Conclui-se assim que apenas os donativos entregues ao abrigo do EBF são aceites fiscalmente, todos os restantes não abrangidos pela norma não são considerados como gasto fiscal, sendo de acrescentar ao resultado contabilístico para efeitos de matéria coletável.

Os limites e majoração do Mecenato Social, Cultural, Ambiental, Desportivo, Educacional e Científico apresentados nas tabelas seguintes representam os valores em vigor para o ano de 2012. Contudo tendo sido publicada a LOE para 2013 constata-se que esses limites e majoração não sofreram qualquer alteração mantendo-se os valores inalterados para o ano de 2013.

2.3.2.1 Mecenato social

No mecenato social são consideradas as atividades de assistência a pessoas vulneráveis, iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social., apoio e tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida com cancro ou diabetes, apoio à infância ou à terceira idade, apoio a deficientes e portadores de doença mental.

As entidades beneficiárias abrangidas são nomeadamente:

- a) Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, associações de municípios e de freguesias, Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial.
- b) Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural relativamente à sua dotação inicial, que tenham sido reconhecidos por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela,
- c) Instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas coletivas legalmente equiparadas; Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social, e cooperativas de solidariedade social; Centros de cultura e desporto organizados nos termos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores, desde que destinados ao desenvolvimento de atividades de natureza social; Organizações não-governamentais cujo objeto estatutário se destine essencialmente à promoção dos valores da cidadania, da defesa dos direitos humanos, dos direitos das mulheres e da igualdade de género, nos termos legais aplicáveis; Organizações não-governamentais para o desenvolvimento;

d) Outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária, em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade internacional, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto do Ministro das Finanças e do Ministro dos Negócios Estrangeiros.

Aproveitam de consideração especial as medidas específicas seguintes:

aa) Apoio à Infância, apoio e tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos; Promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente no âmbito do rendimento social de inserção, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adotadas no contexto do mercado social de emprego.

bb) Apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim; apoio a meios de informação, de aconselhamento, de encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil; apoio, acolhimento e ajuda humana e social a mães solteiras; acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situação de risco ou vítimas de abandono; ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação socioeconómica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança; apoio à criação de infraestruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a atividade profissional dos pais.

Na tabela seguinte são apresentadas as percentagens dos valores de majoração concedidos assim como os limites para efeitos fiscais de acordo com a entidade a quem foi efetuado o donativo.

Tabela 1 - Limites e majoração Mecenato Social

MECENATO SOCIAL			
Entidades Beneficiárias	Valores dedutíveis -Majoração	Limite custos fiscais	Reconhecimento prévio/despacho conjunto Min.finanças e da tutela.
a)	140% 130% em caso de contratos plurianuais	Sem	Não
	150% em caso de medidas específicas bb)	8/1000 Volume vendas ou serviços prestados	
b)	140% 130% em caso de contratos plurianuais	Sem	Sim
	150% em caso de medidas específicas bb)	8/1000 Volume vendas ou serviços prestados	
c)	130% 140% em caso de medidas específicas aa)	8/1000 Volume vendas ou serviços prestados	Não
d)	150% em caso de medidas específicas bb)		Sim

2.3.2.2 Mecenato cultural

O mecenato cultural assenta na proteção aos artistas e às artes, inclui designadamente as ações apoio à moda, à arte, aos museus, aos audiovisuais, à dança, à música, ao teatro e ao património.

As entidades públicas beneficiárias são:

O Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais e qualquer dos seus Serviços, Estabelecimentos e Organismos, ainda que personalizados, Associações de Municípios e de Freguesias, Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as Autarquias Locais participem no património inicial, Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente cultural, relativamente à sua dotação inicial, e os respetivos estatutos prevejam que, em caso de extinção, os respetivos bens revertam para o Estado ou sejam cedidos a entidades abrangidas pelo art.º 10.º do CIRC.

No que respeitam a entidades privadas, incluem-se as cooperativas culturais, Institutos, Fundações e Associações que prossigam atividades de investigação, de cultura e de defesa do património histórico-cultural e outras entidades sem fins lucrativos que desenvolvam

ações no âmbito do teatro, do bailado, da música, da organização de festivais e outras manifestações artísticas e da produção cinematográfica, audiovisual e literária, museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais.

Os limites para efeitos deste mecenato são os apresentados na tabela seguinte:

Tabela 2 - Limites e majoração Mecenato Cultural

MECENATO CULTURAL			
Entidades Beneficiárias	Valores dedutíveis - Majoração	Limite custos fiscais	Reconhecimento prévio/despacho conjunto Min.finanças e da tutela.
Entidades públicas		Sem	Não
Fundações de iniciativa exclusivamente privada relativamente à sua dotação inicial ...	120%	Sem	Sim
Entidades privadas	130% em caso de contratos plurianuais		
Organismos públicos de produção artística com projetos relevantes nas áreas do teatro, música, ópera e bailado	140%	6/1000 Volume vendas ou serviços prestados	Não

2.3.2.3 Mecenato ambiental

O Mecenato Ambiental consiste nas atividades desenvolvidas de natureza de defesa do ambiente.

Ficam abrangidas ao abrigo deste Mecenato as entidades públicas, Estado, regiões autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, associações de municípios e de freguesias, Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial e as Organizações Não Governamentais de Ambiente (ONGA) e Equiparadas.

Neste mecenato os limites são de acordo com a tabela que abaixo se apresenta:

Tabela 3 - Limites e majoração Mecenato Ambiental

MECENATO AMBIENTAL			
Entidades Beneficiárias	Valores dedutíveis - Majoração	Limite custos fiscais	Reconhecimento prévio/despacho conjunto Min.finanças e da tutela.
Entidades públicas	120%	Sem	Não
	130% em casos de contratos plurianuais		
ONGA e Equiparadas		6/1000	Não se inscritas no Registo Nacional das ONGA

2.3.2.4 Mecenato desportivo

O Mecenato desportivo abrange todas as atuações de promoção à prática desportiva, as manifestações de interesse desportivo, ações em benefício do desporto, organização de eventos desportivos.

As entidades beneficiárias ao abrigo deste regime são:

a) Públicas

- Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, associações de municípios e de freguesias, Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial.

b) Privadas

b1) Comité Olímpico de Portugal; a Confederação do Desporto de Portugal; as pessoas coletivas titulares de estatuto de utilidade pública desportiva – federações desportivas nacionais; Centros de Cultura e Desporto (CCD) organizados nos termos dos estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL).

b2) Associações promotoras do desporto – (APD); as associações dotadas de estatuto de utilidade pública que tenham como objeto o fomento e a prática de atividades desportivas, com exceção das secções participantes em competições de natureza profissional – clubes desportivos; as associações distritais e regionais;

Para este efeito os limites são:

Tabela 4 - Limites e majoração Mecenato Desportivo

MECENATO DESPORTIVO			
Entidades Beneficiárias	Valores dedutíveis - Majoração	Limite custos fiscais	Reconhecimento prévio/despacho conjunto Min.finanças e da tutela
Entidades públicas	120% 130% em caso de contratos plurianuais	Não	Não
Entidades privadas b1		6/1000 Volume de vendas e serviços prestados	
Entidades privadas b2			Sim

2.3.2.5 Mecenato educacional

O Mecenato educacional engloba todas as atividades do âmbito educacional, organização da promoção de enriquecimento curricular, ações de apoio às famílias.

Constam das entidades beneficiárias:

a) Entidades públicas

-Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, associações de municípios e de freguesias, Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial.

b) Entidades Privadas

b1) Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais.

b2) Estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas, creches, lactários e jardins-de-infância legalmente reconhecidos pelo ministério competente.

Neste mecenato os limites corresponde a:

Tabela 5 - Limites e majoração Mecenato Educacional

MECENATO EDUCACIONAL			
Entidades Beneficiárias	Valores dedutíveis - Majoração	Limite custos fiscais	Reconhecimento prévio/despacho conjunto Min.finanças e da tutela
Entidades públicas	120%	Sem	Não
Entidades privadas b1)	130% em caso de contratos plurianuais	6/1000 Volume vendas ou serviços prestados	
Entidades privadas b2)	140%		Sim

2.3.2.6 Organismos associativos

É definido o limite de 1/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados no exercício da atividade comercial, industrial ou agrícola, para as importâncias atribuídas pelos associados aos respetivos organismos associativos a que pertençam, com vista à satisfação dos seus fins estatutários, como gasto ou perdas do exercício.

2.3.3 Limitações ao artigo 62.º

A dedução dos donativos acima enunciados em conjunto com do artigo 64.º, não poderá exceder 8/1000 do volume de vendas ou serviços prestados realizados no exercício quando sejam beneficiárias entidades de natureza privada.

Do artigo 64.º consta:

“Não estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas, a título gratuito, pelas entidades a quem sejam concedidos donativos abrangidos pelo presente diploma, em benefício direto das pessoas singulares ou coletivas que os atribuam, quando o correspondente valor não ultrapassar, no seu conjunto, 5% do montante do donativo recebido.”

2.3.4 Mecenato Científico - Artigo 62.º-A

O mecenato científico visa nas atividades que prossigam objetivos que se dediquem à divulgação científica, ao desenvolvimento de ações de demonstração de resultados de investigação e desenvolvimento tecnológico, sempre que a respetiva atividade assuma, predominantemente, carácter científico.

São consideradas entidades beneficiárias nomeadamente, fundações, associações e institutos públicos ou privados, instituições do ensino superior, bibliotecas, mediatecas, centro de documentação, laboratórios do Estado, laboratórios associados, unidades de investigação e desenvolvimento, centros de transferência e centros tecnológicos, órgãos de comunicação social.

Tabela 6 - Limites e majoração Mecenato Científico

MECENATO CIENTIFICO			
Entidades Beneficiárias	Valores dedutíveis - Majoração	Limite custos fiscais	Reconhecimento prévio/despacho conjunto Min. finanças e da tutela
Natureza pública	130%	Sem	Não
Natureza privada	140% em caso de contratos plurianuais	8/1000 Volume de vendas e serviços	Sim

Todos os incentivos englobados neste mecenato dependem de acreditação, por uma entidade acreditadora designada por despacho do Ministro da Educação e Ciência, que comprove a afetação do donativo a uma actividade de natureza científica.

2.3.4.1 Tipo de donativos

Os donativos ao abrigo do mecenato científico podem revestir as seguintes formas:

- a) Em dinheiro
- b) Em espécie, sendo neste caso considerado para o valor dos bens, o valor fiscal que os mesmos tiverem no exercício em que foram doados.

- No caso de bens do ativo fixo tangível será o custo de aquisição ou de produção deduzido das depreciações efetivamente praticadas e aceites fiscalmente sem prejuízo do disposto no n.º 5 do artigo 30.º CIRC que refere: "... , não podendo, no entanto, as quotas mínimas

imputáveis ao período de tributação ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros períodos de tributação.”

- No caso de bens de natureza inventário, o custo de aquisição ou de produção eventualmente deduzido das perdas por imparidade que devam ser constituídas de acordo com o respetivo regime fiscal.

c) Em recursos humanos, sendo que o valor da cedência de um investigador ou especialista quantifica-se pelos encargos despendidos pela entidade patronal com a sua remuneração, acrescido dos encargos suportados para o regime obrigatório da segurança social durante o período da cedência.

2.3.5 Obrigações acessórias

A entidade que efetua o donativo deverá obter junto da entidade beneficiária um documento comprovativo dos montantes dos donativos, em dinheiro, quando este seja de natureza monetária ou com indicação da identificação dos bens, no caso de donativos em espécie.

Para além de constar a qualidade jurídica da entidade beneficiária, o normativo legal onde se enquadra no âmbito do mecenato, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento, assim como a menção de que o donativo é concedido sem contrapartidas, de acordo com o previsto no artigo 61.º.

Os donativos em dinheiro de valor superior a €200 devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto.

Capítulo III - Exemplos Práticos

3.1 Benefício fiscal Artigo 19.º - Criação de emprego

Vamos apresentar um exemplo prático baseado em dados simulados avaliando os seus efeitos de acordo com a legislação em vigor à data de 31-12-2012.

3.1.1 Apuramento dos trabalhadores enquadráveis

Para aplicação prática deste benefício é necessário em primeiro lugar proceder à recolha da lista de funcionários que se enquadram nos requisitos do n.º 2 do artigo 19.º, isto é, todos os jovens entre 16 e 35 anos inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com exceção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino; e os desempregados de longa duração, os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses.

Inicia-se a construção da tabela com a lista de nome, data de nascimento, nível de habilitações dos funcionários admitidos, assim como os funcionários que cessaram os contratos de trabalho no mesmo período e que se encontravam contemplados para efeitos deste benefício em períodos anteriores.

Em seguida, verificar-se-á o tipo de contrato existente. Note-se que apenas poderão ser considerados os constantes do n.º1 do artigo 19.º dos trabalhadores admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, incluindo também os trabalhadores cujos contratos a termo se converteram em contratos sem termo conforme despacho do processo: 2691/2007. (Anexo I)

Na fase seguinte, deverá averiguar-se quais as contratações elegíveis. Estas consistem na diferença entre os postos de trabalho criados neste âmbito e os postos de trabalho em que ocorreram cessações de contratos de trabalho e que se encontravam abrangidos pela mesma norma. Tal como consta no n.º 2 d) artigo 19.º «Criação líquida de postos de trabalho» a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

Apresentamos a tabela seguinte, que foi construída baseada nos requisitos anteriormente definidos.

Tabela 7 - Lista de trabalhadores apurados para análise

Nº Func	Nome	Dt Nasc	DtAdmissão	Vínculo sem termo	Saída	Nível de Habilitações
117	ROSA GONÇALVES	28-09-1982	02-07-2010	01-01-2012		ENSINO SECUNDARIO(12.ANO)
136	DAVID FERNANDES	25-05-1988	08-10-2010	07-04-2012		LICENCIATURA CIENCIAS EMPRESARIAIS
138	ROSÁRIO CASTRO	07-03-1981	02-12-2010	01-06-2012		2.CICLO ENSINO BASICO (6.ano ou equivalente)
139	GRACIETE RIBEIRO	27-11-1981	11-12-2010	10-06-2012		3.CICLO ENSINO BASICO (9.ano ou equivalente)
140	PEDRO ALVES	18-07-1990	14-12-2010	13-06-2012		3.CICLO ENSINO BASICO (9.ano ou equivalente)
141	CÉLIA CUNHA	27-04-1981	17-12-2010	16-06-2012		2.CICLO ENSINO BASICO (6.ano ou equivalente)
126	MARTA SOUSA	17-08-1989	29-01-2011	28-07-2012		ENSINO SECUNDARIO(12.ANO)
115	ROSA FERNANDES	09-05-1978	01-02-2011	31-07-2012		2.CICLO ENSINO BASICO (6.ano ou equivalente)
116	SANDRA RIBEIRO	12-01-1987	01-02-2011	31-07-2012		ENSINO SECUNDARIO TECNICO COMPLEMENTAR
106	ANDREIA LOPES	04-03-1979	29-03-2011	28-09-2012		1.CICLO ENSINO BASICO (4.ano)
109	ARTUR PEREIRA				31-10-2012	
102	ANABELA ALMEIDA	13-01-1985	07-06-2011	06-12-2012		3.CICLO ENSINO BASICO (9.ano ou equivalente)

Analisando a tabela, verifica-se que não pode ser incluído para efeitos deste benefício fiscal, conforme estipulado no n.º 2 d) do artigo 19.º o funcionário n.º 140 por ter idade inferior a 23 anos e não ter completado o ensino secundário, nem se encontrar a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino.

Constatamos que cessou o contrato de trabalho do funcionário n.º 109 que se encontrava enquadrado ao abrigo deste benefício em anos anteriores. Por este motivo, a funcionária n.º 102, com entrada imediatamente posterior e requisitos válidos para o benefício, deverá ser excluída, dado que com esta admissão não se verifica a criação líquida de posto de trabalho devido à saída ocorrida.

Resumindo, referente às contratações sem termo do exercício de 2012, serão considerados os encargos correspondentes à criação líquida dos postos de trabalho dos funcionários n.ºs 117, 136, 138, 139, 141, 126, 115, 116, 106 a contar da data de vínculo sem termo e pelo período de cinco anos a contar da data de início de vigência do contrato de trabalho, o que significa que poderá refletir-se em seis exercícios económicos sempre que o início do contrato não coincida com início do exercício económico.

Na construção da tabela seguinte, estas contratações serão acrescidas à lista de funcionários eleitos em anos anteriores, que se encontram no decurso do período dos cinco anos para efeitos deste benefício.

3.1.2 Cálculo do benefício

No preenchimento da próxima tabela, considera-se relevante a menção à data de início e de fim do benefício; numa outra coluna, registrar-se-ão os encargos dispendidos com cada funcionário desde a data de vínculo sem termo a 31 de Dezembro do ano em causa.

Refere-se no n.º 2 c) que «Encargos» são os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade.

Como documento de suporte, é aconselhável anexar a conta corrente de cada funcionário referente ao período em análise que serviu de base ao preenchimento das tabelas.

De seguida, adiciona-se uma coluna com o cálculo de 50% de majoração, sobre os encargos registados na coluna anterior, conforme mencionado no n.º 1 artigo 19.º “...são considerados em 150 % do respetivo montante, contabilizado como custo do exercício.”

Por fim, na coluna final, registrar-se-á o montante máximo de majoração a conceder por cada funcionário, sendo que o valor máximo corresponderá segundo o n.º 3 do artigo 19.º “O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.”

Para o exercício de 2012, sendo a retribuição mínima mensal garantida de 485€, determina que o montante máximo de majoração anual por posto de trabalho corresponde a 6.790€.

Caso o montante obtido com a majoração de 50% ultrapasse esse limite, apenas será considerado o valor de 6.790€; quando inferior, aplicar-se-á o valor obtido.

Para cada trabalhador são tidos em conta os encargos aceites desde a data de início até à data de fim do período de 2012. No caso do trabalhador n.º 5 indicado na tabela abaixo, o benefício termina em 16/12/2012 pelo que, apenas são considerados os encargos até essa mesma data, independentemente do contrato de trabalho continuar em vigor. Aplica-se a mesma regra nas situações de admissões.

Após recolha de todos os elementos procede-se ao seu registo obtendo o quadro que se segue:

Tabela 8 - Cálculo do benefício fiscal- criação de emprego 2012

Nº F	Nome	Dt.Nasc.	Início	Saídas	Fim benefício	Salario +Seg.Social	Enc.x50%	Dedução max.6790,00
5	RICARDINA FREITAS	21-06-1983	17-12-2007		16-12-2012	26.501,39 €	13.250,69 €	6.790,00 €
6	PATRICIA SOUSA	17-07-1983	08-08-2008		07-08-2013	11.609,51 €	5.804,75 €	5.804,75 €
8	GENOVEVA ALVES	21-10-1983	21-03-2008		20-03-2013	12.649,86 €	6.324,93 €	6.324,93 €
33	ELSA VELOSO	15-01-1981	24-10-2008		23.10.2013	15.585,30 €	7.792,65 €	6.790,00 €
40	FILIPA COSTA	14-02-1979	01-08-2010		31-07-2015	12.349,08 €	6.174,54 €	6.174,54 €
42	DULCE MARTINS	02-12-1981	05-01-2009		04-01-2014	14.502,76 €	7.251,38 €	6.790,00 €
45	DALIA MARTINS	07-09-1976	01-08-2009		31-07-2014	8.385,31 €	4.192,66 €	4.192,66 €
47	SUSANA VENTURA	24-07-1980	05-03-2009		04-03-2014	22.972,95 €	11.486,48 €	6.790,00 €
50	TIAGO COSTA	18-03-1988	17-03-2009		16-03-2014	12.127,50 €	6.063,75 €	6.063,75 €
53	FILIPA FARIA	01-08-1986	10-04-2009		09-04-2014	12.266,10 €	6.133,05 €	6.133,05 €
54	SONIA RODRIGUES	07-05-1975	01-08-2009		31-07-2014	9.286,73 €	4.643,37 €	4.643,37 €
55	ALEXANDRINA FREITAS	08-04-1982	11-04-2009		10-04-2014	11.659,73 €	5.829,86 €	5.829,86 €
57	CLAUDIA OLIVEIRA	29-09-1985	01-08-2009		31-07-2014	8.072,79 €	4.036,40 €	4.036,40 €
62	NATALIA FREITAS	02-05-1978	01-08-2009		31-07-2014	9.636,17 €	4.818,08 €	4.818,08 €
70	PATRICIA FERNANDES	28-09-1980	03-08-2010		02-08-2015	10.776,15 €	5.388,08 €	5.388,08 €
106	ANDREIA LOPES	04-03-1979	28-09-2012		28-09-2017	2.400,75 €	1.200,38 €	1.200,38 €
109	ARTUR PEREIRA	10-08-1976	07-11-2010	31-10-2012	06-11-2014	10.785,20 €	5.392,60 €	5.392,60 €
115	ROSA FERNANDES	09-05-1978	01-08-2012		31-07-2017	3.724,21 €	1.862,10 €	1.862,10 €
116	SANDRA RIBEIRO	12-01-1987	01-08-2012		31-07-2017	3.601,13 €	1.800,56 €	1.800,56 €
117	ROSA GONÇALVES	28-09-1982	02-01-2012		01-01-2017	11.453,77 €	5.726,88 €	5.726,88 €
122	ROSA ARAÚJO	07-12-1978	03-05-2010		02-05-2015	4.730,28 €	2.365,14 €	2.365,14 €
125	PATRICIA FERNANDES	12-01-1981	06-05-2010		05-05-2015	19.213,43 €	9.606,71 €	6.790,00 €
126	MARTA SOUSA	17-08-1989	29-07-2012		28-07-2017	5.256,90 €	2.628,45 €	2.628,45 €
134	VITOR PINHEIRO	07-03-1983	15-06-2010		14-06-2015	10.714,77 €	5.357,39 €	5.357,39 €
136	DAVID FERNANDES	25-05-1988	08-04-2012		07-04-2017	12.908,98 €	6.454,49 €	6.454,49 €
138	ROSÁRIO CASTRO	07-03-1981	02-06-2012		01-06-2017	6.693,64 €	3.346,82 €	3.346,82 €
139	GRACIETE RIBEIRO	27-11-1981	11-06-2012		10-06-2017	3.020,94 €	1.510,47 €	1.510,47 €
141	CÉLIA CUNHA	27-04-1981	17-06-2012		16-06-2017	5.715,46 €	2.857,73 €	2.857,73 €
Total								133.862,47 €

Apura-se, assim, o valor total de 133.862,47€, para efeitos de benefício fiscal criação de emprego, que corresponde ao montante a inscrever na declaração de rendimentos modelo 22 campo 774, o qual será abatido à matéria colectável apurada.

3.2 Benefício fiscal do Mecenato – Artigo 62.º

A empresa concedeu um donativo no valor de 500€ a uma instituição particular de solidariedade social, que se dedica exclusivamente ao apoio à infância.

Este donativo enquadra-se no mecenato social no artigo 62.º n.º 3 alínea a), conjugada com o n.º 4 alínea a), sendo que a majoração concedida é de 140% até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou serviços.

O valor de majoração será de 500€ x 140% = 700€.

Dado que o valor do 500€ já está considerado no resultado contabilístico por se tratar de um gasto do exercício, apenas será considerado para dedução no campo 774 do quadro 07 da modelo 22 o valor da majoração de 200€.

Importa verificar a limitação expressa no n.º 3 do artigo 62.º, onde se refere que o valor da majoração não poderá exceder 8/1000 do volume de vendas ou serviços prestados.

Considerando um volume de negócios de 2.300.000€, o limite máximo a deduzir é de $2.300.000 \times 8/1000 = 18.400\text{€}$, tendo em conta que 700€ é inferior a 18.400€, não ultrapassa o limite estipulado. Assim, poderá ser deduzido o valor de 200€.

Contudo, caso houvesse outros donativos efetuados ao abrigo deste mesmo artigo, seria necessário confirmar a limitação estipulada no n.º12 do artigo 62.º, considerando o conjunto dos donativos. “ A dedução a efetuar nos termos dos n.ºs 3 a 8, bem como do artigo 64.º, não pode ultrapassar na sua globalidade 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados realizados pela empresa no exercício.”

3.3 Efeitos no imposto sobre o rendimento

Para exemplificar o efeito destes benefícios, no que concerne ao apuramento do imposto a pagar e a poupança obtida por via da sua aplicação, iremos fazer uma abordagem simplificada, considerando a soma do resultado líquido já com os acréscimos previstos no quadro 07 da modelo 22 e com valores a deduzir, apenas os benefícios fiscais.

Assim, somando a dedução apurada para cada um dos benefícios, obtemos um total de 134.062,47€ que será o valor a considerar no campo 774 do quadro 07 da modelo 22.

- Artigo 19.º 133.862,47€
- Artigo 62.º 200,00€

Para constatar os efeitos produzidos do aproveitamento dos ditos benefícios fiscais, serão exemplificadas duas simulações, apresentando em simultâneo algumas reflexões.

3.3.1 1.ª Simulação

Vejamos, então, no caso em que o resultado contabilístico da empresa já com os acréscimos dos campos 708 a 752 do quadro 07 da modelo 22 importa em 225.500,00€.

Tabela 9 - Apuramento do lucro tributável - Simulação 1

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
	SOMA (campo 708 a 752)	753	225.500,00
A DEDUZIR			
	Benefícios Fiscais	774	134.062,47
	SOMA (campo 774 a 775)	776	91.437,53
	PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (se 776>753)	777	
	LUCRO TRIBUTÁVEL (se 753>776)	778	91.437,53

De um valor positivo de 225.500,00€ deduzindo os benefícios fiscais apurados anteriormente, obtemos como resultado um lucro tributável no valor de 91.437,53€.

3.3.1.1 Cálculo do imposto a pagar

Vamos agora proceder ao cálculo do imposto a pagar. Não será considerada a taxa de derrama para o efeito, mas apenas a taxa do imposto sobre o rendimento.

Relembramos que o efeito demonstrado é baseado na legislação em vigor à data de 31 de dezembro de 2012.

A taxa a aplicar será a constante do artigo 87.º Taxas do CIRC que se cifra em 25%.

Assim sendo, o valor de imposto sobre o rendimento apurado seria:

$$91.437,53 * 25\% = 22.859,38\text{€}$$

Todavia, para efeitos de cálculo do imposto é necessário verificar a limitações previstas.

De acordo com o artigo 92.º do CIRC

“.....o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e no artigo 75.º.”

Contudo, no n.º 2 alínea d) é referido: “Excluem-se do disposto no número anterior os seguintes benefícios fiscais:

d) Os previstos nos artigos 19.º, 32.º e 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.”

Tendo em conta as limitações expressas no artigo 92.º do CIRC, temos de efetuar novo cálculo, excluindo ao lucro tributável os benefícios fiscais deduzidos com exceção dos referidos no n.º 2, no caso concreto o artigo 19.º EBF.

Obtemos, assim o seguinte cálculo:

$$(91.437,53 + 200,00) * 25\% = 22.909,38\text{€}$$

Importa verificar se o resultado obtido não é inferior a 90% do valor calculado com os benefícios.

$$22.909,38 * 90\% = 20.618,44$$

Apura-se que 20.618,44 é inferior a 22.859,38, logo não há lugar a correção.

Caso o valor apurado fosse superior a 22.859,38€, a diferença até esse montante seria levado ao campo 371 do quadro 10 da declaração modelo 22 do IRC (Resultado da liquidação).

Conclui-se que o valor a pagar importa em 22.859,38€.

3.3.1.2 Cálculo da poupança obtida

Vejam agora qual seria a fatura fiscal, caso não se aproveitasse benefícios fiscais.

Recordamos que o lucro tributável apurado foi de 225.500,00€, a este valor aplicar-se-ia a taxa do artigo 87.º do CIRC que corresponde a 25%.

Obtemos a seguinte expressão para o imposto a pagar:

$$225.500,00 * 25\% = 56.375,00$$

Nestes termos, a poupança obtida com o aproveitamento dos benefícios fiscais é:

$56.375,00 - 22.859,38 = 33.515,62\text{€}$

3.3.2 2.ª Simulação

Vamos agora exemplificar com um resultado contabilístico já acrescido dos campos 708 a 752 do quadro 07 da modelo 22 no montante de 123.500,00€.

Tabela 10 - Apuramento do lucro tributável - Simulação 2

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
	SOMA (campo 708 a 752)	753	123.500,00
A DEDUZIR			
	Benefícios Fiscais	774	134.062,47
	SOMA (campo 774 a 775)	776	- 10.562,47
	PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (se 776>753)	777	- 10.562,47
	LUCRO TRIBUTÁVEL (se 753>776)	778	

Do valor positivo de 123.500,00€ deduzindo os benefícios fiscais apurados anteriormente obtemos como resultado um prejuízo para efeitos fiscais no valor de 10.562,47€.

3.3.2.1 Cálculo do imposto a pagar

Dado que é obtido um prejuízo fiscal, em princípio não há lugar a pagamento de imposto. Contudo registou-se uma dedução de benefícios fiscais, logo é necessário proceder à confirmação dos limites do artigo 92.º do CIRC, conforme explicado na simulação anterior.

Assim sendo, ao prejuízo fiscal somar-se-á o benefício fiscal deduzido referente ao artigo 62.º do EBF, já que o benefício fiscal do artigo 19.º não é contemplado nas limitações.

$$-10.562,47 + 200,00 = -10.362,47$$

Conclui-se que continuamos com um prejuízo fiscal, neste contexto não há lugar a pagamento de imposto.

3.3.2.2 Cálculo da poupança obtida

Analisemos agora em quanto importaria a fatura fiscal, caso não se usufrísse dos benefícios fiscais.

Lembramos que o lucro tributável apurado foi de 123.500,00€. A este valor aplicar-se-ia a taxa de 25% de acordo com o n.º1 do artigo 87.º do CIRC.

Obtemos a seguinte expressão para o imposto a pagar:

$$123.500,00 * 25\% = 30.875,00$$

Desta forma, a poupança obtida com o usufruto dos benefícios fiscais é:

$30.875,00 - 0,00 = 30.875,00\text{€}$
--

A poupança corresponde à totalidade do imposto que deixa de ser pago, visto que na simulação do ponto 3.3.2.1 com a utilização do benefício fiscal corresponde o valor 0,00€ de imposto a pagar.

3.3.2.3 Considerações

Convém lembrar que o prejuízo fiscal tem algumas implicações que não podem ser desprezadas, nomeadamente no que concerne às tributações autónomas expressas no artigo 88.º do CIRC quanto ao que refere o n.º 14. “ As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores.”

Deste modo, a poupança obtida poderá não ser a apurada no ponto 3.3.2.2, se a empresa tiver despesas sujeitas a tributações autónomas, dado que, ao apresentar prejuízo fiscal (neste caso por utilizar benefícios fiscais) a taxa da tributação autónoma sobre as despesas a ela sujeita fica agravada em 10%. Assim sendo, a poupança será o valor do imposto que deixa de ser pago deduzido do valor correspondente ao agravamento da taxa de tributação autónoma.

Todavia, a vantagem obtida na poupança da fatura fiscal devido à utilização dos benefícios fiscais compensará sempre o acréscimo de 10% a pagar de taxa de tributações autónomas, caso existam despesas sujeitas à mesma.

3.4 Procedimentos declarativos

De acordo com a legislação em vigor em 31-12-2012, e ainda atualmente, os benefícios fiscais a que se refere o campo 774 deste quadro (quadro 07 da modelo 22) são todos os que operam por dedução ao rendimento, nomeadamente os relativos à criação de emprego e ao mecenato; são obrigatoriamente discriminados no quadro 04 do anexo D da declaração modelo 22. (Anexo VI)

Assim, em concordância com as instruções de preenchimento do anexo D;

“Este anexo é obrigatoriamente apresentado pelas entidades:

- Que exercendo, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, usufruam de regimes de isenção ou de qualquer outro benefício fiscal no período a que respeita a declaração.

..... “

O seu quadro 04 – Deduções ao rendimento - destina-se a ser preenchido pelas entidades que pretendam aproveitar dos benefícios para efeitos do apuramento do lucro tributável do período, isto é, os mencionados no campo 774 do quadro 07 da declaração modelo 22.

Acrescenta, ainda, que os benefícios são discriminados por normativo legal, indicando-se para cada um o montante da respetiva dedução efetuada.

Considerando os exemplos anteriormente apresentados, o campo 401 deste quadro servirá para mencionar o valor da majoração referente ao benefício fiscal do artigo 19.º do EBF, e no campo 406 do mesmo quadro registar-se-á o valor da majoração do benefício do artigo 62.º do EBF.

04	DEDUÇÕES AO RENDIMENTO (a deduzir no campo 774 do Quadro 07 da Declaração)	
	NORMATIVO LEGAL	DEDUÇÃO EFETUADA
	MAJORAÇÃO À CRIAÇÃO EMPREGO (art.º 19.º do EBF)	401
	FUNDOS DE INVESTIMENTO [art.º 22.º, n.º 14, al. b) do EBF]	402
	ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA DOS LUCROS DISTRIBUÍDOS POR SOC. RESIDENTES NOS PALOP E TIMOR-LESTE (art.º 42.º do EBF)	403
	MAJORAÇÕES APLICADAS AOS BENEFÍCIOS FISCAIS À INTERIORIDADE [art.º 43.º, n.º 1, alíneas c) e d) do EBF]	404
	EMPRESAS ARMADORAS DA MARINHA MERCANTE NACIONAL (art.º 51.º do EBF)	405
	MAJORAÇÕES APLICADAS AOS DONATIVOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 62.º E 62.º-A DO EBF	406
	MAJORAÇÃO QUOTIZAÇÕES EMPRESARIAIS (art.º 44.º do CIRC)	407
	MAJORAÇÃO APLICADA AOS GASTOS SUPOSTADOS COM A AQUISIÇÃO, EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS, DE COMBUSTÍVEIS PARA ABASTECIMENTO DE VEÍCULOS (art.º 70.º, n.º 4 do EBF)	408
	REMUNERAÇÃO CONVENCIONAL DO CAPITAL SOCIAL (art.º 138.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)	409
	MAJORAÇÃO DOS GASTOS RELATIVOS A CRECHES, LACTÁRIOS E JARDINS DE INFÂNCIA (art.º 43.º, n.º 9 do CIRC)	412
	MAJORAÇÃO DAS DESPESAS REALIZADAS POR COOPERATIVAS EM APLICAÇÃO DA RESERVA PARA EDUCAÇÃO E FORMAÇÃO (art.º 66.º-A, n.º 7 do EBF)	413
		410
	TOTAL DAS DEDUÇÕES	411

Passando em seguida para o quadro 08 - Donativos previstos no artigo 62.º do EBF- do Anexo D acerca do qual as instruções de preenchimento referem;

“Este quadro é obrigatoriamente preenchido pelas entidades que efetuaram donativos com relevância fiscal no período a que respeita a declaração.

Para cada um dos donativos efetuados é necessário identificar o tipo de donativo, o NIF da entidade beneficiária e o respetivo valor sem majoração.”

08	DONATIVOS PREVISTOS NOS art.ºs 62.º e 62.º-A do EBF		
	TIPO DONATIVO	NIF DA ENTIDADE DONATÁRIA	VALOR DONATIVO
801		802	803
804		805	806

Os donativos são codificados segundo uma tabela de 01 a 24, baseada nos diversos números e alíneas do artigo 62.º do EBF, da qual destacamos o número aplicável ao exemplo anteriormente enunciado;

Código 11 – Mecenasato social – Apoio especial (n.ºs 3 e 4 do artigo 62.º)

Assim, o quadro 08 será preenchido indicando o código 11, o NIF da entidade donatária e o valor do donativo sem majoração.

Neste quadro, poderão ser adicionadas as linhas necessárias.

A cada código da tabela está associado a percentagem da respetiva majoração, que deverá corresponder ao valor mencionado no quadro 04. Implica que qualquer erro de codificação não validará a referida declaração.

O anexo D é entregue juntamente com a declaração modelo 22, que, conforme previsto na portaria n.º 1339/2005, de 30 de dezembro, é obrigatoriamente entregue por transmissão eletrónica de dados (internet).

No que concerne ao prazo para envio da referida declaração, de acordo com os n.ºs 1 e 2 do artigo 120.º do CIRC, a declaração é enviada, anualmente, até ao último dia do mês de maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil e para os sujeitos passivos com período especial de tributação, até ao último dia do 5º mês posterior à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

O n.º 1 do artigo 130.º do CIRC obriga os sujeitos passivos de IRC, com exceção dos isentos nos termos do artigo 9.º, a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º, com os elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do Ministro das Finanças.

A Portaria n.º 92-A/2011 de 28 de fevereiro regula o Processo de documentação fiscal, no Anexo I são referidos os documentos que dele devam constar. (Anexo VII)

O mapa de cálculo dos benefícios fiscais, assim como os elementos de suporte que serviram de base ao cálculo dos benefícios deverão ser devidamente incluídos no dossier fiscal.

Capítulo IV – Auditoria aos Benefícios Fiscais

4.1 Programa de trabalho para auditoria aos benefícios fiscais

De acordo com a NIR 300, que trata do planeamento no seu parágrafo 4, o auditor/revisor deve planejar o trabalho de Revisão/Auditoria de forma que a Revisão/Auditoria seja levado a efeito de uma forma eficaz.”⁵(VIII)

Nessa mesma norma, no parágrafo 9 é referido que o Revisor/Auditor deve desenvolver e documentar um programa de Revisão/Auditoria que estabeleça a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de Revisão/Auditoria planeados necessários para implementar o plano global de Revisão/Auditoria. (Anexo VIII)

Em cada área, são definidos diferentes objetivos de auditoria, cujo alcance exige um adequado planeamento e execução de trabalho.

Deste modo, devem ser elaborados programas de trabalho, para cada área a examinar, sob forma de um documento escrito que relata de forma ordenada uma série de procedimentos de verificação a serem aplicados durante o trabalho de auditoria, de modo a que sejam obtidas as melhores evidências e provas das áreas investigadas.

Esses programas de trabalho são documentos de auditoria, que servirão de guia à execução dos testes de controlo e dos procedimentos substantivos.

Os programas de trabalho devem ser compostos por três partes: a primeira abrangerá o resumo dos procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno utilizados pela empresa; da segunda parte constarão os objetivos de auditoria a atingir e, na terceira parte, serão enumerados os procedimentos de auditoria a realizar, para que os objetivos sejam atingidos.

Acessoriamente, o programa de trabalho é utilizado como forma de controlar o tempo gasto ao longo da auditoria em relação ao que foi previamente determinado, assim como também a qualidade do trabalho realizado.

Os programas de trabalho deverão ser integrados no *dossier* corrente.

“Os profissionais que têm uma longa experiência elaboram, mesmo para os assuntos que têm de examinar regularmente, programas de base pormenorizados, atualizados ou modificados sucessivamente em consequência da evolução da empresa...” (Snozzi, 1971, p. 19).

Um programa de trabalho constitui uma segurança, pois permite impedir esquecimentos e omissões. Daí tratar-se de um instrumento fundamental para execução de um trabalho com qualidade.

⁵ Tradução da OROC, a partir do texto aprovado em língua inglesa

A área dos benefícios fiscais, essencialmente no que respeita à criação de emprego, é muito complexa e requer uma atenção particular a todos os critérios exigidos, para que se possa usufruir do mesmo.

Como já referido nos capítulos anteriores, os benefícios fiscais permitem obter uma poupança de impostos para quem os utiliza. No entanto, eles provocam uma despesa pública, pelo que o seu usufruto é passível de revisão por parte da administração fiscal, a fim de atestar a sua conformidade.

De forma a evitar qualquer divergência que poderá ser sujeita a penalidades por parte da administração fiscal, é indispensável prevenir, seguindo uma orientação clara e objetiva através de um programa de trabalho específico para esta área.

No que concerne à área dos benefícios fiscais, em toda a pesquisa efetuada não foi encontrado um programa de trabalho que abrangesse este âmbito. Foi, por isso, elaborado um programa de trabalho específico, que servirá de apoio ao exame desta área.

Tabela 11 - Programa de Trabalho⁶

PROGRAMA DE AUDITORIA						
Nome do cliente:						
Área sob exame: Benefícios fiscais						
Data de referência da auditoria:					Página 1/4	
QT	TP	Nº	Descrição do objetivo/procedimento/teste	IT	MT	TR
			<p>I – Resumo dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno utilizados pela Empresa.....</p> <p>II – Objetivos de auditoria</p> <p>Concluir se:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com os benefícios fiscais são adequados e estão a ser bem aplicados. 2. Não existem dívidas de impostos ou contribuições ao Estado. 3. Os pressupostos que conferem o direito ao uso dos benefícios fiscais são cumpridos, dizem respeito ao período e estão em vigor no período sob exame. 4. Os benefícios fiscais estão adequadamente declarados na declaração de rendimentos modelo 22 e no seu anexo D. 5. Decorrente da utilização dos benefícios fiscais, o cálculo do imposto sobre o rendimento reflete o estipulado no Código do IRC. 6. Todas as informações pertinentes estão devidamente documentadas e incluídas no <i>dossier</i> fiscal. <p>III – Procedimentos/testes de auditoria</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Rever as políticas contabilísticas e fiscais adotadas pela empresa, nomeadamente seleção, aplicação, consistência, critérios de reconhecimentos e mensuração, e o sistema de controlo interno da empresa. Atualizar, se necessário, os respetivos <i>dossiers</i> de trabalho permanentes. 2. Obter certidões de não dívida ao setor público. 3. Obter listagem dos benefícios fiscais aplicáveis. 			

⁶ Estrutura retirada de Costa Baptista – *Auditoria Financeira*, questões da própria

PROGRAMA DE AUDITORIA

Nome do cliente:

Área sob exame: Benefícios fiscais

Data de referência da auditoria:

Página 2/4

QT	TP	Nº	Descrição do objetivo/procedimento/teste	IT	MT	TR
			<p>4. Obter legislação relativa aos benefícios em vigor no período</p> <p>5. Obter as informações vinculativas referente aos benefícios</p> <p>6. Relativamente ao benefício fiscal da criação ao emprego:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Obter listagem do pessoal ao serviço da empresa com data de vínculo sem termo iniciada no período sob exame, que cumpram os requisitos do artigo correspondente ao benefício fiscal de criação de emprego.b) Verificação das datas de nascimento pelos documentos de identificação para confirmação da idade dos jovens trabalhadores.c) Verificação através de documento oficial das habilitações literárias dos jovens trabalhadores.d) Referente aos desempregados de longa duração, obter documentos de entidade externa que comprove a sua situação aquando da admissão.e) Obter documento de entidade externa da respetiva admissão dos trabalhadores.f) Verificação para cada funcionário se existe o respetivo contrato de trabalho sem termo assinado pelo empregador e pelo trabalhador e a sua data início.g) Verificação que não esteja a ser aplicado outro benefício fiscal que não seja permitida a sua acumulação com este benefício.h) Confirmar que o benefício é concedido pela primeira vez a cada funcionário nesta ou noutra entidade com relações especiais nos termos do artigo 63.º CIRC.i) Verificação da permanência do funcionário através de documento emitido por uma entidade externa.j) Obter listagem dos funcionários que cessaram o contrato de trabalho no período sob exame.k) Verificar se os contratos cessados respeitam a trabalhadores que se encontrem nas mesmas circunstâncias dos requisitos do benefício fiscal de criação ao emprego.l) Obter documentos de entidade externa comprovando a cessação do contrato de trabalho.			

PROGRAMA DE AUDITORIA

Nome do cliente:

Área sob exame: Benefícios fiscais

Data de referência da auditoria:

Página 3/4

QT	TP	Nº	Descrição do objetivo/procedimento/teste	IT	MT	TR
			<p>m) Verificação das admissões elegíveis para criação líquida de postos de trabalho no período sob exame.</p> <p>n) Conferir se foi corretamente calculado o montante máximo de majoração anual por cada posto de trabalho.</p> <p>o) Verificação da soma aritmética do total do benefício fiscal.</p> <p>p) Obter mapa de contas correntes das remunerações registadas para cada funcionário contemplado para efeitos do benefício fiscal.</p> <p>q) Verificações dos valores de remunerações declarados a entidade externa se correspondem aos mapas de contas correntes.</p> <p>r) Conferência dos valores registados como encargos no mapa de apoio ao cálculo do benefício.</p> <p>s) Conferência dos valores de majoração.</p> <p>t) Conferir se foi corretamente calculado o montante máximo de majoração anual por cada posto de trabalho.</p> <p>u) Verificação da soma aritmética do total do benefício fiscal.</p> <p>7. Relativamente aos benefícios fiscais do Mecenato</p> <p>a) Recolha da cópia dos recibos dos donativos efetuados</p> <p>b) Verificação da conformidade dos recibos de acordo com o artigo 66.º do EBF.</p> <p>c) Averiguar se se encontram ativas as entidades a quem foram atribuídos os donativos.</p> <p>d) Confirmar a existência do despacho necessário ao reconhecimento se aplicável.</p> <p>e) Conferir se os valores de majoração estão de acordo com o respetivo mecenato</p> <p>f) Conferir se os limites estabelecidos no n.º 3, n.º 4 e n.º 12 do artigo 62.º do EBF não foram ultrapassados.</p> <p>g) Verificação da soma aritmética das majorações.</p> <p>8. Verificar o cálculo do imposto sobre o rendimento, nomeadamente se foi devidamente calculado o resultado da liquidação do artigo 92.º do CIRC.</p> <p>9. Verificação dos valores registados no campo 774 da declaração de rendimento modelo 22 e no anexo D.</p>			

PROGRAMA DE AUDITORIA

Nome do cliente:

Área sob exame: Benefícios fiscais

Data de referência da auditoria:

Página 4/4

QT	TP	Nº	Descrição do objetivo/procedimento/teste	IT	MT	TR
			<p style="text-align: center;">OUTROS ASPECTOS</p> <ol style="list-style-type: none">1. Verificar a adequação das informações incluídas no dossier fiscal.2. Elaborar mapa dos benefícios fiscais.3. Elaborar um memorando global sobre o trabalho de auditoria efetuado nesta área e concluir sobre os resultados obtidos. Referir se existiram ou não quaisquer limitações na aplicação dos procedimentos de auditoria.4. Sugerir eventuais alterações às políticas contabilísticas e fiscais adotadas pela empresa e ao seu sistema de controlo interno.5. Sugerir eventuais alterações ao programa de trabalho do próximo ano.6. Rever o trabalho efetuado pelos assistentes e/ou seniores.			
			<p>QT: Quantidade de Técnicos TP: Tempo Previsto MT: Mapa de Trabalho TR: Tempo Realizado</p>			

4.2 Questionário de controlo interno

Para Nabais (1988, p.105) o sistema de controlo interno é fundamental para qualquer área ou atividade de uma empresa ou entidade qualquer que seja a sua dimensão. A sua complexidade varia de acordo com a área a analisar, a natureza das operações e a sua importância na dimensão da empresa em estudo.

A prática de um controlo apropriado às diversas áreas e atividades da empresa é essencial para atingir a maior qualidade e integralidade da informação.

A área fiscal exige um controlo interno eficiente para que seja assegurado o rigor da aplicação dos critérios estabelecidos, a fim de evitar qualquer eventual penalidade.

O sistema de controlo interno é de grande utilidade para a programação do trabalho de auditoria.

A exigência determinada pelo trabalho de auditoria não dispensa um eficiente sistema de controlo interno. De acordo com as normas de auditoria, o auditor deve efetuar um levantamento e o estudo do sistema de controlo interno.

Da avaliação feita, pelo auditor, ao sistema do controlo interno, resulta a natureza e a extensão dos procedimentos do trabalho de auditoria a serem realizados.

De acordo com a DRA 230, o registo da avaliação ao sistema de controlo deverá ficar documentado em papéis de trabalho. (Anexo IX)

Para Costa (2006, p.148,149) São diversas as formas de recolher e registar o sistema de controlo interno, que são, questionários padronizados, fluxogramas, narrativa ou forma mista.

O questionário padronizado consiste numa lista de questões sobre os procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno de uma determinada área, que visa aferir acerca da organização da empresa na área a examinar, permitindo ao auditor obter uma avaliação global quanto ao funcionamento do sistema.

Nessa lista de controlo (*checklist*) regista-se, numa sequência numérica, a descrição do procedimento contabilístico e/ou a medida de controlo interno e verifica-se a existência do procedimento, assinalando, conforme o caso, a coluna “Sim” ou “Não” ou “Não aplicável” (N/A). É incluído também uma coluna para observações relevantes referente a cada procedimento que o auditor entenda necessário anotar.

Este questionário tem múltiplas vantagens: servirá de guia, para evitar possíveis omissões e também servirá para padronizar a forma de descrição do sistema de controlo interno.

Nabais (1988, p.145) refere que os questionários deverão abranger todas as áreas e atividades da empresa e deverão ser divididos por áreas ou secções.

O autor acrescenta que, além de permitirem a redução de custos, porque evitam repetição de tarefas, concomitantemente, os questionários promovem a organização no exame e facilitam a realização do trabalho.

Para o autor, estes servem também de orientação ao auditor na realização do seu trabalho e possibilitam a identificação dos pontos fortes e fracos do sistema de controlo interno.

No que respeita à área dos benefícios fiscais, é igualmente importante o controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais e o cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios.

Da pesquisa efetuada, não foi encontrado um modelo de questionário que abarque a área dos benefícios fiscais. Dado a constatação dessa lacuna, decidimos construir um modelo de questionário que é apresentado na tabela 12, que consiste num possível modelo de questionário direcionado para a área específica dos benefícios fiscais.

Assim, importa salientar, que a não aplicação do questionário na prática não garantirá segurança que permita determinar a fiabilidade dos mecanismos existentes na área em estudo, além de possibilitar a ocorrência de erros ou omissões e conseqüentemente dificultar a responsabilização em caso de irregularidades.

Tabela 12 - Questionário de controlo interno⁷

QUESTIONÁRIO SOBRE PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO				
Nome do cliente:				
Área coberta: Benefícios fiscais				
Elaborado por..... Data..... Revisto por..... Data..... Página 1/2				
Descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
<ol style="list-style-type: none"> 1. A Entidade faz parte de um grupo ou existem empresas com partes relacionadas? 2. A Entidade apresenta uma política de gestão e planeamento fiscal com objetivos definidos? 3. Existe colaboração por parte de uma entidade externa no apoio à informação da legislação fiscal? 4. É efetuada uma avaliação à poupança fiscal em causa? 5. São solicitadas certidões de não dívida ao sector público regularmente? 6. Quem escolhe o benefício fiscal no caso de não ser possível a acumulação de benefícios? 7. O setor fiscal é integrado no setor de contabilidade? 8. Existem normas/orientações escritas para realização de contratações? 9. São estabelecidos critérios técnicos para admissões de funcionários? 10. Existem trabalhadores que integrem o agregado familiar da entidade patronal? 11. Existe preferência na admissão de trabalhadores que reúnam os requisitos necessários para obtenção de benefícios fiscais? 				

⁷ Estrutura retirada de Costa Baptista – *Auditoria Financeira*, questões da própria

QUESTIONÁRIO SOBRE PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO

Nome do cliente:

Área coberta: Benefícios fiscais

Elaborado por..... Data..... Revisto por..... Data..... Página 2/2

Descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
12. Na admissão do trabalhador é solicitada toda a documentação que permita a avaliação das suas condições?				
13. O arquivo relativo ao pessoal contempla um processo individual e ficha de cadastro por cada funcionário?				
14. Quem decide a concessão de donativos?				
15. São concedidos que tipo de donativos?				
16. São atribuídos donativos independentemente do seu interesse para efeitos fiscais?				
17. Ao atribuir um donativo é verificada a conformidade do recibo para efeitos fiscais?				
18. É estabelecido um limite anual para concessão de donativos?				
19. O mapa do cálculo dos benefícios fiscais é conferido por um empregado responsável?				
20. É elaborado um processo contendo toda a informação inerente aos benefícios fiscais?				
21. O processo em causa encontra-se no <i>dossier</i> fiscal?				

Capítulo V - Conclusões

Após uma reflexão sobre a constatação verificada no âmbito da atividade profissional que se relaciona com o conhecimento (ou a sua falta) da legislação fiscal por parte dos empresários das pequenas e médias empresas, conclui-se que, por vezes, as suas tomadas de decisão não são baseadas num planeamento fiscal adequado, sendo a preocupação principal destes agentes económicos a manutenção e continuidade do negócio.

A motivação é um instrumento influente na tomada de decisões e deve ser usada de forma inteligente por todos aqueles que exercem o papel fundamental de gestores. Eles devem funcionar como alavancas de desenvolvimento no seio das empresas e estar atentos ao que acontece na ágora fiscal que possa trazer benefícios para as empresas.

Com efeito, nas pequenas e médias empresas, onde os empresários desconhecem os benefícios fiscais disponibilizados, é crucial o papel dos profissionais estreitamente ligados aos empresários no âmbito da apresentação das contas que resultam da atividade, nos quais é depositada toda a confiança, no sentido de alcançarem a melhor gestão fiscal através do uso das medidas fiscais publicadas.

“A performance empresarial passa, cada vez mais, também, pela eficácia e eficiência da Gestão Fiscal.” (Borges, 2011).

Neste sentido, sustentamos a relevância da inclusão da fiscalidade no processo de tomada de decisão da empresa.

Alguns são os incentivos ou benefícios fiscais publicados anualmente em cada orçamento do estado com o intuito de provocar influência, junto dos empresários, de forma a atingir um determinado objetivo de natureza económico-social no país.

Aquele que mereceu a nossa particular atenção, no presente trabalho, por se revelar de interesse justificado, dado a sua expressão na poupança fiscal proporcionada além de abrangente a nível empresarial, consiste no benefício fiscal constante do artigo 19.º do EBF, que contempla a criação de emprego e os benefícios fiscais do mecenato referidos no artigo 62.º do EBF.

Assim, através de dois exemplos práticos é apresentada uma empresa que admite trabalhadores jovens ou desempregados de longa duração com vínculo sem termo, que obedeçam aos pressupostos do artigo 19.º do EBF e que concede um donativo ao abrigo do mecenato, foi demonstrado que o uso desses benefícios fiscais podem provocar uma poupança fiscal, fomentando a contratação de trabalhadores e a responsabilidade social.

Constata-se que a política orçamental tem mantido essas medidas como política fiscal, no sentido de continuar a estimular o desenvolvimento social e com forma de combater o

desemprego, que continua a apresentar níveis de crescimento elevados devido à crise mundial instalada.

Não podemos, contudo, deixar de assinalar um aspeto positivo, que se baseia nas alterações que o benefício fiscal de criação de emprego tem vindo a sofrer, consistindo no favorecimento concedido a este benefício fiscal com o objetivo de contribuir numa mais elevada poupança fiscal para as empresas que dele façam uso, já que o mesmo foi excluído dos benefícios fiscais que não são considerados para efeitos de apuramento do imposto a pagar conforme disposto no artigo 92.º do CIRC.

Este fator indica-nos que esta medida pretende ser motivadora e tornar suscetível de influenciar as escolhas dos gestores, já que daí resulte uma menor carga fiscal para as empresas e conseqüentemente uma maior vantagem competitiva.

Verifica-se, no entanto, que os benefícios fiscais têm metodologias de cálculo, pressupostos, procedimentos e efeitos fiscais diferentes que nem sempre apresentam uma compreensão clara e inequívoca, devido à burocracia que implica o cumprimento dos requisitos. Concomitantemente, estes fatores contribuem para desincentivar o seu uso. Acresce ainda que a legislação se encontra dispersa, o que dificulta a recolha de todos os elementos indispensáveis para evitar erros ou interpretações distorcidas.

Por esse motivo e face à carência de referência da temática na literatura, consideramos pertinente elaborar um modelo de programa de trabalho e um modelo de questionário de controlo interno, especificamente direcionados para a auditoria aos benefícios fiscais de criação de emprego e do mecenato, que contribuam para facilitar a atividade dos auditores, a fim de evitar erros ou omissões.

Existe, por isso, uma necessidade da intensificação dos esforços no sentido de maior e melhor divulgação das leis, de formação dos empresários e um maior empenhamento dos profissionais envolvidos na área fiscal, para que, de facto, essas medidas sejam tidas em conta na gestão das empresas, quer sejam grandes, pequenas, médias ou micros empresas, de forma a obter, por essa via, uma fonte de geração de valor.

Neste cenário, seria oportuna a criação de um manual com uma compilação de toda a legislação anexa, que pormenorizasse mais os pressupostos de aceitação fiscal, dado que basear-se apenas nos códigos se revela insuficiente e pode levar a interpretações incompletas. De salientar que seria um documento que apresentaria um conjunto de procedimentos benéficos do ponto de vista fiscal e que facilitaria a identificação dessas oportunidades, dando confiança aos profissionais e empresários na aplicação e utilização destes benefícios.

Referências Bibliográficas

Alesina A. & Ardagna S., (2009) Large changes in fiscal policy: taxes versus spending. Journal Discussion Paper Number 2180. Harvard Institute of Economic Research - Harvard University Cambridge, Massachusetts. *The Social Science Research Network Electronic Paper Collection*. Acedido em 20/11/2011 em <http://www.economics.harvard.edu/pub/hier/2009/HIER2180.pdf>

Almeida B., (2005) *Auditoria e sociedade Diferenças de expectativas*, Lisboa: Publisher Team.

Amorim J.C., Coord. (2010), *Planeamento e evasão fiscal: Jornadas de contabilidade e fiscalidade*, por Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Lisboa: Vida Económica.

Antunes, F. (2006). Teixeira G. coordenação *Estudos de Direito - Fiscal A evasão Fiscal e o Crime de Fraude no Sistema Legal Português*. Faculdade de Direito da Universidade do Porto – CIJE.

Azevedo, R. (n.d) *Estatuto dos Benefícios Fiscais*. III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Barro, R., & X. Sala-i-Martin (1992), Public Finance in Models of Economic Growth. *Review of Economic Studies*, 59. Acedido em 06/11/2011 <http://www.nber.org/papers/w3362>

Castro, C. (2006). Política Fiscal e Crescimento Económico. *Polytechnical Studies Review*, Vol III n° 5/6, 087-118. Acedido em 06/11/2011 em <http://www.scielo.oces.mctes.pt/pdf/tek/n5-6/3n5-6a06.pdf>

Costa A. S., Rainha J.H.P.R & Pereira M.H.F., (1977). *Benefícios Fiscais em Portugal: Objetivos económico-sociais - sistematização por atividades, legislação*. Coimbra: Livraria Almedina.

Costa C. B., (2006), *Auditoria financeira*, Teoria e prática, Lisboa: Rei dos Livros.

Costa C. B. & Alves G., (2008), *Casos práticos de auditoria financeira* – Lisboa: Rei dos Livros.

Ferreira & Duarte, (2005) Planejamento Tributário: Instrumento eficaz de gestão empresarial *Qualit@s - Revista Eletrônica* - ISSN 1677- 4280 - Volume 4 - número 2. Acedido em 23/10/2012 em <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/viewFile/52/43>

Freitas, M.H. (1980). *Os incentivos fiscais e o financiamento do investimento privado*, in influência da fiscalidade na forma de financiamento das empresas. Lisboa. Centro de Estudos Fiscais, (*retirado de* Reavaliação dos benefícios fiscais – Relatório do Grupo de Trabalho constituído pelo Despacho nº130/97-XIII do Ministro da Finanças – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Centro de estudos fiscais Lisboa. 1998)

Gomes N.S., (1991) *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Caderno de Ciências e Técnica fiscal (165), Lisboa: Centro de Estudos Fiscais

Gomes, R., (2005). *Reorganização empresarial – a empresa familiar (um modelo)*. Pós graduação de Direito fiscal. Centro investigação Jurídico Económica, Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Acedido em 06/11/2011 em http://www.direito.up.pt/cije_web/backoffice/uploads/publicacoes/Gomes_Rita.pdf

Lima A., (2010) *O Planejamento tributário do imposto de renda*, Monografia em Ciências Contábeis, Faculdade Lourenço Filho Fortaleza. Acedido em 13/10/2012 <http://www.flf.edu.br/revista-flfmonografias-contabeismonografia-ana-valdivia-ferreira.pdf>

Mallard J., Mazas B. & Selles M. (1994) *Fiscalité des entreprises: Vers une stratégie d'optimisation fiscale*. Grenoble ; Paris Société d'édition et de diffusion pour la formation.

Ministério das Finanças, (2011), *Plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2012/2014*.Lisboa: MF

Morais G. & Martins I., (2007) *Auditoria Interna* 3º Edição, Lisboa: Áreas Editora, SA

Nabais C., (1988) *Noções práticas de auditoria* - Lisboa: Presença

Raposo, F. H. (1986) *Mecenato Cultural* – Lisboa: Secretaria de Estado da Cultura

Sanches J.L.S., (2006) *Os limites do planeamento fiscal* - Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional, Coimbra: Coimbra editora,

Santos, A & Oliveira R. (2008) *Planejamento Tributário com ênfase em empresas optantes pelo lucro real*. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Acedido em 13/10/2012 em http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/361.pdf

Silva A., (2012) *Planejamento tributário eficaz resulta em bom resultado para a empresa*, Pós- graduação em Direito e Processo tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Goías. Acedido em 09/10/2012
<http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/V%20MOSTRA%20DE%20PRODUO%20CIENTIFICA/DIREITO/1-.PDF>

Snozzi E.G. (1971), *Auditoria do balanço*, Porto: Rés-Editoria, Lda.

LEGISLAÇÃO

Circular n.º 12/2002, de 19 de abril - Direcção de Serviços do IRC e Direcção de Serviços do IVA

Circular n.º 2/2004, de 20 janeiro - Direcção de Serviços do IRC

Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro, Diário da República n.º 39/08, 1.ª Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de novembro, Diário da República n.º 226/08, 1.ª Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 310/2009 de 26 de outubro, Diário da República n.º 207/09, 1.ª Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 198/2012 de 24 de agosto, Diário da República n.º 164/2012, 1.ª Série.
Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Despacho n.º 14592/2008 de 27 de maio, Diário da República n.º 101/08, 2ª Série.
Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Despacho n.º 11873/2009 de 18 de maio, Diário da República n.º 95/09, 2ª Série.
Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

DRA- Diretrizes de Revisão/Auditoria. Normas Internacionais de Auditoria, *International Federation of Accountants*

Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, Diário da República n.º 82/10, 1º Série, 1º suplemento.
Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 66-B/2012 de 31 de Dezembro, Diário da República n.º 252/12, 1.ª Série.
Assembleia da República. Lisboa

Portaria n.º 364-A/2008 de 14 de Maio, Diário da República n.º 93/08, 1.ª Série. Ministério
das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Portaria n.º 363/2010, de 23 de Junho, Diário da República n.º 120, 1.ª Série. Ministério
das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de Fevereiro, Diário da República n.º 41/11, 1ª Série, 1º
suplemento. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de janeiro, Diário da República n.º 17/12, 1.ª Série, 1.º
Suplemento. Ministério das Finanças. Lisboa.

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
Código do Imposto do Selo
Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Constituição da República Portuguesa
Estatuto dos Benefícios Fiscais
Lei Geral Tributária
Regime Geral das Infrações Tributárias

SITES CONSULTADOS

www.ipai.pt

www.kpmg.com

www.lexit.pt

www.otoc.pt

www.oroc.pt

www.portaldasfinancas.gov.pt

www.portugal.gov.pt

www.pgr.pt

www.proviti.com

www.pwc.com

www.rcaap.pt

www.saldanhasanches.pt

www.seg-social.pt

www.sg.mc.gov.pt

www.theia.org

Anexos

ANEXO I

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais
Artigo: 17º
Assunto: Alteração da qualidade do vínculo laboral – de contrato a termo para contrato sem termo.
Processo: 2691/2007, Despacho do Subdirector –Geral, de 2007.11.26, proferido por subdelegação de competências.

Conteúdo: Considera-se que um trabalhador é admitido por contrato sem termo quando no contrato não está determinado o número de meses ou anos que o trabalhador deverá prestar serviço na respectiva empresa. Pelo que, só os contratos firmados nessas condições contam para o cálculo da criação líquida de postos de trabalho.

Uma vez que os contratos com termo não relevam para efeitos do artigo 17º do EBF, quando estes se transformam em contratos sem termo podem entrar, a partir do respectivo exercício, para a aferição da criação líquida de postos de trabalho, desde que todos os outros requisitos de acesso ao benefício estejam preenchidos.

ANEXO II

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais

Artigo: 19º (ex artigo 17º)

Assunto: Criação de Emprego para Jovens – Produção de prova dos pressupostos do Benefício Fiscal

Processo: 1979/2008, com despacho concordante do substituto legal do Director – Geral, de 2008.09.10

Conteúdo: A Lei do Trabalho não obriga, mas também não impede a redução a escrito do contrato de trabalho sem termo.

O Legislador Fiscal, no artigo 19º do EBF, é omissivo quanto à necessidade do contrato de trabalho sem termo revestir a forma escrita.

Assim, o contribuinte deve munir-se dos elementos necessários que comprovem a existência do contrato de trabalho por tempo indeterminado e o momento do seu início.

Se, de acordo com a Lei Laboral, não há obrigatoriedade de celebração por escrito do contrato de trabalho sem termo, os Serviços da DGCI devem valorizar os elementos apresentados de acordo com as regras previstas nessa mesma lei e conseqüente interpretação.

Cabendo à entidade empregadora provar a existência do contrato sem termo para efeitos do benefício fiscal, parece relevante que esta tenha a cautela de reduzi-lo a escrito.

Contudo, para efeitos do benefício fiscal, em certas circunstâncias, é possível, através de outros elementos apresentados pelos sujeitos passivos, elaborar um raciocínio que permita atestar a celebração de contrato sem termo.

O que se deve exigir é que os elementos de prova sejam vinculativos para a entidade empregadora, envolvendo, pelo menos, as duas partes do contrato.

A permanência ao serviço de determinado trabalhador após o decurso do período de duração máxima do contrato de trabalho a termo (este obrigatoriamente reduzido a escrito) é um facto que permite ajuizar da existência de contrato de trabalho sem termo.

Esta permanência ao serviço deve, no entanto, ser comprovada através de documentos que vinculem externamente a entidade.

ANEXO III



MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
DIRECÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS

INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: **EBF**

Artigo: 17.º

Assunto: Criação Líquida de Postos de Trabalho

Processo: 1498/2006, despacho de 26.09.2006 do DG

Conteúdo: A majoração a que se refere o nº1 do artigo 17º do EBF, relativa à criação líquida de emprego para jovens, origina, para a entidade empregadora, a dedução dos custos suportados com o trabalhador admitido, em valor correspondente a 150%, ao longo dos cinco anos a contar do início da vigência do contrato.

Deste modo, o prazo de 5 anos a que se refere o nº3 do artigo 17º do EBF pode reflectir-se em 6 exercícios económicos, sempre que o início do contrato de trabalho não coincida com o início do exercício económico.

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: EBF

Artigo: Artigos 17.º

Assunto: Cumulatividade de benefícios fiscais

Processo: 1145/07, com despacho do Substituto Legal do Director-Geral dos Impostos, em 2008-05-26

Conteúdo: 1 - O artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) estabelece um benefício fiscal que consiste numa majoração em 50% dos montantes contabilizados como custos do exercício, relativos aos encargos correspondentes à criação líquida dos postos de trabalhos para jovens e desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, realizados por sujeitos passivos de IRC e por sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada.

2 - No entanto, a segunda parte do n.º 5 do mesmo artigo prevê uma *cláusula de não cumulação* do benefício fiscal em causa, *quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou postos de trabalho.*

3 - Analisados que foram outros benefícios fiscais e incentivos de apoio ao emprego, verifica-se que o benefício fiscal previsto no n.º 1 do artigo 17.º do EBF não é cumulável, quando aplicado ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho, com os incentivos previstos nos seguintes diplomas, uma vez que contêm incentivos e normas de apoio à criação de emprego:

- Decreto-Lei n.º 89/95, de 6 de Maio;
- Decreto-Lei n.º 34/96, de 18 de Abril;
- Despacho Conjunto n.º 561/2001, de 22 de Junho;
- Lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de Dezembro, artigo 41.º;
- Estatuto dos Benefícios Fiscais, artigo 39.º-B.

No entanto, este benefício do n.º 1 do artigo 17.º do EBF já é *cumulável*, uma vez que é um incentivo à formação profissional, com o previsto no Decreto-Lei n.º 51/99, de 20 de Fevereiro

ANEXO V

Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril – Série I, 1.º Suplemento

a) «Pequenas e médias empresas» as entidades definidas nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro;

b) «Mercado organizado de capitais» os mercados regulamentados e os sistemas de negociação multilateral a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 198.º do Código dos Valores Mobiliários, bem como outras formas organizadas de negociação que a CMVM determine por regulamento.

Artigo 114.º

Alteração à Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto

O artigo 4.º da Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, alterada pela Lei n.º 10/2009, de 10 de Março, que cria o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento (I&D) empresarial, passa a ter a seguinte redacção:

«Artigo 4.º

[...]

1 - ...

2 - ...

3 - ...

4 - ...

5 - A taxa incremental prevista na alínea b) do n.º 1 é acrescida em 20 pontos percentuais para as despesas relativas à contratação de doutorados pelas empresas para actividades de investigação e desenvolvimento passando o limite previsto na mesma alínea a ser de (euro) 1 800 000.»

Artigo 115.º

Reforço dos benefícios fiscais à criação de emprego em 2010

Durante o ano de 2010, o benefício fiscal previsto no artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, é cumulável com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.

Artigo 116.º

Regime fiscal de apoio ao investimento

O regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009 (RFAI 2009) aprovado pelo artigo 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de Março, mantém-se em vigor até 31 de Dezembro de 2010.

Artigo 117.º

Regime fiscal do Fundo Imobiliário Especial de Apoio às Empresas

Ao Fundo Imobiliário Especial de Apoio às Empresas (FIEAE), criado pelo Decreto-Lei n.º 104/2009, de 12 de Maio, aplica-se o regime fiscal especial aplicável aos fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH), aprovado pelo artigo 102.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

Artigo 118.º

Sociedades de investimento mobiliário e imobiliário

1 - Às sociedades de investimento imobiliário e às sociedades de investimento mobiliário é aplicável o regime fiscal constante do artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

2 - Às sociedades de investimento imobiliário de capital variável é aplicável o disposto no artigo 49.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

ANEXO VI

07	DEDUÇÕES À COLETA (a deduzir no campo 355 do Quadro 10 da Declaração)			
071	GRANDES PROJETOS DE INVESTIMENTO (art.º 41.º, n.º 1 do EBF)			
	SALDO NÃO DEDUZIDO	DOTAÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
701	702	703	704	
072	PROJETOS DE INVESTIMENTO À INTERNACIONALIZAÇÃO (art.º 41.º, n.º 4 do EBF)			
	SALDO NÃO DEDUZIDO	DOTAÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
705	706	707	708	
073	SIFIDE - SISTEMA DE INCENTIVOS FISCAIS EM INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL (Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto) E SIFIDE II (art.º 133.º da Lei 55-A/2010 de 31 de dezembro)			
	SALDO NÃO DEDUZIDO	DOTAÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
709	710	711	712	
074	REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10 de março)			
	SALDO NÃO DEDUZIDO	DOTAÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
713	714	715	716	
075	OUTRAS			
	NORMATIVO LEGAL			DEDUÇÃO EFETUADA
	INCENTIVOS FISCAIS AOS LUCROS REINVESTIDOS NA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA (DEC. LEG. REGIONAL n.º 2/2009/III, de 22 de janeiro)			717
	ENTIDADES LICENCIADAS NA ZONA FRANCA DA MADEIRA (art.º 35.º, n.º 6 do EBF)			718
	SOC. DE CAPITAL DE RISCO (SCR) E INVESTIDORES DE CAPITAL DE RISCO (ICR) (art.º 32.º - A, n.º 4 do EBF)			719
				720
	TOTAL DAS DEDUÇÕES			721
08	DONATIVOS PREVISTOS NOS art.ºs 62.º e 62.º-A do EBF			
	TIPO DONATIVO	NIF DA ENTIDADE DONATÁRIA	VALOR DONATIVO	
801	802	803		
804	805	806		
09	INCENTIVOS FISCAIS SUJEITOS À REGRA DE MINIMIS (art.º 43.º do EBF e art.º 136.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)			
	INCENTIVOS DE ANOS ANTERIORES		INCENTIVOS DO ANO	
N - 2	<input type="text"/>	901	INCENTIVO DE NATUREZA NÃO FISCAL	903
N - 1	<input type="text"/>	902	INCENTIVOS DE NATUREZA FISCAL: REDUÇÃO DA TAXA DO IRC E REMUNERAÇÃO CONVENCIONAL DO CAPITAL SOCIAL	904
TOTAL DOS INCENTIVOS		<input type="text"/>	IRC A REGULARIZAR (a indicar no campo 372 do Quadro 10 da Declaração)	<input type="text"/>
10	INCENTIVOS FISCAIS À INTERIORIDADE LIGADOS AO INVESTIMENTO SUJEITOS ÀS TAXAS MÁXIMAS DE AUXÍLIOS REGIONAIS (art.º 43.º do EBF) (a indicar no campo 372 do Quadro 10 da Declaração)			
	PEQUENA E MÉDIA EMPRESA		SIM <input type="text"/>	NÃO <input type="text"/>
	INVESTIMENTOS ELEGÍVEIS		TANGÍVEL	INTANGÍVEL
	1001	1002	1003	
	AUXÍLIOS AO INVESTIMENTO			
	REDUÇÃO DOS ENCARGOS COM A SEGURANÇA SOCIAL X (1 - TAXA DO IRC)			1004
	MAJORAÇÃO		TAXA DO IRC	VALOR DO AUXÍLIO
	1005	1006	%	1007
	MAJORAÇÃO		TAXA DO IRC	VALOR DO AUXÍLIO
	1008	1009	%	1010
	MAJORAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL AO INVESTIMENTO			1011
	OUTROS			1012
	TOTAL DOS AUXÍLIOS			1013
	TAXA DE AUXÍLIO			1014 %
	TAXA MÁXIMA LEGAL APLICÁVEL			1015 %
	EXCESSO A REGULARIZAR			1016

07 DEDUÇÕES À COLETA (a deduzir no campo 355 do Quadro 10 da Declaração)			
071 GRANDES PROJETOS DE INVESTIMENTO (art.º 41.º, n.º 1 do EBF)			
SALDO NÃO DEDUZIDO	DOTAÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
701	702	703	704
072 PROJETOS DE INVESTIMENTO À INTERNACIONALIZAÇÃO (art.º 41.º, n.º 4 do EBF)			
SALDO NÃO DEDUZIDO	DOTAÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
705	706	707	708
073 SIFIDE - SISTEMA DE INCENTIVOS FISCAIS EM INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL (Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto) E SIFIDE II (art.º 133.º da Lei 55-A/2010 de 31 de dezembro)			
SALDO NÃO DEDUZIDO	DOTAÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
709	710	711	712
074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10 de março)			
SALDO NÃO DEDUZIDO	DOTAÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
713	714	715	716
075 OUTRAS			
NORMATIVO LEGAL			DEDUÇÃO EFETUADA
INCENTIVOS FISCAIS AOS LUCROS REINVESTIDOS NA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA (DEC. LEG. REGIONAL n.º 2/2009/M, de 22 de janeiro)			717
ENTIDADES LICENCIADAS NA ZONA FRANCA DA MADEIRA (art.º 35.º, n.º 6 do EBF)			718
SOC. DE CAPITAL DE RISCO (SCR) E INVESTIDORES DE CAPITAL DE RISCO (ICR) (art.º 32.º - A, n.º 4 do EBF)			719
			720
TOTAL DAS DEDUÇÕES			721
08 DONATIVOS PREVISTOS NOS art.ºs 62.º e 62.º- A do EBF			
TIPO DONATIVO	NIF DA ENTIDADE DONATÁRIA	VALOR DONATIVO	
801	802	803	
804	805	806	
09 INCENTIVOS FISCAIS SUJEITOS À REGRA DE MINIMIS (art.º 43.º do EBF e art.º 136.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)			
INCENTIVOS DE ANOS ANTERIORES		INCENTIVOS DO ANO	
N - 2	901	INCENTIVO DE NATUREZA NÃO FISCAL	903
N - 1	902	INCENTIVOS DE NATUREZA FISCAL: REDUÇÃO DA TAXA DO IRC E REMUNERAÇÃO CONVENCIONAL DO CAPITAL SOCIAL	904
TOTAL DOS INCENTIVOS		905	906
		IRC A REGULARIZAR (a indicar no campo 372 do Quadro 10 da Declaração)	
10 INCENTIVOS FISCAIS À INTERIORIDADE LIGADOS AO INVESTIMENTO SUJEITOS ÀS TAXAS MÁXIMAS DE AUXÍLIOS REGIONAIS (art.º 43.º do EBF) (a indicar no campo 372 do Quadro 10 da Declaração)			
PEQUENA E MÉDIA EMPRESA		SIM <input type="checkbox"/>	NÃO <input type="checkbox"/>
INVESTIMENTOS ELEGÍVEIS	TANGÍVEL		TOTAL
	1001	1002	1003
AUXÍLIOS AO INVESTIMENTO			
REDUÇÃO DOS ENCARGOS COM A SEGURANÇA SOCIAL X (1 - TAXA DO IRC)			1004
MAJORAÇÃO DAS DEPRECIAÇÕES	MAJORAÇÃO		VALOR DO AUXÍLIO
	1005	1006 %	1007
MAJORAÇÃO DOS ENCARGOS COM A SEGURANÇA SOCIAL	MAJORAÇÃO		VALOR DO AUXÍLIO
	1008	1009 %	1010
MAJORAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL AO INVESTIMENTO			1011
OUTROS			1012
TOTAL DOS AUXÍLIOS			1013
TAXA DE AUXÍLIO			1014 %
TAXA MÁXIMA LEGAL APLICÁVEL			1015 %
EXCESSO A REGULARIZAR			1016

ANEXO VII

Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de Fevereiro - 41 SÉRIE I, 1º SUPLEMENTO

Artigo 5.º Revogação

É revogada a Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho.

Artigo 6.º Produção de efeitos

A constituição do dossier fiscal nos termos previstos na presente portaria aplica-se aos períodos de tributação iniciados em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

O Ministro de Estado e das Finanças, Fernando Teixeira dos Santos, em 24 de Fevereiro de 2011.

ANEXO I

Dossier fiscal

Documentos		IRC	IRS
1	Relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas quando legalmente exigidos	X	-
2	Lista e documentos comprovativos dos créditos incobráveis	X	X
3	Mapa, de modelo oficial, de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários	X	X
4	Mapa, de modelo oficial, das mais-valias e menos-valias	X	X
5	Mapa, de modelo oficial, das depreciações e amortizações	X	X
6	Mapas, de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal	X	X
7	Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação	X	X
8	Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (artigo 71.º do CIRC)	X	-
9	Mapa de controlo das correcções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade	X	X
10	Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar que devam integrar o processo de documentação fiscal, nomeadamente, nos termos a) Dos artigos 38.º, 49.º, 63.º, 64.º, 66.º, 67.º, 78.º e 120.º do Código do IRC; b) Do artigo 78.º do Código do IVA; c) Do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho; d) Do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.	X	X

ANEXO VIII

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) trata da responsabilidade do auditor em planear uma auditoria de demonstrações financeiras, Esta ISA é escrita no contexto de auditorias recorrentes. Estão separadamente identificadas considerações adicionais em trabalhos de auditoria iniciais.

O Papel e Tempestividade do Planeamento

2. Planear uma auditoria envolve estabelecer a estratégia de auditoria global para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria. O planeamento adequado beneficia a auditoria de demonstrações financeiras de várias maneiras, incluindo as seguintes: (Ref: Pará A1-A3)

- Ajudar o auditor a dedicar atenção apropriada a áreas importantes da auditoria.
- Ajudar o auditor a identificar e resolver potenciais problemas numa base tempestiva.
- Ajudar o auditor a organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria de forma que seja executado de uma maneira eficaz e eficiente.
- Assistir na selecção dos membros da equipa de trabalho com níveis apropriados de capacidades e de competência para responder a riscos antecipados, e a devida atribuição de trabalho aos mesmos.
- Facilitar a direcção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho.
- Assistir, quando aplicável, na coordenação de trabalho feito por auditores de componentes e por peritos.

Data de Eficácia

3. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2009.

Objectivo

4. O objectivo do auditor é planear a auditoria de forma que será executada de uma maneira eficaz.

Requisitos

Envolvimento dos Principais Membros da Equipa de Trabalho

5. O sócio responsável pelo trabalho e outros membros principais da equipa de trabalho devem estar envolvidos no planeamento da auditoria, incluindo planeamento e participação na discussão entre os membros da equipa de trabalho. (Ref: Pará. A4)

Actividades Preliminares do Trabalho

6. O auditor deve realizar as seguintes actividades no princípio do trabalho da auditoria corrente:

(a) Executar os procedimentos exigidos pela ISA 220, respeitante à continuação do relacionamento com o cliente e o específico trabalho de auditoria;”

(b) Avaliar o cumprimento dos requisitos éticos, incluindo independência, de acordo com a ISA 220”; e

(c) Estabelecer um entendimento dos termos do trabalho, como exigido pela ISA 210,“ (Ref: Pará A5-A7)

Actividades de Planeamento

7. O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que fixe o âmbito, a tempestividade e a direcção da auditoria, e que oriente o desenvolvimento do plano de auditoria.

8. Ao estabelecer a estratégia global de auditoria, ao auditor deve:

(a) Identificar as características do trabalho que definem o seu âmbito:

(b) Certificar-se dos objectivos de relato do trabalho para planear a tempestividade da auditoria e a natureza das comunicações exigidas;

(c) Considerar os factores que, no julgamento profissional do auditor, são significativas ao dirigir os esforços da equipa de trabalho;

(d) Considerar os resultados das actividades preliminares do trabalho e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido em outros trabalhos executados pelo sócio responsável pelo trabalho relativamente à entidade; e

(e) Certificar-se da natureza, tempestividade e extensão dos recursos necessários para executar o trabalho. (Ref: Pará. A8-A11)

9. O auditor deve desenvolver um plano de auditoria que inclua uma descrição de:

(a) A natureza, tempestividade e extensão dos planeados procedimentos de avaliação do risco, como determinado pela ISA 315;”

(b) A natureza, tempestividade e extensão dos planeados procedimentos de auditoria adicionais ao nível de asserção, como determinado pela ISA 330;”

(c) Outros procedimentos de auditoria planeados que sejam exigidos serem realizados de forma que o trabalho cumpra com as ISAs. (Ref: Pará.A12)

10. O auditor deve actualizar e mudar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria como necessário no decurso da auditoria. (Ref: Pará. A13)

ANEXO IX

Directriz de Revisão/Auditoria 230

PAPÉIS DE TRABALHO

Junho de 1998

ÍNDICE

Parágrafos

<i>Introdução</i>	1-4
<i>Forma e Conteúdo</i>	5-11
<i>Organização</i>	12-15
<i>Propriedade, Confidencialidade e Custódia</i>	16-17

Introdução

1. A norma de trabalho de campo constante do parágrafo 19 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria dispõe o seguinte:

19. O revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente, através de inspecções, observações, indagações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentadas por forma a suportar a sua opinião.

2. A presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) tem como objectivo proporcionar ao revisor/auditor orientação sobre a documentação (papéis de trabalho) por ele e para ele preparada ou por ele obtida e retida, relativa à execução da revisão/auditoria. Aplica-se também, com as devidas adaptações, a outros trabalhos.

3. O termo papéis de trabalho abrange não só o suporte de papel como outros meios de armazenamento de dados, designadamente os electrónicos.

4. A documentação preparada e/ou obtida pelo revisor/auditor tem por finalidade:

- a) ajudar no planeamento e na execução da revisão/auditoria;
- b) ajudar na coordenação e supervisão e na análise do trabalho de revisão/auditoria; e
- c) registar a prova de revisão/auditoria resultante dos trabalhos executados com vista a servir de suporte à sua opinião e a comprovar que tais trabalhos foram realizados de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria.

Forma e Conteúdo

5. O revisor/auditor deve preparar papéis de trabalho que sejam suficientemente completos e pormenorizados para proporcionar uma compreensão global do trabalho efectuado.

6. A forma e o conteúdo dos papéis de trabalho deve ser tal que permita a um revisor/auditor experiente, sem conhecimento prévio da entidade e do trabalho desenvolvido, ficar com uma compreensão deste e das bases de suporte das decisões tomadas, muito embora a compreensão completa de todos os aspectos da revisão/auditoria exija uma discussão com o revisor/auditor que os preparou.

7. Não é praticável estipular a forma e o conteúdo exactos dos papéis de trabalho. Estes devem ser concebidos e organizados de acordo com as circunstâncias e com as necessidades do revisor/auditor relativamente ao trabalho concreto que realiza. A forma e o conteúdo dos papéis de trabalho são condicionados por certos aspectos tais como:

- * Natureza do compromisso.
- * Tipo de relatório a emitir.
- * Natureza e complexidade do negócio.
- * Natureza e condições dos sistemas contabilístico e de controlo interno.
- * Necessidade de dirigir, supervisionar e analisar o trabalho executado por colaboradores.
- * Metodologia e tecnologia usada no decurso da revisão/auditoria.

8. O uso de alguns papéis de trabalho normalizados, tais como listas de verificações, modelos de cartas ou mapas de trabalho, pode melhorar a eficiência da revisão/auditoria, facilitando a delegação de trabalho e proporcionando um meio de controlo de qualidade.

9. Pode também servir-se de mapas, análises e/ou qualquer outra documentação preparada pela entidade. Em tais casos deverá assegurar-se que tal documentação foi apropriadamente preparada.

10. O revisor/auditor deve registar nos seus papéis de trabalho informação sobre o planeamento, sobre a natureza, extensão e data dos procedimentos executados, sobre os respectivos resultados e sobre as conclusões extraídas da prova de revisão/auditoria. Nos papéis de trabalho deve ficar evidenciado quem os preparou e quando foram revistos pelo revisor/auditor.

11. O julgamento e decisão do revisor/auditor sobre todos os assuntos significativos devem ficar evidenciados nos seus papéis de trabalho, bem como os factos importantes que eram conhecidos do revisor/auditor na altura em que foram atingidas as conclusões, até porque estas podem vir a ser questionadas face a acontecimentos posteriores.

Organização

12. Os papéis de trabalho são, em regra, organizados em dois arquivos: o permanente e o corrente.

13. O arquivo permanente inclui normalmente, entre outros, os seguintes elementos:

- * Cópia do contrato social e de outros documentos legais que regem a actividade da entidade.
- * Informação respeitante ao sector e aos ambientes económico e jurídico em que a entidade opera.
- * Organigrama mostrando as funções do órgão de gestão e a repartição de responsabilidades.
- * Extractos ou cópias de importantes contratos, acordos, actas e outros documentos.
- * Análise dos sistemas contabilístico e de controlo interno.
- * Carta de compromisso e resposta do cliente à mesma ou contrato, se exigível, evidenciando a forma como o revisor/auditor entende o seu trabalho.
- * Relações de domínio, controlo e associação com outras entidades.
- * Principais políticas contabilísticas adoptadas, rácios mais importantes e evolução do capital, dos resultados e das reservas.
- * Aspectos importantes ocorridos em cada revisão/auditoria e registo das decisões tomadas e sua justificação.

14. O arquivo corrente inclui normalmente, entre outros, os seguintes elementos:

- * Avaliação dos riscos de controlo e inerentes e sua actualização.
- * Análise de rácios e tendências significativos.
- * Apreciação do trabalho e das conclusões atingidas pela auditoria interna.
- * Planeamento e programas de revisão/auditoria descrevendo os procedimentos a serem executados e as alterações neles introduzidas.
- * Análise de transacções e saldos.
- * Registo da natureza e extensão dos procedimentos de revisão/auditoria realizados e dos respectivos resultados, indicando quem os executou e quando
- * Prova de que o trabalho realizado por colaboradores foi sujeito a supervisão e análise.
- * Lista dos procedimentos aplicados no caso de componentes (sucursais, filiais, etc.) examinados por outros revisores/auditores.
- * Correspondência trocada com outros revisores/auditores, peritos ou terceiros.
- * Correspondência ou notas respeitantes a assuntos comunicados ou debatidos com os devidos responsáveis da entidade.
- * Declaração da entidade referida no parágrafo 20 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria.

* Conclusões a que o revisor/auditor chegou relativamente aos aspectos significativos do seu trabalho, incluindo como tratou as excepções e os acontecimentos não usuais.

* Cópia das demonstrações financeiras objecto de revisão/auditoria.

* Cópia dos relatórios emitidos pelo revisor/auditor.

15. No caso de revisões/auditorias recorrentes, alguns dos papéis de trabalho classificados acima como de arquivo corrente podem passar a arquivo permanente, devendo neste caso ser mantidos actualizados.

Propriedade, Confidencialidade e Custódia

16. Os papéis de trabalho são propriedade do revisor/auditor, o qual deve adoptar procedimentos apropriados quanto à manutenção da sua confidencialidade e guarda segura, retendo-os por um período de tempo suficiente de acordo com as suas necessidades e os requisitos legais e profissionais.

17. O revisor/auditor deve facultar ao revisor/auditor que lhe suceda a consulta dos seus papéis de trabalho. Deve também colocar a sua documentação à disposição das entidades legalmente autorizadas, incluindo a própria Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. A consulta dos seus papéis de trabalho por revisores/auditores que estejam realizando trabalhos para a mesma entidade ou por outrem só deve ser facultada após autorização expressa da entidade ou na sequência de decisão judicial.