



Exma. Senhora  
Chefe do Gabinete de Sua Excelência a  
Presidente da Assembleia da República  
Dra. Noémia Pizarro

SUA REFERÊNCIA

SUA COMUNICAÇÃO DE

NOSSA REFERÊNCIA

DATA

Nº: 7596  
ENT.: 7257  
PROC. Nº:

26/11/2012

ASSUNTO: RESPOSTA AO REQUERIMENTO N.º 18/XII/2.ª

Encarrega-me a Secretária de Estado dos Assuntos Parlamentares e da Igualdade de enviar cópia do ofício n.º 1240, datado de 26 de novembro, do Gabinete do Senhor Ministro de Estado e das Finanças, sobre o assunto supra mencionado.

Com os melhores cumprimentos,

A Chefe do Gabinete

Marina Resende



26.NOV 12 01240

Exma. Senhora  
Chefe do Gabinete de S. E a  
Secretária de Estado dos Assuntos  
Parlamentares e da Igualdade

SUA REFERÊNCIA  
OP n.º 6831

SUA COMUNICAÇÃO DE  
12-10-2012

NOSSA REFERÊNCIA  
ENT.: 8442/2012  
PROC. N.º: 08.06.07

DATA

**Assunto:** Requerimento n.º 18/XII/2.ª de 12 de Outubro de 2012  
Relatório de auditoria ao sistema de controlo das deduções por dupla tributação dos  
lucros distribuídos

Exma. Senhora,

Tendo em vista permitir dar resposta ao requerimento sobre o assunto mencionado em epígrafe, apresentado pelo Senhor Deputado do Grupo Parlamentar do Bloco de Esquerda, Pedro Filipe Soares, encarrega-me S. E. o Ministro de Estado e das Finanças de enviar a V. Exa. fotocópia do ofício n.º 543, de 22.11.2012 e anexos, do Gabinete de S. E. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Com os melhores cumprimentos,

O Chefe de Gabinete

Pedro Machado

C/c: Gab. SEAF e IGF



inspeção geral. finanças

Exma. Senhora  
Chefe do Gabinete do  
Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais  
Av. Infante D. Henrique, 1- 1º  
1199-009 LISBOA

S/referência

N/referência

3413 12-11-12

Proc. 2011/20/A2/1

**Assunto: Auditoria ao sistema de controlo das deduções por dupla tributação dos lucros distribuídos**

Junto remeto, conforme solicitado, a V. Exa. cópia e CD do Relatório nº 930/2011 da ação em epígrafe, expurgado dos elementos identificativos das entidades abrangidas pela respetiva auditoria.

Com os melhores cumprimentos,

O Inspetor-Geral

JOSÉ MARIA LEITE MARTINS

GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS	
ENT. Nº	4148 EM 15/11/2012
PROCESSO Nº	A-2.6-12

Anexo: 1 relatório e 1CD

82



## Auditoria ao sistema de controlo das deduções por dupla tributação económica dos lucros distribuídos

Proc. n.º 2011/20/A2/1

*Relatório n.º 930/2011*

*Julho 2011*

i n o v a ç ã o  
i n t e g r i d a d e  
f i a b i l i d a d e



Inspeção Geral das Finanças

Auditoria ao sistema de controlo das deduções por dupla  
tributação económica dos lucros distribuídos  
Relatório nº 930/2011

PARECER:

DESPACHO:

Concordo com as conclusões e recomendações deste Relatório, cujos aspectos mais relevantes se sintetizam no Sumário Executivo, infra.

Sublinho, contudo, a relevância das recomendações 5 a 8 efectuadas para o aperfeiçoamento do sistema de controlo da DGCI neste domínio.

Assim, merecendo concordância superior, o presente relatório deverá ser submetido à consideração de S. Ex.<sup>a</sup> o SEAF e, posteriormente, encaminhado para a DGCI, a fim de lhe ser dado o adequado seguimento e de ser prestada informação à IGF, decorridos 60 dias, sobre as medidas e decisões entretanto adoptadas, nos termos do art.º 15.º, n.º 6, do DL 276/2007, de 31 de Julho.

À consideração superior.

IGF, 01 de Agosto de 2011.

  
A. CARMALHAL COSTA  
INSPECTOR FINANÇAS DIRECTOR

*Concedido.*  
*A consideração de S. Ex.<sup>a</sup> o SEAF*  
*de Estado dos Assuntos Fin.*  
*3.8.2011*

  
JOSE MARIA LEITE MARTINS  
Inspector-Geral

Relatório nº 930/2011

Proc. 2011/20/A2/1

**ASSUNTO:** Auditoria ao sistema de controlo das deduções por dupla tributação económica dos lucros distribuídos

## SUMÁRIO EXECUTIVO

### CONTEÚDOS

7/9	Introdução – Fundamentos da acção, objectivos, metodologia e procedimentos
10	Caracterização estatística
11/14	Principais aspectos críticos do regime
15	Resultados da análise efectuada
18	Síntese das situações irregulares detectadas
19/35	Tipologia das situações e valores envolvidos
36/39	Conclusões
40/42	Recomendações
43	Propostas



Inspeção Geral das Finanças

Auditoria ao sistema de controlo das deduções por  
dupla tributação económica dos lucros distribuídos –  
Relatório nº 930/2011

**FICHA TÉCNICA**

<b>NATUREZA</b>	Auditoria de Sistemas
<b>ENTIDADES AUDITADAS</b>	DGCI
<b>FUNDAMENTO</b>	A importância das deduções por dupla tributação económica no âmbito da passagem do resultado contabilístico ao resultado fiscal e os riscos que envolvem, designadamente no que respeita à aplicação do conceito de tributação efectiva a montante.
<b>ÂMBITO</b>	Exercícios 2007 e 2008.
<b>OBJECTIVOS</b>	Analisar o comportamento dos sujeitos passivos na utilização do mecanismo para evitar a dupla tributação económica dos lucros / dividendos distribuídos, bem como a actuação dos serviços da DGCI, quer ao nível da definição de regras uniformes de aplicação dos normativos legais, quer ao n
<b>METODOLOGIA</b>	<p>A metodologia utilizada nesta auditoria baseou-se fundamentalmente nos seguintes elementos:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>↓ Solicitação da Informação declarativa relevante existente nas bases de Dados da DGCI / DGITA;</li><li>↓ Reuniões com os responsáveis da DSIRC e da DSPCIT, a fim de avaliar os problemas de interpretação do respectivo quadro legal e as soluções encontradas, bem como a tipologia dos controlos desenvolvidos e os resultados obtidos e verificação de alguns dos processos mais relevantes junto da DSIT.</li></ul> <p>Tratamento da informação obtida no sentido da caracterização do universo em análise e da constituição de amostras representativas.</p> <p>Contacto com os sujeitos passivos das amostras seleccionadas, a fim de esclarecer as situações de deduções efectuadas que apresentem situações aparentemente mais problemáticas.</p> <p>Identificação das situações anómalas e potencialmente anómalas, bem como de aspectos críticos do regime (v.g. aspectos normativos de interpretativos).</p>
<b>CONTRADITÓRIO</b>	O projecto de relatório foi remetido para efeitos de contraditório à DGCI, em 2011/06/11, através do Ofício da IGF nº. 1623, tendo a resposta sido obtida através do ofício nº. 00198, de 2011/07/04, do Gabinete do Senhor Director – Geral dos Impostos, incluindo informações parcelares da DSIRC e da DSPCIT.
<b>CICLO DE REALIZAÇÃO</b>	Abril / Maio de 2011
<b>DIRECÇÃO</b>	IFD - X
<b>EQUIPA</b>	Coordenação: Cde Execução: Inspectores X e X

Nota: Os conceitos, termos e expressões geralmente utilizados pela IGF nos seus produtos de controlo constam do «Glossário Geral da IGF», disponível no site [www.igf.min-financas.pt](http://www.igf.min-financas.pt).

Este Relatório não poderá ser reproduzido, sob qualquer meio ou forma, nos termos da legislação em vigor.

PARECER:

DESPACHO:

Concordo com as conclusões e recomendações deste Relatório, cujos aspectos mais relevantes se sintetizam no Sumário Executivo, infra.

Sublinho, contudo, a relevância das recomendações 5 a 8 efectuadas para o aperfeiçoamento do sistema de controlo da DGCI neste domínio.

Assim, merecendo concordância superior, o presente relatório deverá ser submetido à consideração de S. Ex.<sup>a</sup> o SEAF e, posteriormente, encaminhado para a DGCI, a fim de lhe ser dado o adequado seguimento e de ser prestada informação à IGF, decorridos 60 dias, sobre as medidas e decisões entretanto adoptadas, nos termos do art.º 15.º, n.º 6, do DL 276/2007, de 31 de Julho.

À consideração superior.

IGF, 01 de Agosto de 2011.

**Relatório nº 930/2011**

**Proc. 2011/20/A2/1**

**ASSUNTO: Auditoria ao sistema de controlo das deduções por dupla tributação económica dos lucros distribuídos**

## **SUMÁRIO EXECUTIVO**

### **CONTEÚDOS**

<b>7/9</b>	<b>Introdução – Fundamentos da acção, objectivos, metodologia e procedimentos</b>
<b>10</b>	<b>Caracterização estatística</b>
<b>11/14</b>	<b>Principais aspectos críticos do regime</b>
<b>15</b>	<b>Resultados da análise efectuada</b>
<b>18</b>	<b>Síntese das situações irregulares detectadas</b>
<b>19/35</b>	<b>Tipologia das situações e valores envolvidos</b>
<b>36/39</b>	<b>Conclusões</b>
<b>40/42</b>	<b>Recomendações</b>
<b>43</b>	<b>Propostas</b>



1. Tendo em conta as situações observadas e analisadas, apresentadas no cap II do presente relatório, bem como os respectivos elementos de suporte, designadamente as evidências demonstradas nos Anexos .... e, tendo presente que as recomendações e propostas formuladas obtiveram, de uma forma geral, a concordância da entidade auditada - DGCI (vd. Anexo ...), os principais resultados desta auditoria são, em síntese, os seguintes:

1.1. O mecanismo para evitar a dupla tributação económica dos lucros / dividendos distribuídos é o factor mais expressivo nas deduções efectuadas na passagem do resultado contabilístico ao resultado fiscal, envolvendo, no exercício de 2008, cerca de 9.635 M€, utilizados por apenas 1.577 SP (0,4% das declarações modelo 22) e correspondia a 37,02% e 48,89%, respectivamente do lucro tributável e da matéria colectável.

As deduções por DTE foram utilizadas por um número reduzido de SP e correspondiam a 37,02% do lucro tributável e 48,89% da matéria colectável.

1.2. O método da dedução ao rendimento consagrado no CIRC, quando a Directiva nº 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho, permitia, também, a utilização do crédito de imposto, que se considera mais justo e transparente, justificou-se com aspectos de facilidade administrativa, que sendo relevantes à data da opção, já se encontram actualmente ultrapassados face à evolução operada em termos de sistemas informáticos, pelo que considerando o impacto negativo de método em vigor em termos de receitas fiscais e as dificuldades relacionadas com a determinação da existência de tributação efectiva a montante, justifica-se que seja ponderada a possibilidade de adopção do método alternativo supra referido, que, não obstante algumas dificuldades de aplicação que também envolve, se apresenta muito mais adequado do ponto de vista do controlo das situações de evasão / erosão das receitas fiscais.

O método da dedução ao rendimento, previsto no CIRC, tem permitido uma significativa erosão das receitas fiscais.

Deverá ser ponderada a adopção do método do crédito de imposto, que é mais transparente, propiciador de maior justiça fiscal e de menor erosão das receitas.

1.3. Os aperfeiçoamentos legislativos tendentes a melhorar o método da dedução ao rendimento, a fim de que, tendencialmente, apenas possam ser deduzidos os rendimentos efectivamente tributados, têm tido impactos

Os aperfeiçoamentos legislativos para a aplicação do conceito de tributação efectiva para efeitos da dedução por DTE, tiveram reduzida

reduzidos por falta de uma abordagem global e sistemática da DGCI, que defina as situações em que de facto se verificou a tributação efectiva a montante, o que justifica o incumprimento quase generalizado dos SP nesta área e também a falta de actuação quase generalizada da inspecção tributária neste domínio.

expressão prática, em virtude da falta de definição de critérios uniformes para a sua aplicação e da falta de controlo inspetivo.

1.4. No âmbito da análise dos sujeitos passivos da amostra de auditoria que envolviam 17,2% dos sujeitos passivos com este tipo de dedução e 75,5% dos valores deduzidos no período de 2007 e 2008, relevam os seguintes aspectos:

- Excluindo a matéria relacionada com a aplicação do conceito de tributação efectiva a montante, a quase generalidade dos sujeitos passivos procedeu correctamente às deduções por dupla tributação económica a que tinha direito;
- Apesar disso, verificaram-se algumas irregularidades não muito expressivas em número, mas relevantes quanto aos valores envolvidos (cerca de M€ 47 de matéria colectável), designadamente no que respeita à dedução indevida de rendimentos provenientes de Fundos de Investimento, dedução a 100%, quando apenas poderiam ser deduzidos a 50%, em situações nítidas de inexistência de tributação efectiva a montante e dedução simultânea por dupla tributação económica e internacional.

A maioria dos SP procedeu correctamente às deduções a que tinham direito, excluindo os aspectos relacionados com a aplicação do conceito da tributação efectiva;

Foram detectadas situações de incumprimento expressivas, envolvendo matéria colectável a corrigir em cerca de **MC 47**.

1.5. Para além das irregularidades concretas apontadas e mensuradas, verificaram-se ainda várias situações em que, de forma nítida, foram deduzidos a 100% valores significativos a título de DTE que apenas poderiam ser deduzidos em 50%, em virtude de não ter havido tributação efectiva a montante, mas cujo apuramento exige a intervenção da inspecção tributária, estando relacionados, designadamente, com deduções efectuadas pelo ..... com origem em mais-valias não tributadas, deduções de lucros com origem nas SFE da ZFM que beneficiaram de isenção e outras deduções de

Detectaram-se ainda várias situações de rendimentos não sujeitos a tributação efectiva e que foram deduzidos a 100%, em vez de 50%, mas cuja mensuração efectiva exige a intervenção da inspecção tributária.

lucros/dividendos originados por empresas com benefícios  
fiscais significativos (vg. ...).

- 1.6. No âmbito da amostra se SP analisados há ainda a apontar insuficiências no controlo automático das retenções na fonte consideradas como crédito de imposto a favor dos sujeitos passivos, por cruzamento entre os dados da declaração modelo 22 e a declaração modelo 10, que aparentemente terão originado a dedução indevida de cerca de M€ 15, o que globalmente se poderá traduzir em várias dezenas de milhões de euros indevidamente deduzidos, admitindo-se aqui que algumas destas divergências se poderão dever a erros no preenchimento declarativo, sobretudo ao nível das declarações modelo 10 por parte de bancos e outras instituições financeiras, e que importa esclarecer/corrigir com urgência por parte da IT da DGCI.

Detectadas situações de utilização, presumidamente indevida, no valor de cerca de **M€ 15**, devidas a eventuais erros de preenchimento das modelo 10, bem como da falta de validação entre esta declaração e a modelo 22, que importa esclarecer/corrigir pela IT da DGCI.

2. Face ao diagnóstico efectuado, são efectuadas recomendações à DGCI no sentido de propor uma definição do conceito de tributação efectiva consagrado no nº 10 do artº 51º do CIRC, de corrigir as anomalias detectadas e aprofundar e mensurar outras situações de potencial incumprimento, efectuando as correcções que eventualmente se mostrem devidas, sendo também efectuadas propostas de alteração legislativa no sentido de melhorar o actual quadro legal, através da eventual passagem do mecanismo para evitar a dupla tributação económica de dedução ao rendimento para a dedução à colecta.

Foram efectuadas as recomendações à DGCI consideradas adequadas, bem como proposta de alteração legislativa, designadamente em matéria de deduções por dupla tributação económica.



## ÍNDICE

I - INTRODUÇÃO .....	7
1. Fundamento da acção .....	7
2. Objectivos.....	8
3. Metodologia e Procedimentos .....	8
II - RESULTADOS DA AUDITORIA .....	10
1. Caracterização estatística.....	10
2. Principais aspectos críticos do regime fiscal da eliminação da dupla tributação económica em IRC .....	11
3. Resultados da análise dos sujeitos passivos da amostra .....	15
3.3.1. Situações irregulares - síntese.....	18
3.3.2. Tipologia das situações e valores envolvidos.....	19
3.3.2.1. Rendimentos distribuídos por Fundos de Investimento .....	19
3.3.2.2. Deduções indevidas em resultado de acções detidas por contratos de associação à quota .....	21
3.3.2.3. Dividendos pagos por entidades instaladas na ZFM e isentos nos termos do art.º 33º do EBF e dividendos que apenas foram parcialmente tributados .....	23
3.3.2.4. Rendimentos distribuídos por SGPS a empresas que não tenham este estatuto .....	27
3.3.2.5. Dedução de DTE em simultâneo com a DTI .....	30
3.3.2.6. Contabilização da participação indirecta para aplicação do nº 1 do artº51º do CIRC .....	31
3.3.2.7. Controlo dos valores considerados como crédito de imposto – retenções na fonte e outros .....	32
3.3.2.7.1. Situação específica dos Fundos de Investimento.....	32
3.3.2.7.2. Controlos / resultados .....	33
III – CONCLUSÕES .....	35
IV – RECOMENDAÇÕES .....	39
V – PROPOSTAS.....	42



### **LISTA DE SÍGLAS E ABREVIATURAS**

CIRC	Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas
DF	Direcção de Finanças
DGCI	Direcção – Geral dos Impostos
DGITA	Direcção – Geral da Informática Tributária e Aduaneira
DSIRC	Direcção de Serviços do IRC
DSIT	Direcção de Serviços da Inspeção Tributária
DTE	Dupla tributação económica
DTI	Dupla tributação internacional
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
FII	Fundos de Investimento Imobiliário
IT	Inspeção Tributária
MEP	Método da Equivalência Patrimonial
OE	Orçamento de Estado
RETGS	Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
SGPS	Sociedade Gestora de Participações Sociais
SP	Sujeito Passivo
UP	Unidades de participação em Fundos de Investimento
ZFM	Zona Franca da Madeira

## **I - INTRODUÇÃO**

### **1. Fundamento da acção**

A dedução por dupla tributação económica dos lucros distribuído tem sido, nos últimos anos, a mais expressiva de todas as deduções efectuadas na passagem do resultado contabilístico ao resultado fiscal, correspondendo para os exercícios de 2007 e 2008, respectivamente a 31,83% e 37,02% do lucro tributável total e a 40,57% e 48,89% da matéria colectável total.

Acresce, ainda, que boa parte dos rendimentos deduzidos no sentido de eliminar ou minimizar a dupla tributação económica, não tiveram, de facto qualquer tributação a montante, tendo em conta a existência de benefícios fiscais e outros mecanismos com efeitos equivalentes (v.g. rendimentos isentos da ZFM, resultados líquidos positivos sem existência de lucro tributável ou com este substancialmente inferior - equivalência patrimonial, deduções por dupla tributação económica, reporte de prejuízos fiscais -, ou tiveram tributações pouco significativas (v.g. rendimentos obtidos de empresas com sede em países de baixa tributação, rendimentos da ZFM tributados por taxas irrisórias, existência de benefícios por dedução à colecta).

Por sua vez, o nível de risco já de si elevado, poderá ser acrescido em virtude deste regime se aplicar, também, a rendimentos provenientes de outros países da EU, ou do espaço económico europeu, o que torna mais difícil o respectivo controlo (vg. percentagem de participação, tempo de detenção das participações, existência de tributação na origem).

Por último, é de referir que associados a esta realidade estão muitos fenómenos de planeamento fiscal que operam no sentido de transformar outros rendimentos de capital que seriam tributados (v.g. juros), em dividendos distribuídos que serão total ou parcialmente excluídos da tributação por via deste mecanismo. Esta tem sido, aliás, uma das vertentes mais significativas do planeamento fiscal conhecido.

## **2. Objectivos**

Os principais objectivos desta acção foram os seguintes:

Mensurar o impacto efectivo deste mecanismo fiscal, quer pela via das deduções originadas por crédito de imposto por DTE, tanto ao nível global, como ao nível da amostra seleccionada;

Avaliar o comportamento dos sujeitos passivos na utilização destas deduções considerando, de forma directa, os procedimentos de dedução e de forma indirecta os eventuais esquemas de planeamento fiscal a montante, a fim de maximizar o respectivo resultado;

Avaliar a existência e qualidade das instruções administrativas com vista à determinação dos valores a deduzir;

A avaliação do modelo / medidas de controlo implementadas pela Inspeção tributária da DGCJ para efeitos de controlo desta realidade específica, bem como o nível de cobertura da actividade inspectiva e os resultados obtidos;

Relativamente aos sujeitos passivos da amostra a seleccionar, avaliar os níveis de dedução correspondentes a rendimentos que não tiveram tributação efectiva a montante, considerando a legalidade / ilegalidade deste procedimento face ao disposto no respectivo normativo (vd. nº 10 do artº 51º do CIRC).

## **3. Metodologia e Procedimentos**

### **3.1. Critérios de análise**

Para a consecução dos objectivos desta acção foram observadas as normas gerais de auditoria e utilizados, designadamente, os seguintes critérios:

- ✦ Adequação dos instrumentos legais de suporte e das respectivas instruções administrativas;
- ✦ Existência, qualidade e adequação das metodologias de controlo inspectivo;
- ✦ Exercício efectivo do controlo inspectivo e resultados obtidos;
- ✦ Adequação do sistema de controlo interno.

### **3.2. Técnicas de auditoria**

As principais técnicas de recolha de dados e de análise de informação utilizadas nesta auditoria foram as seguintes:



- ✦ Obtenção dos dados relevantes existentes nas bases de dados da DGCI/DGITA (modelo 22, Anexo A e H da IES e modelo 10)
- ✦ Tratamentos estatísticos e selecção de amostras de sujeitos passivos com DTE de valores elevados (vd. item 4 da lista de procedimentos);
- ✦ Pedidos de informação / esclarecimentos aos SP seleccionados;
- ✦ Entrevistas com os responsáveis da DSIRC, DSPCIT, DSIT e DF de Lisboa;
- ✦ Eventuais verificações de processos na DSIT e na DF de Lisboa e pedidos de informação às restantes DF, sempre que tal se considere necessário para esclarecimento das situações anómalas / potencialmente anómalas que vierem a ser detectadas;
- ✦ Organização da informação obtida e elaboração do relatório.



## II - RESULTADOS DA AUDITORIA

### 1. Caracterização da área fiscal auditada

Como já anteriormente se referiu, a dedução por dupla tributação económica dos lucros distribuídos é, de facto, o mecanismo mais expressivo na redução dos resultados contabilísticos tendo em vista o apuramento dos resultados fiscais, à excepção das deduções resultantes de proveitos provenientes da utilização do método da equivalência patrimonial, que, tendo peso muito próximo, não correspondem a rendimentos efectivos.

De facto, e conforme podemos constatar no quadro seguinte, as percentagem das deduções por DTE sobre o total das deduções do quadro 07 da modelo 22 naquelas condições era de 38,45% em 2007 e 37,15% em 2008 :

Quadro n.º 1 - Estatísticas da dupla tributação económica, no período de 2005 a 2009

Un: M€

Rubrica	2005	2006	2007	2008	2009
Deduções por DTE - nº SP	1.254,00	1.359,00	1.567,00	1.577,00	1.525,00
Deduções por DTE - valor	5.962,00	8.138,00	9.972,00	9.635,00	8.075,00
Total deduções do quadro 07 (excepto deduções resultantes do MEP)	21.499,00	24.759,00	24.921,00	25.936,00	24.454
% da DTE s/todas deduções, excepto MEP	27,73%	32,87%	38,45%	37,15%	33,04%
LT total	21.526,00	26.398,00	31.327,00	26.028,00	24.007,00
% da DTE sobre LT total	27,70%	30,83%	31,83%	37,02%	33,66%
MC total	14.630,00	17.967,00	24.579,00	19.709,00	18.588,00
% da DTE sobre MC total	40,75%	45,29%	40,57%	48,89%	43,47%

Fonte: Estatísticas da DGCI (2005-2009)

Em termos de valor, as deduções em causa variavam ente M€ 5.962 em 2005 e M€ 9.972 em 2007, com tendência crescente entre 2005 e 2007 e decrescente a partir de então, sendo que as mesmas representavam, em 2008, 37,02% do total do lucro tributável e 48,89% do total da matéria colectável (vd. quadro supra).

De notar, ainda, que aquele montante de deduções envolvia um número reduzido de declarações modelo 22, respectivamente 1.567 e de 1.577 para os anos de 2007 e 2008 (0,40% e 0,41% do total), o que torna estas deduções uma área de risco acentuada e que por isso deverá merecer especial atenção por parte da inspecção tributária. Relativamente a 2009, verificou-se uma ligeira redução do número de declarações com DTE (1.536), bem como dos valores envolvidos.

## **2. Principais aspectos críticos do regime fiscal da eliminação da dupla tributação económica em IRC**

### **2.1. Opção pelo método de dedução ao rendimento e seus constrangimentos**

Segundo o nº 4 da Directiva **90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho**, sempre que uma sociedade-mãe receba lucros / dividendos de uma sua afiliada, que não seja pela via da liquidação, o Estado da sociedade-mãe, tem as seguintes alternativas para eliminar a dupla tributação:

Não tributa esses lucros, deduzindo-os para efeitos de apuramento da matéria colectável da sociedade-mãe ou;

Tributa-os, mas permite a dedução do correspondente imposto pago pela afiliada.

Face a estas alternativas, o legislador português optou pela primeira solução, permitindo a dedução pela sociedade-mãe dos lucros que lhe sejam distribuídos pelas suas participadas, a qual, apesar de ser mais simples do ponto de vista administrativo, se configura como a mais penalizadora para os interesses do Estado, quer porque pode permitir a dedução total ou parcial de lucros que nunca foram tributados a montante (ou que tiveram tributação reduzida), quer porque induz o desenvolvimento de fenómenos de planeamento fiscal, visando, especialmente, transformar outros rendimentos (v.g. juros) em dividendos, a fim de eliminar ou minimizar a respectiva tributação (vd. nº 1 e nº 8 do art.º 51º do CIRC, na redacção em vigor até ao exercício de 2010).

O regime fiscal da eliminação da dupla tributação económica (vd. Anexo ) evidenciou alguns ajustamentos ao longo da sua vigência, visando, sobretudo:

Evitar a dedução integral de dividendos para os quais não tenha havido tributação efectiva a montante, os quais, a partir de 2007, apenas passaram a ser dedutíveis em apenas 50%, com exclusão das SGPS que continuaram a poder deduzir a totalidade dos dividendos com ou sem tributação efectiva, e a partir de 2011 deixaram de ser objecto de qualquer dedução, independentemente da natureza jurídica das participantes;

Limitar a dedução às situações em que as participações sejam superiores a 10% do capital das participadas, sendo que até 2010 os rendimentos de participações inferiores a 10% beneficiavam de uma dedução de 50%, verificados os condicionalismos definidos, ao passo que as participações de valor igual ou superior a 20 milhões de euros beneficiavam da dedução integral, independentemente da percentagem de participação;

Acabar com o regime especial de que beneficiavam as SGPS e que permitia a dedução integral dos dividendos mesmo para participações inferiores a 10% (vd. anterior nº 1 do art.º 32º do EBF).

Adicionalmente, e numa perspectiva indirecta, o Orçamento de Estado para 2011 veio ainda consagrar no nº 4 do art.º 45º do CIRC, uma disposição no sentido de não considerar para efeitos de apuramento do lucro tributável, as menos-valias e outras perdas relativas a partes de capital, na parte do valor correspondente aos lucros distribuídos que tenham sido deduzidos nos termos do art.º 51º do respectivo código.

Como acabámos de referir, o problema essencial deste mecanismo para evitar ou reduzir a dupla tributação económica, consiste em deduzir no âmbito do apuramento do lucro tributável das empresas participantes, dividendos que, por motivos variados, não foram objecto de tributação a montante, não colocando qualquer limitação à dedução de dividendos que tenham sido objecto de tributação por taxas muito inferiores à taxa normal (v.g. empresas instaladas na Zona Franca da Madeira nos termos dos art.ºs 35º e 36º do EBF tributadas, respectivamente por taxas entre 1% e 3% e entre 3% e 5% ou empresas sedeadas em países comunitários com tributação reduzida (v.g. Irlanda, Luxemburgo e Holanda).

De facto, e para além da situação abordada pela DGCI relativamente lucros distribuídos por SGPS a empresas não SGPS (cfr. de 2008/07/18 – Procº 1239/2007) e das situações em que houve tributação a taxas muito inferiores à taxa normal, a questão da existência da tributação efectiva envolve, desde logo, uma enorme multiplicidade de aspectos, de entre as quais se destacam:

A existência de resultado líquido positivo em paralelo com a inexistência de lucro tributável, ou em que os valores deste sejam muito inferiores àquele, em resultado de aplicação das normas previstas no CIRC (v.g. anulação dos efeitos do MEP, deduções por DTE, mais-valias de SGPS ou excluídas da tributação por reinvestimento, dedução de benefícios fiscais);

Existência de lucro tributável sem existência de matéria colectável, ou em que esta seja substancialmente inferior (v.g. dedução de prejuízos fiscais);

Existência de colecta do IRC sem a existência de IRC liquidado, ou em que este seja substancialmente inferior àquele (v.g. benefícios fiscais por dedução à colecta);

Distribuição de resultados gerados por empresas que, em simultâneo, estejam enquadradas no regime geral e no regime de isenção (v.g. Zona Franca da Madeira) ou tributação de apenas uma parte dos lucros (v.g. empresas de marinha mercante);

Distribuição de resultados gerados por empresas mãe tributadas pelo RETGS, para os quais não exista lucro tributável, ou em que este seja substancialmente inferior ao somatório das empresas que integram o RETGS, em virtude da aplicação das regras específicas deste regime;

Distribuição de resultados correspondentes a lucros / dividendos não tributados na empresa que os distribui, mas tributados em estádios anteriores (v.g. resultados de SGPS provenientes de dividendos de empresas participadas).



## 2.2. Instruções emitidas pela DGCI

Não obstante as regras que determinavam que a dedução por DTE era de apenas 50% do valor dos dividendos recebidos pelas entidades participantes, sempre que os mesmos não tivessem sido sujeitos a tributação efectiva a montante, se aplicar já a partir do exercício de 2007, a verdade é que a DGCI nunca se pronunciou de forma exaustiva sobre as condições de aplicação deste dispositivo, nem definiu as situações em que, no seu entender, se verificou ou não a tributação efectiva.

Com efeito, o único entendimento daquela Direcção-Geral a este respeito é o que se refere à resposta a um pedido de informação de um sujeito passivo e consta do Despacho do nº 1239, de 18/7/2008, do SDG do IR, que refere " quando os lucros de uma SGPS não foram sujeitos a tributação efectiva e esta os distribui a uma entidade residente, que não seja uma SGPS, que preenche os requisitos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 46.º do CIRC, esta última só pode deduzir 50% desses lucros, para efeitos de determinação do seu lucro tributável".

De facto, e ainda que envolvendo apenas um dos aspectos do problema, este despacho também não é esclarecedor quanto ao seu alcance, tendo em conta que:

As mais-valias obtidas por SGPS apenas são excluídas da tributação se respeitarem a participações detidas por prazos superiores a 1 ano;

Os dividendos recebidos das suas participadas não estando isentos, foram, de uma forma geral e até 2010, excluídos da tributação pela via da aplicação das disposições do art.º 51º do CIRC e do nº 1 do art.º 32º do EBF;

Por norma, apenas são sujeitos a tributação efectiva no exercício anterior ao da distribuição as prestações de serviços efectuadas no seio do grupo, bem como alguns rendimentos de capitais, com excepção dos dividendos.

Assim sendo, e uma vez que os dividendos distribuídos por uma SGPS a uma entidade que não seja uma SGPS incluem, de forma frequente e maioritária, dividendos recebidos das suas participadas, os quais terão, em princípio, sido sujeitos a tributação a montante, interessa saber se, na óptica da DGCI, a existência de tributação efectiva se deve aferir apenas relativamente à última entidade que efectuou a distribuição, ou a estádios anteriores onde os rendimentos foram gerados, sendo que nesta última situação estaríamos perante uma realidade difícil ou mesmo impossível de controlar, tendo em conta, designadamente, a existência de SGPS em cadeia, em que os rendimentos gerados nas empresas operacionais, são, frequentemente, objecto de sucessivas distribuições.

### **2.3. A falta de clareza de normativos legais**

Tendo em conta a importância das entidades instaladas na ZFM na utilização deste mecanismo, importa reflectir um pouco sobre o disposto as alíneas g) e h) do nº1 do art.º 33º do EBF, uma vez que:

Na interpretação que efectuamos da alínea g) supra referida, a isenção aqui prevista abrange todos os lucros / dividendos recebidos por SGPS, excepto os obtidos no território nacional fora das zonas francas e os obtidos da União Europeia;

A considerar-se que os lucros obtidos por não SGPS instaladas na zona franca da Madeira beneficiam do disposto na alínea h) supra referido, o que em nosso entender não é muito claro, uma vez que apenas as SGPS desenvolvem de facto uma actividade de gestão de participações sociais, os lucros / dividendos recebidos por estas entidades recebidos da União Europeia não seriam objecto de tributação, estaremos perante um tratamento mais favorável destas entidades relativamente às SGPS.

Face ao exposto, entendemos que, caso se considere que os lucros / dividendos obtidos pelas não SGPS instaladas na ZFM gozam da isenção da alínea h) do nº 1 daquele normativo, então esta disposição deverá ser harmonizada com o disposto na alínea g), a fim de garantir que também não são objecto de isenção os dividendos recebidos da União Europeia.

### **2.4. A nova realidade emergente do OE/2011**

A nova realidade emergente do OE/2011, visa como já se referiu anteriormente, limitar a eliminação da dupla tributação económica aos rendimentos originados por participações superiores a 10%, terminando, também, com o regime específico de que beneficiavam as SGPS que permitia a dedução integral dos dividendos obtidos por estas entidades qualquer que fosse a percentagem da respectiva participação.

Em paralelo, a inexistência de tributação efectiva dos rendimentos distribuídos que até 2010 permitia ainda a dedução de 50% dos mesmos, implica a partir de 2011 a ausência de qualquer dedução (vd. nova redacção do nº 10 do artº 51º do CIRC).

Face ao exposto, e enquanto vigorar o mecanismo de dedução ao rendimento, como forma de eliminar a dupla tributação económica, é urgente que se definam normas claras para aferir da existência ou não de tributação a montante.

Ainda no que se refere às iniquidades provocadas por este método e que se traduzem na dedução integral por parte de empresas tributadas à taxa normal de lucros que foram tributados a montante a taxas muito reduzidas (vg. empresas instaladas na ZFM),



pensamos que ao nível legislativo se deverá encontrar uma solução que elimine ou minimize os impactos negativos destas situações.

A solução poderia passar por efectuar uma dedução correspondente aos lucros que tributados à taxa normal originem o imposto pago.

Para o futuro, as soluções alternativas que se colocam são, em nosso entender, as seguintes:

Manter a solução actual, definindo de uma forma clara as situações em que se considera ou não ter havido tributação a montante, com ajustes aos valores a deduzir sempre as taxas de tributação a montante sejam muito divergentes das que vigoram para a empresa participante, até porque a partir de 2012, todas as entidades instaladas na zona franca da Madeira estão nestas condições;

Substituir o método actual de dedução ao rendimento pelo método de dedução à colecta do imposto pago a montante, de forma semelhante ao que se verifica com a dupla tributação internacional, sendo que este método também envolve alguma complexidade que é necessário ponderar, implicando, designadamente, a definição de critérios de imputação do imposto pago pela entidade que distribui os lucros ao respectivo valor distribuído.

### **3. Resultados da análise de uma mostra de sujeitos passivos**

De forma a avaliar o comportamento dos sujeitos passivos na utilização dos mecanismos de eliminação a dupla tributação económica, bem como medidas implementadas pela inspecção tributária para efeitos de controlo desta realidade, seleccionamos um conjunto de SP, partindo do universo das declarações Mod. 22 com valores deduzidos a título de DTE.

As amostras seleccionadas envolveram dois níveis distintos:

Sujeitos passivos de IRC que para o conjunto dos dois exercícios de 2007 e 2008 efectuaram deduções por DTE de valor igual a 5 milhões de euros (vd. Anexo);

Sujeitos passivos de IRC, excluindo Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS), que para o conjunto dos dois exercícios de 2007 e 2008 tenham efectuado deduções por DTE de valor superior a 500 mil euros e inferior a 5 milhões de euros (vd. Anexo).

Em termos sintéticos, a dimensão absoluta e relativa das amostras seleccionadas consta do quadro seguinte, onde se constata que, envolvendo 17,2% dos sujeitos passivos com aquele tipo de deduções, representava 75,5% de todas as deduções no período em

análise, no montante de M€ 14.798, pelo que a amostra se apresenta como bastante representativa.

**Quadro n.º 2 - SP de IRC que efectuaram deduções por DTE nos exercícios de 2007 e 2008 seleccionados para efeitos de pedido de informação**

Un: M€

	Nº SP	Dedução por DTE	LUCRO Tributável	TOTAL Matéria Colectável
1. Valores agregados para 2007 e 2008	1572	19.607,00	57.355,00	44.288,00
2. Total da amostra	270	14.798,20	9.151,48	7.966,95
<i>amostra 1</i>	161	14.565,18	7.019,39	6.223,85
<i>amostra 2</i>	109	233,02	2.132,10	1.743,10
3. % da amostra em relação aos valores totais para 2007 e 2008	17,2%	75,5%	16,0%	18,0%

Fonte: DGITA

No total dos SP seleccionados, cerca de 38% são SGPS, as quais deduziram 57% do valor total de DTE da amostra (vd. quadro seguinte). De facto, pela natureza da sua actividade, as SGPS têm sido das sociedades que mais recebem dividendos e, consequentemente, mais deduções fazem deste tipo, acrescido do facto de não terem que atender ao aspecto da tributação efectiva dos dividendos.

A situação que acabámos de referir vigorou até ao exercício de 2010, uma vez que as alterações introduzidas pelo OE/2011, em que estas sociedades deixaram de ter tratamento privilegiado a este respeito, mediante a aplicação do nº1 do artº 51º do CIRC, de forma idêntica a todas as sociedades, quando os respectivos dividendos obtidos tenham sido sujeitos a tributação a montante.

Quando não tenha havido tributação a montante, ainda que a entidade que recebe os dividendos seja uma SGPS, deixou agora de ser possível qualquer dedução (vd. nº 10 do artºs 51º do CIRC).

**Quadro n.º 3 - Dividendos deduzidos por tipo de sociedades - SGPS e não SGPS**

Un: M€

	Nº SP		Dedução por DTE		LUCRO Tributável		TOTAL Matéria Colectável	
	N.º	% total amostra	Valor	% total amostra	Valor	% total amostra	Valor	% total amostra
SGPS	103	38,1%	8.483,83	57,3%	735,43	8,0%	564,31	7,1%
Não SGPS	167	61,9%	6.314,37	42,7%	8.416,06	92,0%	7.402,65	92,9%
<b>Total amostra</b>	<b>270</b>	<b>100%</b>	<b>14.798,20</b>	<b>100%</b>	<b>9.151,48</b>	<b>100%</b>	<b>7.966,95</b>	<b>100%</b>

Fonte: DGITA

Analisando agora as deduções efectuadas, tendo em conta a Inclusão ou não das sociedades no regime especial de tributação de grupo de sociedades (vd. quadro seguinte), observa-se que a 36,3% dos sujeitos passivos deste regime, correspondem deduções da ordem dos 50% dos sujeitos passivos. De referir ainda que no âmbito do RETGS a o fim da possibilidade de eliminação dos lucros entre as sociedades que o integram (cf. revogação do nº 2 do art.º 70º), implicará, também que os dividendos que não reunirem as condições do nº1 do art.º 51º ou que reunindo-os não tenham sido sujeitos a uma tributação efectiva, irão agora ser tributados.

**Quadro n.º 4 - N.º SP tributados pelo RETGS pertencentes à amostra e valor dos dividendos por estas deduzidos**

Un: M€

	Nº SP		Dedução por DTE		LUCRO Tributável		TOTAL Matéria Colectável	
	N.º	% total amostra	Valor	% total amostra	Valor	% total amostra	Valor	% total amostra
RETGS	98	36,3%	7.231,01	48,9%	3.423,26	37,4%	3.147,78	39,5%
Não RETGS	172	63,7%	7.567,19	51,1%	5.728,22	62,6%	4.819,18	60,5%
<b>Total amostra</b>	<b>270</b>	<b>100%</b>	<b>14.798,20</b>	<b>100%</b>	<b>9.151,48</b>	<b>100%</b>	<b>7.966,95</b>	<b>100%</b>

Fonte: DGITA

Note-se que, não obstante os pedidos iniciais de informação terem sido feitos por carta postal simples, sendo posteriormente enviados registos apenas para os sujeitos passivos que não responderam no prazo previsto, constata-se que o nível de respostas obtidas e os valores da DTE nelas envolvidos foram muito significativos e que apenas 5 sujeitos passivos não responderam aos pedidos de informação solicitada (vd. Anexo), verificando-se também que 2 sujeitos passivos dos que responderam não enviaram elementos suficientes para clarificar a respectiva situação (vd. Anexo).

Dos sujeitos passivos que não responderam ao solicitado é de destacar o caso da ( .....), com sede na ZF da Madeira, NIF ....., que se recusou a responder por



aleadamente se encontrar isenta de IRC nos termos do artº 33º do EBF, resposta está com a qual não concordamos mas que obteve cobertura das autoridades fiscais regionais e deu origem a um pedido de informação via Gabinete do Senhor Ministro das Finanças (vd. Anexo).

É ainda de salientar que aquela sociedade obteve em 2007 o resultado líquido do exercício de M€ 1.098 e deduziu nos termos do artº 51º do CIRC o montante de M€ 894, sendo assim a empresa mais relevante da amostra na perspectiva em análise.

### 3.1. A intervenção de controlo da inspecção tributária

Importa referir que através da informação obtida dos sujeitos passivos e também pelas consultas efectuadas ao sistema se verificou que relativamente a alguns sujeitos passivos da amostra (vd. Anexo), a inspecção tributária (DSIT ou DF) já havia levado a cabo acções inspectivas com correcções nos montantes da DTE deduzida, cujos montantes de correcções constam do quadro seguinte:

**Quadro n.º 6 - N.º empresas fiscalizadas e montantes corrigidos nas deduções por DTE efectuadas pelos SP**

Un: M€

	N.º SP c/ DCU	N.º SP c/ correcções	linha 232 Q07 Mod 22		
			SP	IT	DIFERENÇA
<b>2007</b>	26	5	1.516,20	1.448,35	-67,85
<b>2008</b>	19	5	1931,30	1890,94	-40,36

Fonte: DGITA

No âmbito desta auditoria foram ainda e no que se refere aos SP da amostra analisados os processos das acções de fiscalização levados a cabo pela DSIT e cujas situações suscitavam dúvidas ou que apresentavam valores elevados de correcções na dedução efectuada por DTE.

### 3.2. Tipologia e importância das situações irregulares detectadas

#### 3.2.1. Das situações irregulares detectadas

Não obstante os valores envolvidos no universo em análise, não podemos afirmar que as situações irregulares detectadas sejam muito expressivas, apesar de originarem propostas de correcção com valores muito significativos. Esta constatação resulta de dois factores distintos:

Por um lado, o facto de, na maioria dos casos, este mecanismo ser de natureza simples e linear, não envolvendo grande complexidade de aplicação;

Por outro lado, o facto da administração fiscal não ter tido uma atitude pró-activa, no sentido de definir, numa perspectiva o mais abrangente possível, o conceito de tributação efectiva, para efeitos de aplicação do nº 10 do art.º 51º do CIRC, que, em situações de não efectividade de tributação dos rendimentos distribuídos a título de lucros ou dividendos, apenas permitia a dedução de 50% dos rendimentos englobados.

Face ao exposto, a tipologia e os valores deduzidos em situações que consideramos irregulares, são os que constam do quadro seguinte, **onde se evidencia a dedução indevida de valores muito significativos da ordem dos M€ 116,7, dos quais cerca de M€ 69,81 já haviam sido objecto de correcção por parte da DSIT, no âmbito dos controlos inspectivos efectuados a (..... ..), faltando assim efectuar correcções da ordem dos M€ 46,8 à matéria colectável e de m€ 37 ao imposto liquidado (vd. quadro seguinte):**

**Quadro 7 - Situações irregulares detectadas no início da auditoria**

Situação Irregular	Nº SP	Nº Exerc	Valor matéria colectável	Valor de imposto (m€)
Dedução indevida de 50% rendimentos distribuídos por Fundos de Investimento Imobiliário	2	3	29.328,70	
Dedução indevida de 50% dos dividendos, em virtude da % de detenção superior a 10% ter sido indevidamente influenciada por acções em contrato de associação à quota, enquanto associante, cujo titular efectivo é a empresa associada	1	2	1.516,90	
Dedução integral de lucros que não foram objecto de tributação a montante e que por isso apenas poderiam ser deduzidos em 50%	5	9	85.629,60	
A dedução a 100% resultou de terem sido consideradas para o efeito terem indevidamente sido consideradas as participações indirectas, pelo que apenas poderia deduzir 50%	1	1	0,40	
Dedução indevida resultante de diferença entre valor efectivamente deduzidos e documentos de suporte	1	2	285,70	
Dedução indevida de DTI, em virtude dos dividendos já terem sido integralmente subtraídos à tributação por aplicação do nº1 do artº 51º do CIRC	1	1		37,6
<b>TOTAL</b>	<b>11</b>	<b>18</b>	<b>116.761,30</b>	<b>37,6</b>

Fonte: DGCI/DGITA e dados fornecidos pelas empresas

### 3.2.2. Tipologia das situações e valores envolvidos

#### 3.2.2.1. Rendimentos distribuídos por Fundos de Investimento

Nos termos do nº 10 do art.º 22º do EBF, "os titulares de rendimentos respeitantes a unidades de participação em fundos de investimento mobiliário e em fundos de investimento imobiliário, quando englobem esses rendimentos, têm direito a deduzir 50% dos rendimentos previstos no artigo 40.º-A do Código do IRS e no n.º 8 do artigo 46.º do Código do IRC que lhes sejam distribuídos, nas condições aí descritas".

Face às alterações introduzidas pelo OE/2011 que revogou o nº 8 do art.º 51º do CIRC (anterior art.º 46º do CIRC) e não tendo havido qualquer alteração daquele dispositivo do EBF, a referida dedução termina no exercício de 2010.

O que está em causa, até ao exercício de 2010, são obviamente os rendimentos respeitantes a unidades de participação originados por dividendos, pelo que os restantes rendimentos distribuídos pelos Fundos, pagos de forma regular ou aquando do resgate ou alienação das respectivas unidades de participação, não poderão ter tratamento idêntico aos dividendos, até porque o imposto imputável àqueles rendimentos e que foi pago de forma directa ou indirecta pelos Fundos tem a natureza de imposto pago por conta.

Para efeitos de aplicação daquele normativo e, em virtude do valor dos dividendos ou lucros incluídos nos rendimentos de UP não ser conhecido de forma directa pelos respectivos detentores, dispõe o nº 11 do art.º 22º que as sociedades gestoras são obrigadas a publicar, para além do rendimento distribuído e do imposto que foi retido, o valor da dedução que lhes corresponder para efeitos do nº 10 deste normativo, ou seja, a parte correspondente aos lucros distribuídos aos respectivos fundos de investimento.

Não obstante o que acabámos de referir, detectaram-se algumas situações em que os sujeitos passivos consideraram como dividendos a totalidade dos rendimentos auferidos de UP em Fundos de Investimento, maioritariamente Fundos Imobiliários, o que obviamente não está de acordo com os respectivos normativos legais.

Deste modo, as empresas identificadas no quadro seguinte deduziram indevidamente 50% dos rendimentos obtidos dos fundos de investimento identificados, sem que tais rendimentos tivessem tido origem em lucros ou dividendos obtidos pelos fundos, até porque tratando-se de FII, a sua carteira não integra, por norma, títulos mobiliários, situação que foi confirmada nos casos em apreço para os referidos períodos.

Face ao exposto, e tendo em conta que estão em causa correcções ao lucro tributável de valores muito significativos, envolvendo cerca de M€ 29,3, apenas relativamente a 2 sujeitos passivos e 3 exercícios, a situação deverá, de imediato, ser objecto de análise pela DGCI, referindo-se aqui que a situação concreta da ( .....), que envolve os valores mais relevantes, já foi por nós comunicada à equipa da DSIT do Porto responsável pela análise das empresas deste grupo.

Por outro lado, e tendo em conta que se trata de uma irregularidade que poderá envolver um número significativo de empresas que recebem rendimentos de UP a beneficiarem de deduções indevidas, **entendemos que seria útil que a DGCI desenvolvesse uma acção de controlo a este nível, considerando, por exemplo, as declarações com DTE e que, em simultâneo, tenham referenciado NIF de fundos de investimento no quadro 12 da modelo 22 (entidades que efectuaram**

**retenções na fonte ou que tenham pago imposto que tenha tratamento idêntico).**

É que para além da possível dedução indevida de rendimentos de fundos de investimento que não foram originados por dividendos, está também em causa a dedução por conta de imposto supostamente pago pelos fundos relativamente aos rendimentos pagos, mas cuja validação automática é impossível de efectuar, em virtude de, não se tratando efectivamente de retenções na fonte, não constarem das declarações modelo 10.

Finalmente, importa sublinhar ainda quanto a esta questão que, face à revogação do nº 8 do art.º 51º do CIRC, está posta em causa, a partir de 2011, a aplicação do nº 10 do art.º 22º do EBF que permitia a dedução de 50% dos dividendos dos lucros incluídos nos rendimentos de UP, pelo que havendo intenção de manter esta dedução se deveria proceder à alteração daquele normativo, a fim de que tais lucros apenas possam ser objecto de dedução se verificaram as condições do nº 1 do art.º 51º do CIRC.

### **3.2.2.2. Deduções indevidas em resultado de acções detidas por contratos de associação à quota**

Segundo o n.º 8 do art.º 51º do CIRC, agora revogado pelas disposições do OE/2011, os rendimentos que o associado aufera da associação à quota, desde que se verifique, em qualquer dos casos, a condição da alínea a) do n.º 1 do art.º 51º do IRC, vigente até 2010, seriam deduzidos em 50% pelo citado associado, que na verdade é a pessoa que do ponto de vista económico detém a participação que, do ponto de vista formal, é imputada ao associante.

Trata-se de uma situação que se verificou apenas numa empresa da amostra – a sociedade (.....), que, nos anos de 2007 e 2008, deduziu 100% dos dividendos obtidos da (.....), nos montantes, respetivamente de m€ 2.052,00 e m€ 981,90, por aplicação do nº 1 do art.º 51º do CIRC, em virtude de, alegadamente, deter nesta empresa uma participação de 13,33%.

Acontece que, na verdade, a participação efectiva da (.....), na (.....), era de apenas 8,33%, sendo os restantes 5% pertença da empresa (.....).<sup>1</sup>, empresa associada à quota, mas registados na associante, que comunicou que, *"sempre que houve necessidade de aumentos de capital na(.....), a (.....) tinha de contribuir com 13,33%, mas recebia na mesma data o valor corresponde aos 5% da empresa associada"*.

<sup>1</sup> Cf. e-mail que nos foi enviado em 2011/02/04

Uma vez que a empresa associada ( ..... ) é desconhecida da empresa participada ( ..... ), esta paga todos os dividendos associados à participação agregada de 13,33% à ( ..... ), que, por sua vez, transfere para a empresa associada ( ..... ) os dividendos respeitantes à quota efectiva desta, de 5%, pelo que, na empresa associante, apenas são susceptíveis de beneficiar do disposto no nº 1 do art.º 51º do CIRC, os dividendos correspondentes à sua quota efectiva que é de apenas 8,33%.

Na prática, a empresa apenas deduziu os dividendos associados à quota de 8,33% que é a que efectivamente detém na empresa ( ..... ), não incluindo assim nesta dedução os valores recebidos por conta da associada, no montante de m€ 1.231,6 e m€ 368,3, os quais tendo sido registados como proveitos (crédito da conta 78), foram de imediato registados a débito desta conta por transferência para a conta da empresa associada ( ..... ).

Não obstante o que foi dito, a empresa considerou a quota global de 13,33%, incluindo, portanto, a correspondente às acções da associada, para efeitos de aplicação do disposto no art.º 51º do CIRC, tendo deduzido a totalidade dos lucros correspondentes à dedução da sua quota efectiva de 8,33%, por aplicação do disposto do nº 1 daquele normativo legal, quando apenas poderia ter deduzido 50% dos mesmos, por aplicação do nº 8 do citado normativo, então em vigor.

As correcções a efectuar face à actuação irregular da empresa são as constantes do quadro seguinte, envolvendo cerca M€ 1,5.

Quadro n.º 9 - ..... - Correcções em participações com associação à quota

Empresa Participada				Dividendos distrib		Valor dos lucros deduzidos na linha 232 do quadro 07 da Mod. 22	Correcção DTE
NIF	Designação	% de part própria	% de part enquanto associante, por conta .....	Ano distrib	Montante		
??????????	xxxxxxxxxxx	8,33%	5,00%	2007	2052,00352	2.052,00	1.026,00
??????????	xxxxxxxxxxx	8,33%	5,00%	2008	981,90196	981,90	490,95
Total das correcções propostas pela IGF							1.516,95

Fonte: Elementos fornecidos pela empresa

### **3.2.2.3. Dividendos pagos por entidades instaladas na ZFM e isentos nos termos do art.º 33º do EBF e dividendos que apenas foram parcialmente tributados**

A norma que até 2010 limitava a dedução a apenas 50% dos dividendos englobados, sempre que os mesmos não tivessem sido sujeitos a tributação efectiva e não tivessem sido auferidos por SGPS e que, com as alterações do OE de 2011, não permite qualquer dedução, nas referidas condições, independentemente da entidade que os auferir (vd. nº 10 do art.º 51º do CIRC), é sem dúvida uma das mais problemáticas normas do CIRC, uma vez que, sendo excessivamente genérica, também nunca foi objecto de uma adequada interpretação por parte da DGCI.

Esta situação é sem dúvida responsável por muitas situações de incumprimento, mas também pela falta de actuação da inspecção tributária, mesmo em condições em que é clara a inexistência de tributação efectiva em relação a todos ou parte substancial de alguns dos rendimentos distribuídos, como é o caso de rendimentos obtidos de entidades que gozam de benefícios fiscais traduzidos na isenção da totalidade ou parte dos rendimentos auferidos.

Neste ponto, abordaremos apenas as situações onde consideramos que o referido mecanismo pode ser aplicado de forma directa, dado ser inequívoco não ter havido tributação a montante de uma parte ou da totalidade dos lucros tributáveis. Referimo-nos, no caso dos SP da amostra, às seguintes situações:

Rendimentos distribuídos por entidades instaladas na Zona Franca da Madeira e cujos rendimentos foram total ou parcialmente isentos (vd. art.º 33º do EBF);  
Existência de benefícios fiscais traduzidos na não tributação de 70% dos rendimentos auferidos por empresas de marinha mercante (vd. art.º 51º do CIRC).

Com efeito, é nossa opinião de que, neste caso, os lucros distribuídos por estas entidades, ainda que se verificando os pressupostos do nº 1 do art.º 51º do CIRC, apenas podem ser deduzidos na íntegra, relativamente à proporção dos lucros tributáveis sujeitos, e em 50% relativamente à proporção dos lucros tributáveis isentos, situação que aliás foi observada pela DSIT na correcção efectuada a ( ....) face a rendimentos que lhe foram distribuídos pelo (.....) Por sua vez ( .....), única entidade da amostra cumpridora quanto a este aspecto, deduziu apenas 50% da totalidade dos lucros que obteve de ( .....), não obstante uma parte dos mesmos ter sido objecto de tributação.

Não obstante o que acabámos de referir, a generalidade dos SP da amostra<sup>2</sup> deduziram a totalidade dos dividendos que lhes foram distribuídos por entidades com actividade na ZFM, parte significativa dos quais beneficiaram de isenção de IRC, quando nos termos da redacção então em vigor do nº 8 do art.º 51º do CIRC, apenas poderiam ter deduzido 50%.

Em situação idêntica às que acabámos de referir estão os lucros que de forma clara não tenham sido sujeitos a tributação a montante, onde se enquadram claramente os lucros distribuídos por empresas armadoras de marinha mercante, apenas tributados por 30% do seu valor, conforme disposto no art.º 51º do EBF.

No quadro seguinte, evidenciam-se as empresas instaladas na ZFM que distribuíram dividendos a sujeitos passivos da amostra, as quais beneficiaram de forma inequívoca de isenção relativamente a uma parte ou à totalidade dos seus rendimentos, o que significa que as entidades participantes, a quem foram distribuídos os lucros / dividendos, teriam de ter em conta o disposto no nº 10 do art.º 51º do CIRC, então em vigor, o que de facto não aconteceu.

Quadro n.º 10 - Entidades da ZFM cujos lucros distribuídos foram deduzidos em 100% , mas em que apenas uma parte dos lucros distribuídos foram tributados (MC)

Entidades		Exercício	Resultado líquido do exercício	Matéria Colectável		
				Regime Geral	Isenta ZFM (artº 33º EBF)	% MC isenta
??????????	xxxxxxxxxx	2006	5.510,70	336,51	7.985,03	95,96%
		2007	4.553,92	161,54	6.040,41	97,40%
??????????	xxxxxxxxxx	2006	2.464,75	0,00	2.465,16	100,00%
		2007	2.261,19	0,00	2.263,52	100,00%
??????????	xxxxxxxxxx	2006	31.508,38	123,00	29.331,79	99,58%
		2007	139.635,94	1.519,37	137.542,38	98,91%

Fonte: Declarações Modelo 22 do ano anterior à distribuição dos dividendos

Repare-se no caso de ( .....), em que a matéria colectável isenta foi de quase 100% e a empresa participante ( .....) havia deduzido a totalidade dos rendimentos distribuídos, situação que entretanto já foi objecto de correcção pela DSIT, que relativamente ao exercício de 2008 reduziu esta dedução em M € 69,817 (50% do montante de M€ 139,6 considerado pela sujeito passivo).

Em termos das deduções indevidamente efectuadas e que ainda não haviam sido objecto de correcção pela IT, detectaram-se as constantes do quadro seguinte, que, para além de envolverem as empresas que receberam dividendos das empresas identificadas no

<sup>2</sup> X Y

quadro anterior, também envolvem os dividendos distribuídos pela ( .....), com sede no continente, a qual, sendo uma empresa de marinha mercante, beneficia do disposto no art.º 51º do CIRC, que concede isenção a 70% da matéria colectável apurada.

(Quadro)

Globalmente estas situações compreendem correcções em 4 empresas envolvendo valores muito significativos, no montante de 15,8 milhões de euros, mas são apenas uma parte das muitas situações idênticas, em que a questão da não tributação efectiva dos lucros distribuídos se coloca de forma clara, não obstante a falta de instruções específicas da DGCI desta matéria.

Estamos a falar em lucros distribuídos por empresas que, face a benefícios fiscais auferidos (v.g. instaladas na ZFM e com a totalidade ou parte dos lucros isentos, incluindo os obtidos por sucursais – artº 33º do EBF ou de empresas de marinha mercante em que 70% da matéria colectável é isenta), não foram tributadas

Repare-se, por exemplo, que uma boa parte das empresas existentes na Região Autónoma da Madeira tem actualmente a sua sede na ZFM, mas exercem parte da sua actividade fora dela, o que significa que as mesmas se enquadram no art.º 33º do EBF, terão lucros tributáveis sujeitos e isentos, sendo que apenas os lucros distribuídos proporcionais aos primeiros poderão dar origem às deduções previstas no art.º 51º do CIRC, verificadas as restantes condições, ao passo que, relativamente aos segundos, apenas era possível deduzir 50% até 2010 e actualmente não é permitida qualquer dedução.

Não obstante o leque de entidades que obtém lucros tributáveis isentos, por questões de facilidade na sua identificação, efectuámos a mensuração dos lucros isentos obtidos na ZFM pelas entidades bancárias que ali actuam através de SFE, sendo óbvio que os lucros / dividendos distribuídos por estas entidades apenas por poderão beneficiar da dedução a 100% na proporção que tenha sido sujeita a tributação (vd. quadro seguinte):



Quadro n.º 12 - Lucro tributável e sujeito a isenção de entidades bancárias com actividade na ZFM, através de SFE (mC)

NIF	Nome	2007			2008		
		LT / PF Regime geral	LT / PF com isenção	% do LT isento	LT / PF Regime geral	LT / PF com isenção	% do LT isento
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	6.468,57	44,42	0,68%	6.859,07	158,79	2,26%
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	163.393,36	28.834,12	15,00%	193.320,42	8.812,74	4,36%
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	92.747,25	16.367,16	15,00%	-95.129,08	0	0,00%
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	67.751,16	5.235,49	7,17%	21.505,77	141,04	0,65%
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	198.154,57	1.415,48	0,71%	105.572,88	516,32	0,49%
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	74.900,61	1.998,32	2,60%	14.950,08	2.638,25	15,00%
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	34.996,25	6.175,81	15,00%	36.628,57	6.463,87	15,00%
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	32.078,63	-64,10	-0,20%	5.677,61	16,48	0,29%
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	672.972,43	13.322,44	1,94%	791.120,66	16.164,76	2,00%
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	10.065,79	4.001,31	28,44%	-3.504,90	0,00	0,00%
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	39.375,12	-368,05		-10.409,52	-18,86	
<b>Total LT</b>		<b>1.392.903,74</b>	<b>77.330,45</b>	<b>5,26%</b>	<b>957.548,06</b>	<b>34.912,24</b>	<b>3,52%</b>
<b>Total PF</b>		<b>0,00</b>	<b>-432,15</b>		<b>-109.043,50</b>	<b>-18,86</b>	<b>0,00</b>

A análise daquele quadro evidencia, relativamente às entidades bancárias que actuavam na ZFM através de SFE, valores significativos de lucros tributáveis isentos, não obstante a redução verificada no período (2007=ME 77,3 e 2008=ME 34,9), sendo que em 2008 as maiores expressões em termos relativos se verificavam no (.....), cujo LT isento era de 28,44%<sup>3</sup> e da (....., .....), onde aquela percentagem era de 15%, tendo em conta os limites estabelecidos no nº 1 do art.º 34º do EBF. Em 2009 apenas 2 bancos atingiam o referido limite de 15%, sendo eles (.....) e (.....).

Face ao exposto, e caso as entidades supra referidas tenham efectuado distribuição de dividendos, sobretudo as mais expressivas em termos absolutos e relativos, com excepção das que tinham o Estado como accionista, a dedução nos termos do art.º 51º do CIRC, a efectuar pelos accionistas, deverá em nosso entender obedecer ao disposto no nº 10 daquele normativo mediante a imputação proporcional dos dividendos em causa à proporção dos lucros tributáveis sujeitos e isentos que lhe estejam na origem.

Em situação idêntica estão os lucros distribuídos por entidades com significativos benefícios que operam por dedução à colecta, reduzindo substancialmente o imposto a pagar, situação que afecta um número significativo de empresas, mas que teve, sobretudo até 2007, e na empresa (.....), que em virtude de benefícios fiscais específicos auferidos pela mesma e que originaram tributação quase nula desde a sua vigência até 2007 (cfr. entre outros os DL 294/97, 271/99 e 287/99), ao mesmo tempo que as entidades que delas obtiveram os dividendos, os deduziram em 100%, verificadas as condições do nº 1 do artº 51º do CIRC, quando apenas poderiam deduzir 50%, nos termos do nº10 do referido normativo, em vigor até 2010.

<sup>3</sup> Provavelmente enquadrado no nº 4 do artº 34 do EBF, com actividade predominante na ZFM e cujos lucros tributáveis isentos poderão ir até ao limite de 40% do total dos LT do banco.

A este propósito e porque a amostra seleccionada nesta auditoria integrou um sujeito passivo sem estatuto de SGPS que recebeu, em 2008, dividendos significativos da (...), única entidade em que detinha participações, efectua-se, no quadro seguinte, a análise demonstrativa de que os dividendos proporcionais à matéria colectável não tributada, sobre os quais não houve tributação efectiva, apenas poderiam ser deduzidos em 50%, originando, assim, que neste caso tenham sido deduzidos em excesso cerca de 8 milhões de euros.

**Quadro n.º 12 - A - Dividendos distribuídos pela .....**

Un: M€

		2007	2008
Empresa X	Matéria Colectável	253,99	
	Colecta	63,50 (100%)	
	Benefícios fiscais	55,26 (87%)	
	IRC Liquidado	8,24 (13%)	
	Dividendos distribuídos relativamente ao RLE do ano anterior <b>sem tributação efectiva (87%)</b>		158,19
	Dividendos distribuídos relativamente ao RLE do ano anterior, <b>com tributação efectiva (13%)</b>		23,64
Total dos dividendos recebidos pelas ..... e integralmente deduzidos			18,6
Dividendos recebidos por aquela empresa que foram sujeitos a tributação efectiva (13%)			2,42
Dividendos recebidos por aquela empresa que não foram sujeitos a tributação efectiva (87%)			16,18
Dividendos recebidos por aquela empresa, que poderiam ser deduzidos (13% sujeitos a tributação efectiva + 50% X 87% que não foram sujeitos a tributação efectiva)			10,509
Dividendos deduzidos em excesso pela citada empresa			8,091

Fonte: DGITA, Relatório de Contas de 2008 .... e elementos fornecidos pelos SP da amostra

Ainda especificamente no que respeita à empresa (...), a referida análise deverá aplicar-se também aos restantes accionistas que não sejam SGPS e que receberam da ( ...) dividendos gerados em exercícios até 2007, inclusive.

### 3.2.2.4. Rendimentos distribuídos por SGPS a empresas não SGPS

Para além das situações elencadas no item anterior, em que a totalidade ou parte dos lucros tributáveis não foram sujeitos a tributação a montante, mas relativamente aos quais não existe qualquer tipo de entendimento da DSIRC, aparentemente por se tratar de situações onde a questão da não tributação efectiva é mais evidente, esta mesma entidade produziu entendimento (cf. 1239, de 2008/07/18), **no sentido de que os dividendos recebidos por uma entidade que não seja SGPS, mas provenientes de uma SGPS, originados em mais-valias não tributadas ou a dividendos excluídos da tributação,**

***não são considerados como tendo sido sujeitos a tributação efectiva, pelo que apenas deverão ser deduzidos em 50%.***

É claro que o entendimento da DGCI que, em nosso entender, não deixa dúvidas quando os dividendos distribuídos pelas SGPS tenham sido originados por mais-valias que não tenham sido objecto de tributação, já não é tão claro quando os dividendos distribuídos pela empresa participada tenham sido originados por dividendos recebidos por esta e, consequentemente, excluídos da tributação pela aplicação das regras do nº 1 do art.º 51º do CIRC.

É que na situação em análise, não tendo havido tributação efectiva na última empresa que efectuou a distribuição, essa tributação ocorreu de facto em estádios anteriores nas empresas onde os mesmos foram gerados, pelo que fica a dúvida quanto alcance pretendido pelo legislador com esta norma.

Em suma, este entendimento, que consideramos aplicar-se plenamente aos dividendos que tiveram por base mais-vallas não tributadas, em virtude do regime específico das SGPS, já não é totalmente claro quando os rendimentos em causa tiverem sido objecto de tributação nas entidades operacionais que os gerarem, **colocando-se desde logo a questão se a tributação efectiva se deve verificar apenas na empresa que efectuou a respectiva distribuição, ou se devemos ter em conta as possíveis tributações no estádio imediatamente anterior, sobretudo quando esta última tenha o estatuto de SGPS.**

Refira-se, aliás, que noutra informação da DSIRC sobre idêntica matéria, mas não divulgada, a questão da não tributação efectiva para os rendimentos das SGPS é cingida às mais-valias não tributadas (vd. Informação nº 00918/2008 – Proc.º 462/2007, de 2008/06/0).

Não obstante as dificuldades de interpretação / aplicação do referido entendimento da DSIRC, procurámos, salvo nas situações em que os dividendos distribuídos foram originados maioritariamente por mais-valias não tributadas, identificar as SGPS que distribuíram dividendos a empresas que integravam a amostra e que não tinham aquele estatuto societário (vd. Anexo):

A referida informação que se sintetiza no quadro seguinte, relativamente aos SP da amostra que nas citadas condições receberam de SGPS dividendos superiores a 1 M€, evidencia que o total dos rendimentos distribuídos por aquelas ascendeu a M€ 540 para o conjunto dos anos de 2007 e 2008, sendo que, em todos os casos analisados, os SP que receberam os respectivos dividendos procederam à sua dedução integral.

**Quadro n.º 13 - Sociedades participadas sob a forma de SGPS  
que distribuíram dividendos nos exercícios de 2007 e 2008**

Un: M€

N.º SGPS	RLE ano anterior da distribuição	PF/LT ano anterior da distribuição	MC ano anterior da distribuição	Lucros distribuídos
14	1.871,28	317,84	209,93	540,32

Fonte: Informação fornecida pelos SP

No que se refere à actuação da IT relativamente a esta vertente específica, verificou-se que dentro do conjunto de SP que foram sujeitos a acções de fiscalização (vd. Anexo), somente no caso da (.....) foram efectuadas correcções consentâneas com o referido Despacho, isto, para além do já citado caso da (.....) (mas, neste caso porque estavam em causa dividendos distribuídos por uma entidade instalada na ZFM, provenientes de lucros que, na sua quase totalidade, gozavam do regime de isenção do art.º 33º do EBF).

No caso da (.....), a DSIT procedeu a uma análise da origem dos dividendos recebidos no exercício de 2008, no sentido de comprovar o direito à dedução integral dos lucros distribuídos por três das suas participadas SGPS, tendo concluído que uma parte dos resultados contabilísticos obtidos por estas sociedades não foi sujeita a tributação. De facto, para determinação do lucro tributável as sociedades procederam à dedução de mais-valias contabilísticas apuradas com a transmissão de partes de capital e dos proveitos decorrentes da aplicação do método de equivalência patrimonial, afastados da tributação pelo n.º 2 do art. 32º do EBF e pelo n.º 7 do art.º 18º do CIRC, respectivamente. Face a esta constatação, a dedução por DTE foi corrigida no montante correspondente à dedução indevida de 50% dos lucros, na parte dos rendimentos que não foram sujeitos a tributação efectiva.

Dado que a (.....) integra o perímetro das sociedades tributadas pelo RETGS, cuja sociedade dominante é (.....), as correcções efectuadas são irrelevantes no apuramento do lucro tributável do grupo, tendo em conta o disposto no n.º 2 do art.º 64º do CIRC<sup>4</sup>, pelo que não consta que tenha havido reacções do sujeito passivo.

Mas, se relativamente aos lucros / dividendos distribuídos originado em mais-valias tributadas, não nos restam quaisquer dúvidas de que os valores em causa devem ser considerados como não tendo sido sujeitos a tributação efectiva, já quanto aos proveitos resultantes da aplicação do método da equivalência patrimonial coloca-se a questão que, apesar de contribuírem para os resultados contabilísticos e, consequentemente, poderem

<sup>4</sup> Foi corrigido o lucro tributável do grupo, no montante correspondente aos restantes 50% dos dividendos recebidos de duas SGPS pertencentes ao grupo.

ser distribuídos, não são rendimentos efectivos e poderão ser revertidos com variações inversas nos exercícios seguinte, originando, então, resultados contabilísticos inferiores aos resultados fiscais, o que ocasionará uma dedução por DTE inferior aos valores efectivamente tributados.

De facto, e se olharmos de uma forma mais atenta para os dados do Anexo, verificamos a existência de enormes diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, o que, sendo justificado pela especificidade do respectivo regime de tributação, deverá implicar, pelo menos na parte a que essas diferenças respeitam a mais-valias não tributadas em virtude do regime específico das SGPS. Esta situação tem uma incidência muito significativa nas deduções por dupla tributação económica que o SP (.....) efectuou em 2007 e 2008 no montante global de M€ 392, respeitantes a dividendos que lhe foram distribuídos pelo SP (.....), cujos resultados nos referidos exercícios foram maioritariamente originados por mais-valias não tributadas, pelo que em nossa opinião não tinham sido sujeitos a tributação efectiva.

Face ao exposto, e para além das correcções efectuadas pela DSIT ao SP (.....), relativamente ao ano de 2008, em virtude de lucros provenientes da ZFM que não foram sujeitos a tributação efectiva, esta análise deveria também ter envolvido os lucros provenientes de outras SGPS na parte respeitante a mais-valias não tributadas em virtude do seu regime específico.

#### **3.2.2.5. Dedução de DTE em simultâneo com a DTI**

Segundo as regras da Directiva 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho, bem como da legislação / acordos respeitantes a participações em empresas nos PALOP, nas situações em que a entidade beneficiária dos mesmos dividendos detenha participações superiores às definidas e pelos prazos estabelecidos, não existe retenção na fonte no país de origem, pelo que nestes casos, e havendo direito à dedução integral dos dividendos recebidos, em virtude da aplicação do nº 1 do art.º 51º do CIRC, não será permitido que, em simultâneo, sejam efectuadas deduções por DTI relativamente a rendimentos que não tenham sido sujeitos a tributação em Portugal.

Em qualquer dos casos, e mesmo tendo havido retenção na fonte no país de origem, quando devida (detenção de participações por períodos inferiores a um ano ou cuja percentagem de participação seja inferior à exigida para efeitos de dispensa de retenções na fonte) ou mesmo indevida, as deduções por DTI nunca poderão existir em simultâneo com as deduções por DTE, sempre que estas últimas tenham envolvido a totalidade dos dividendos recebidos.

Apenas no caso de aplicação do nº 8 do art.º 51º do CIRC, agora revogado, mas que vigorou até ao exercício de 2010, e que permitia a dedução de 50% dos lucros /

dividendos recebidos, havia a possibilidade de, em simultâneo, relativamente aos mesmos rendimentos, efectuar deduções por DTE e DTI.

No decorrer da análise efectuada, verificou-se que um conjunto de SP deduziu, nos termos dos nº 1 a 5 do art.º 51.º do CIRC, 100% dos dividendos obtidos fora de Portugal, ao mesmo tempo que deduziu à colecta, a título de DTI, o valor das retenções na fonte que foram efectuadas no exterior, com as limitações do art.º 91º do CIRC

Conforme já referido, a dedução do imposto pago no estrangeiro só poderá ser efectuada até ao limite da colecta gerada internamente, conforme o disposto no art.º 91º do CIRC, tendo-se porém constatado em algumas das situações analisadas onde os rendimentos apenas foram deduzidos em 50%, tendo por isso os SP direito à dedução por DTI, não foram respeitados os citados limites (vd. Anexo e quadro seguinte):

**Quadro n.º 14 - SP da amostra que efectuaram simultaneamente DTE e DTI**  
Un: m€

	<b>2007</b>	<b>2008</b>
1. N.º empresas participantes	1	3
2. N.º empresas participadas	15	16
<b>3. Lucros recebidos</b>	<b>402,74</b>	<b>432,25</b>
4. Dedução DTE	201,37	270,00
<b>5. Dividendos tributados (3-4)</b>	<b>201,37</b>	<b>162,26</b>
6. Limite crédito imposto DTI	53,36	43,00
<b>7. Valor do Crédito por DTI utilizado</b>	<b>75,77</b>	<b>69,96</b>
<b>Valor a corrigir DTI (7-6)</b>	<b>22,41</b>	<b>26,97</b>

Fonte: informação fornecida pelos SP

As referidas situações de incorrecção originaram a utilização indevida de crédito por DTI envolvendo 1 sujeito passivo em 2007 e 3 sujeitos passivos em 2008, nos montantes de cerca m€ 22,41 e m€ 26,97, respectivamente.

Não obstante o que acabámos de referir e o facto da DSIT ter vindo a corrigir as deduções efectuadas nestas condições, a verdade é que relativamente à ..., as correcções efectuadas no exercício de 2007 foram inferiores em m€ 37,5 ao que deveriam ter sido, sendo por isso necessário efectuar as correcções adicionais devidas (vd. Anexo)

### **3.2.2.6. Contabilização da participação indirecta para aplicação do nº 1 do artº51º do CIRC**

Estas são, obviamente, questões relativamente marginais no âmbito desta análise e que tem origens distintas (vd. Anexos):

No primeiro caso, um erro de leitura do normativo legal de suporte que, de forma clara refere que apenas as participações directas relevam para a percentagem referida no nº 1 do artº 51º do CIRC (vd. alínea c) deste normativo), pelo que obviamente não seriam de considerar, para o efeito, as respectivas participações indirectas, o que se traduziu na dedução indevida de 447,57€.

No segundo caso trata-se de uma discrepância detectada entre os documentos de suporte e os valores considerados a título de dedução, afectando os exercícios de 2007 e de 2008, com a dedução em excesso de, respectivamente, 115 e 455 mil euros.

### **3.2.2.7. Controlo dos valores considerados como crédito de imposto – retenções na fonte e outros**

#### **3.2.2.7.1. Situação específica dos Fundos de Investimento**

Frequentemente, as entidades da amostra invocaram a seu favor imposto inerente aos rendimentos recebidos de Fundos de Investimento, incluindo o NIF dos respectivos Fundos na relação das entidades que lhes efectuaram retenções na fonte. Ora, como é consabido, os Fundos de Investimento não efectuam retenções na fonte sobre os rendimentos que pagam aos respectivos participantes, pelo que tais valores não constam nas declarações modelo 10 destas entidades que, quando existem, apenas contêm rendimentos de outras categorias (vg. A e B).

De facto, o imposto imputado pelos Fundos aos rendimentos pagos aos participantes entra nos cofres do Estado por 2 vias distintas:

As retenções que são efectuadas aos Fundos pelas entidades que lhes pagam os rendimentos auferidos;

As entregas que os Fundos de Investimento devem efectuar em Maio de cada ano e que resultam da aplicação das taxas de tributação previstas para os diversos tipos de rendimentos obtidos, a cujos valores apurados serão deduzidos as retenções na fonte que já lhe tenham sido efectuadas a montante.

Dado que, contrariamente ao que acontece na declaração modelo 10, neste caso não existe possibilidade de imputação dos rendimentos aos respectivos titulares, dificilmente o sistema efectua qualquer tipo de validações sobre as “retenções na fonte” que na modelo 22 são consideradas provenientes dos Fundos em causa.

### 3.2.2.7.2. Resultados dos controlos efectuados às retenções na fonte por FI

Face à situação verificada relativamente às entidades que invocaram a seu favor retenções na fonte supostamente efectuadas por fundos de investimento, que faz supor a desactivação, ainda que parcial, das validações dos valores invocados com os constantes das declarações modelo 10, efectuou-se uma verificação mais abrangente, envolvendo todas as situações em que nas declarações modelo 22 das empresas da amostra tenham sido invocadas retenções por exercício e entidade pagadora, de valor igual ou superior a 100 mil euros, de cujos resultados se dá conta no quadro seguinte:

Quadro nº 15 - Retenções de valor superior a 100 mil euros, invocadas no quadro 12 das mod 22 do SP da amostra e que não constavam nas modelo 10 das entidades pagadoras (m€)

NIF	SP	Exercício	Entidade pagadora	Imposto deduzido no q12 da m/22
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	2007	?????????	94,31
			?????????	731,98
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	2007	?????????	480,57
			?????????	158,16
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	2007	?????????	281,95
			?????????	269,77
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	2008	?????????	3.785,23
			?????????	2.342,24
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	2007	?????????	718,01
		2008	?????????	579,74
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	2007	?????????	701,96
		2007	?????????	849,00
?????????	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	2008	?????????	872,09
		2008	?????????	3.225,93
<b>Total</b>				<b>15.090,94</b>

Fonte: Dados da DGCITDGITA

Nota: Apenas os NIF de Fundos de Investimento que são os iniciados por 72, não deveriam constar

A análise destes dados obtidos revela uma situação muito preocupante, numa área em que (à excepção dos valores respeitantes a Fundos de Investimento), era suposto existirem controlos automáticos, sendo relevante o facto de para 8 sujeitos passivos estarem em causa a dedução de cerca de 15 milhões de euros que aparentemente não teriam sido retidos e pagos pelas referidas entidades pagadoras.

Na verdade, caso as validações não estivessem a funcionar a este nível, em virtude de não terem sido implementadas ou de terem sido desactivadas, então os sujeitos passivos terão tido conhecimento da situação, aproveitando-se disso para deduzirem valores a que não tinha direito, sendo que, em qualquer dos casos, e para além das situações detectadas nesta auditoria, deveria ser efectuado um levantamento exaustivo a fim de inventariar o impacto desta situação fraudulenta em toda a sua extensão, cujas consequências em termos de imposto deverão assumir proporções muito significativas.





### III – CONCLUSÕES

Tendo em conta a análise e avaliação feitas ao longo deste relatório e os elementos de informação em anexo, bem como a nossa convicção resultante do trabalho desenvolvido, extraem-se as seguintes conclusões:

1. O mecanismo para eliminar ou atenuar a dupla tributação económica dos dividendos / lucros distribuídos é de facto o mais expressivo nas deduções efectuadas na passagem do resultado contabilístico ao resultado fiscal, sendo que esta relevância é ainda mais acentuada se esta análise não incluir as deduções resultante da anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial, que não correspondem a resultados efectivos, sendo de salientar que (*vd. item 1 da parte II*):
  - As mesmas tiveram um crescimento significativo no período, não obstante a redução verificada a partir de 2008, ano em que rondava os 9.635 M€;
  - Estas elevadas deduções eram utilizadas por um número reduzido de empresas, que não obstante o seu crescimento no período analisado, era de 1.577 em 2008 (cerca de 0,4% das modelo 22 apresentadas), que naturalmente poderá acrescer os níveis de risco associados a esta dedução;
  - Em 2008, correspondia a 37,15%, 37,02% e 48,89%, respectivamente das deduções do quadro 07 da modelo 22, excluindo as originadas no MEP, do total do lucro tributável e do total da matéria colectável.
2. A opção, do legislador português, pelo método da dedução ao rendimento, para efeitos da eliminação / minimização da dupla tributação económica, quando a Directiva 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho, também permitia a utilização do método do crédito de imposto pago a montante, sem dúvida o método mais justo e claro para ambas as partes, prende-se com aspectos de facilidade de operacionalização e menores custos administrativos, situações determinantes à data da opção, mas que actualmente face à evolução dos meios informáticos já não são um problema, sobretudo se tivermos em conta os efeitos nefastos do actual método, designadamente (*vd. item 2.1. da parte II*):
  - Efeitos muito expressivos na erosão das receitas fiscais;
  - Enormes dificuldades na determinação / mensuração da tributação efectiva a montante;
  - Complexidade na actuação em situações em que houve tributação efectiva a taxa reduzidas (v.g. regimes da zona franca da Madeira – art.º 35º e 36º do EBF).

3. É claro que o método do crédito de imposto também coloca alguns problemas de aplicação (v.g., distribuição de dividendos com origem em reservas, empresas integradas no RETGS), mas esta complexidade não é superior àquela que resulta do actual método se o quisermos aplicar de forma correcta, e, estamos certos, originará o aumento das receitas em largas dezenas de milhões de euros, em virtude do fim ou, pelo menos, da minimização da erosão das receitas fiscais por esta via.
4. Não obstante as observações efectuadas, o legislador tem vindo a aperfeiçoar o método da dedução ao rendimento (vd. art.º 51º do CIRC), a fim de que apenas sejam objecto de dedução os rendimentos que de facto foram sujeitos a tributação efectiva, sendo que (vd. item 2.4. da parte II):
  - A partir de 2007 e até 2010 a inexistência de tributação efectiva a montante, permitia, ainda, a dedução de apenas 50% dos dividendos recebidos por não SGPS, sendo que as SGPS continuavam a deduzir a totalidade daqueles;
  - A partir de 2011, apenas se verifica a dedução dos dividendos recebidos, qualquer que seja a natureza jurídica da entidade que os recebe, se tiver existido tributação a montante.
5. Verificou-se, porém, que o **conceito de tributação efectiva** nas suas várias perspectivas (v.g., estágio em que se deve verificar a tributação efectiva, existência de taxas reduzidas, RETGS, regimes mistos), nunca foi objecto de uma abordagem global e sistemática por parte da DGCI, conhecendo-se apenas uma ficha doutrinária que procura dar resposta a uma questão concreta colocada por um SP. Face a esta realidade (vd. item 2.2. da parte II):
  - A generalidade dos sujeitos passivos continuava a deduzir a totalidade dos dividendos, ainda que os mesmos não tivessem sido sujeitos a tributação efectiva a montante;
  - Apenas em 2 sujeitos passivos que integravam a amostra, a inspecção tributária, mais concretamente a DSIT, havia procedido às correcções resultantes da aplicação do critério da tributação efectiva.
6. No âmbito das verificações efectuadas sobre os sujeitos passivos da amostra seleccionada para esta auditoria, que envolveram 17,2% dos sujeitos passivos com este tipo de dedução e 75,5% dos valores deduzidos, pudemos constatar os

seguintes aspectos a considerar para os objectivos desta auditoria (*vd. item 3.3.1. da parte II*):

- a) Que a maioria dos sujeitos passivos procedia correctamente às deduções a que tinham direito, desconsiderando<sup>5</sup>, nesta análise, os aspectos relacionados com a existência ou não de tributação efectiva, quando esta questão se colocava, o que também se deve à ausência por parte da administração tributária dos esclarecimentos e/ou instruções que esta questão impõe;
- b) A existência de algumas irregularidades não muito expressivas em número, mas relevantes do ponto de vista dos valores envolvidos, cuja tipologia era a seguinte:
  - Dedução indevida, a título de dividendos, de rendimento originados em Fundos de Investimento Imobiliário que não obedecia ao disposto no nº 10 do art.º 22º do EBF, envolvendo 2 empresas em 3 exercícios e valores da ordem dos M€ 29,3 (*vd. item 3.2.2.1. da parte II*);
  - Dedução a 100% de dividendos que deveriam ter sido deduzidos em 50%, em virtude de, para efeitos da percentagem de detenção, terem sido indevidamente consideradas as acções detidas pela empresa enquanto associante num contrato de associação à quota, envolvendo uma empresa, 2 exercícios e valores da ordem dos M€ 1,5 (*vd. item 3.2.2.2. da parte II*);
  - Dedução a 100% de lucros/dividendos que apenas poderiam ser deduzidos em 50%, em virtude de terem sido isentos nas entidades que os geraram (regime do art.º 33º do EBF – ZFM e art.º 51º do EBF – marinha mercante), sendo que estes são casos nítidos de ausência de tributação efectiva que não levantam quaisquer dúvidas a este respeito, envolvendo 5 empresas, 9 exercícios e valores da ordem dos M€ 85,6, sendo que relativamente a um destes casos (o .... em 2008), a DSIT já tinha procedido às devidas correcções, faltando assim regularizar as restantes situações, cujo montante global ascendia a M€ 15,8 (*vd. item 3.2.2.3. da parte II*);
  - Dedução indevida de valores respeitantes a dupla tributação internacional, quando os rendimentos em causa já tinham integralmente sido excluídos da tributação pela aplicação do nº 1 do art.º 51º do CIRC, envolvendo 3 empresas e valores globais da ordem m€ 49 (*vd. item 3.2.2.5. da parte II*).

<sup>5</sup> Excepto no caso .... que procedeu correctamente no que respeita dividendos não tributados recebidos de uma empresa da ZFM.

7. Para além das irregularidades relacionadas com a inexistência de tributação efectiva a montante de forma evidente e de quantitativo facilmente determinável (vd. alínea c) supra), verificam-se outras situações em que não tendo havido tributação efectiva a montante, a realização de correcções implica a intervenção prévia da IT, destacando-se, designadamente, as seguintes situações (vd. itens 3.2.2.3. e 3.2.2.4. da parte II):
- a) As deduções por dupla tributação económica efectuadas pelo ... em 2007 e 2008, no montante de cerca de M€ 392 e respeitantes a lucros distribuídos ....., originados maioritariamente em mais-valias financeiras não tributadas;
  - b) A distribuição dos lucros gerados pela generalidade dos bancos com SFE na Zona Franca da Madeira, na parte proporcional aos rendimentos obtidos por estas sucursais que tenham sido isentos de tributação;
  - c) A distribuição de lucros por entidades que usufruem de significativos benefícios fiscais por dedução à colecta, com especial incidência no caso da ?????, devidamente identificado no relatório.
8. Por fim, há a apontar a presumível **falta de validação automática das retenções na fonte** consideradas como crédito de imposto no quadro 12 da declaração modelo 22 e os valores constantes das declarações modelo 10 das entidades pagadoras, situação que apenas deveria acontecer para os valores respeitantes ao imposto incidente sobre rendimentos de unidades de participação em fundos de investimento, uma vez que não constam da referida modelo 10, **sendo que, a concretizar-se esta situação e, tendo em conta os valores observados para as situações mais relevantes da amostra, que terão originado a dedução indevida de cerca de M€15, poderão estar em causa várias dezenas de milhões de euros não arrecadados** (vd. item 3.2.2.7.2. e quadro 15).

#### **IV – RECOMENDAÇÕES**

A fim de fazer face às principais lacunas do actual sistema de controlo e de clareza na aplicação do regime fiscal apontadas e analisadas ao longo deste relatório, e, bem assim, de corrigir as situações de irregularidade detectadas, **recomendamos à DGCI** (vd. Conclusão 5):

1. A correcção imediata das situações de incorrecção ao nível das deduções por DTE, as quais envolvem cerca de 46, 8 milhões de euros de acréscimo da matéria colectável e de 37,1 mil euros de acréscimo directo do IRC liquidado, que incluem:
  - a) Dedução indevida, a título de dividendos, de rendimentos originados por unidades de participação em fundos de investimento Imobiliário, no montante de M€ 29 (vd. quadro 8);
  - b) Dedução indevida pelo facto das acções detidas por uma empresa associante por conta de uma associada, em contrato de associação à quota, terem sido consideradas para efeitos da percentagem definida no nº 1 do artº 51º do CIRC, no montante de M€ 1,5 (vd. quadro 9);
  - c) Dedução indevida pelo facto de terem sido deduzidos a 100% dividendos que apenas poderiam ser deduzidos a 50%, em virtude de, de forma inequívoca não terem sido objecto de tributação efectiva a montante, no montante de M€ 15,8 (vd. quadro 11);
  - d) Dedução indevida de DIT em simultâneo com a dedução a 100% dos lucros distribuídos, no montante de m€ 49,38 (vd. quadro 14).
2. A averiguação dos motivos que justificam que tenham sido declarados no quadro 12 da declaração modelo 22, a título de retenções na fonte, valores significativos, na ordem dos M€ 15,0, os quais, aparentemente, não constam das declarações modelo 10 das entidades pagadoras (vd. quadro 15).
3. Actuação imediata da DGCI sobre as situações já identificadas de lucros distribuídos por SGPS a entidades que não são SGPS, sobretudo nas situações em que os mesmos lucros não tiveram tributação a montante em virtude da exclusão da tributação de mais-valias obtidas por SGPS, salientando-se o caso específico das deduções efectuadas pelo ..... nos anos de 2007 e 2008, no valor global de cerca de M€ 392, e que tiveram origem no ....., cujos resultados são essencialmente obtidos à custa de mais-valias não tributadas (vd. Anexo e conclusão 7);
4. Identificação, com base na informação disponível nos sistemas, dos SP que dispõem de isenção ou qualquer outro benefício fiscal que implique a não

tributação de parte dos lucros tributáveis (v.g., com actividade na ZFM isenta nos termos do art.º 33º do EBF, empresas de marinha mercante e .....), identificando os seus participantes e os respectivos lucros que lhes foram distribuídos, a fim de verificar se, relativamente à parte dos mesmos que não foi tributada, a dedução foi correctamente efectuada por apenas 50%, sendo que, a partir do exercício de 2011, não existe qualquer dedução nestes casos, tendo em conta desde logo as situações em que os bancos com SFE na Madeira distribuíram resultados aos seus accionistas (*vd. quadros 12e 12-A e conclusão 7*);

5. Seja definido um quadro de risco, o mais amplo possível, das situações em que a administração fiscal considera que os dividendos distribuídos não foram objecto de tributação a montante, considerando designadamente as seguintes situações (*vd. Conclusão 5*):

- a) A existência de benefícios fiscais que determinem a isenção total ou parcial do lucro tributável ou a exclusão da tributação de uma parte desse lucro;
- b) Os lucros gerados por SGPS especialmente quando provenham de mais-valias não tributadas em resultado do regime especial de que gozam;
- c) A existência de lucro tributáveis e a inexistência de matéria colectável em virtude da dedução de prejuízos de anos anteriores, bem como a eliminação total ou parcial da colecta de IRC por benefícios fiscais de dedução à colecta;
- d) Para a generalidade das empresas a existência de resultados contabilísticos muito superiores aos resultados fiscais, em virtude de factores de vária ordem (v.g. deduções por dupla tributação económica, mais valias não tributadas por reinvestimento de valores de realização, benefícios fiscais por dedução ao rendimento, feitos do método da equivalência patrimonial);
- e) Redução do lucro tributável das sociedades enquadradas no RETGS em virtude da aplicação das regras específicas deste regime;
- f) Dedução a considerar para efeitos de eliminação da dupla tributação económica, quando as taxas de tributação a que foram sujeitos os rendimentos distribuídos sejam significativamente inferiores às taxas normais, que deveriam ser proporcionais aos rendimentos que à taxa normal de IRC originassem o imposto que efectivamente foi liquidado.

6. Implementação de rotinas efectivas de controlo automático das retenções na fonte utilizadas pelas empresas como crédito de imposto e constantes do quadro 12 da declaração modelo 22, por cruzamento com a informação das declarações modelo 10, a fim de evitar as situações identificadas no quadro 15, sendo que estas rotinas deverão deixar de fora os valores imputados a fundos de Investimento (NIF 72), pelo facto dos valores em causa não constarem das declarações modelo 10, o que deve implicar que, quando os valores sejam

significativos, tais situações deverão ser objecto de controlo, se possível ainda na fase de liquidação (*vd. Conclusão 8*).



## V – PROPOSTAS

1. Considerando que se entrou num ciclo vicioso em que se vão sucedendo medidas legislativas para se minimizarem os efeitos, em termos de planeamento fiscal, derivados do mecanismo de dedução ao rendimento, mas mantendo-se sempre a porta aberta a novas formas de minimizar o imposto a pagar, através da subtracção à tributação de rendimentos que nunca foram tributados na origem, propõe-se que sejam ponderadas as seguintes soluções em relação ao mecanismo actualmente consagrado no art.º 51º do CIRC, naturalmente dentro do quadro estabelecido pela Directiva 90/435/CEE, de 23/7 (*vd. Conclusão 2*):
  - a) A manutenção do actual regime de dedução aos rendimentos, definindo-se de imediato e de forma tão clara quanto possível os pressupostos a ter em conta para que se considere que houve tributação efectiva dos lucros / dividendos distribuídos, bem como a definição de um método para a dedução a considerar quando os rendimentos distribuídos tenham sido tributados as taxas substancialmente inferiores à normal (*vd. recomendação 4*);
  - b) A substituição do actual regime de dedução ao rendimento pelo regime de dedução à colecta do imposto pago a montante, método que revestindo maior complexidade administrativa e maior exigência de controlo documental *a posteriori*, está hoje facilitado pela evolução dos sistemas informáticos e garante uma muito maior justiça na aplicação do mecanismo de eliminação da dupla tributação económica, permitindo, em nosso entender, um aumento significativo das receitas fiscais.
2. Considerando a pouca clareza das alíneas g) e h) do nº 1 do art.º 33º do EBF, seja ponderada uma alteração legislativa no sentido de clarificar se a isenção prevista na alínea h) do nº 1 do art.º 33º do EBF também abrange os lucros recebidos por não SGPS situadas na Zona Franca da Madeira e, caso assim seja, harmonizar o disposto naquelas duas alíneas, a fim de que os referidos lucros / dividendos tenham tratamento idêntico (*vd. item 2.3. da parte II*).

A Equipa

---



GOVERNO DE  
PORTUGAL

SECRETÁRIA DE ESTADO  
DOS ASSUNTOS PARLAMENTARES  
E DA IGUALDADE

Sec. Apoio Gabinete do Diretor-Geral

Entrada Nº 21860

Salda



Em 20/10/22

Código

Por determinação de S.E. o Ministro  
Estado e das Finanças, ao Gabinete do

Rúbrica

Rúbrica

16F

46/12/12

O Chefe do Gabinete

PEDRO MACHADO

GABINETE DO MINISTRO  
DE ESTADO E DAS FINANÇAS  
Entrada nº 4381 de 15/10/12  
Procº 08.06. Dip. 1

Exmo. Senhor

Chefe do Gabinete do Senhor

Ministro de Estado e das Finanças

Dr. Pedro Machado

cc: SEAF

A Sr. SGE, Dra. Teresa Gil para  
efeito de elaboração da nota conclusiva,  
intermediando no despacho do Sr. CG.  
Ao meu Gab. para levantamento de informações  
necessárias.

SUA REFERÊNCIA

SUA COMUNICAÇÃO DE

NOSSA REFERÊNCIA

Nº: 6833

ENT.: 6507

PROC. Nº:

22.10.2012

DATA

12/10/2012

JOSÉ A. AZEVEDO PEREIRA

DIRETOR-GERAL

ASSUNTO: Pedido de informações sobre um relatório produzido pela Inspeção-Geral de Finanças, de auditoria ao sistema de controlo das deduções por dupla tributação dos lucros e de outros elementos que se revelem úteis

Encarrega-me a Secretária de Estado dos Assuntos Parlamentares e da Igualdade de junto enviar, para os devidos efeitos, cópia do ofício n.º 341/COFAP/2012, de 11 do corrente, da Comissão de Orçamento, Finanças e Administração Pública, relativo ao assunto mencionado em epígrafe.

Com os melhores cumprimentos,

A Chefe do Gabinete

Marina Resende

A AT para cumprir a nota conclusiva  
notas conclusivas sobre a proposta  
controlo inspetor n.º 930/2011  
da IGF de substituição do  
atual método de dupla  
tributação conclusiva,  
para método de crédito  
de imposto.

22.10.2012

GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO DOS  
ASSUNTOS PARLAMENTARES E DA IGUALDADE  
SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS PARLAMENTARES E DA IGUALDADE  
ENT. Nº 3807 EM 17.10.2012

PROCESSO Nº A.2.1-3



ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA

Directorio de Apoio ao Governo

COFAP

Nº Único: 44525

Entrada/Saida nº 341 Data: 12/10/2012

Comissão de Orçamento, Finanças e Administração Pública

Gabinete da Secretária de Estado  
dos Assuntos Parlamentares e da Igualdade

Entrada N.º 6507

Exma. Senhora  
Secretária de Estado dos Assuntos  
Parlamentares e da Igualdade

Data 12 / 10 / 2012

Of. n.º 341/COFAP/2012

11-10-2012

**Assunto:** *Pedido de informações sobre um relatório produzido pela Inspeção-Geral de Finanças, de auditoria ao sistema de controlo das deduções por dupla tributação dos lucros, e de outros elementos que se revelem úteis*

Em reunião ocorrida a 10 de outubro último, a Comissão de Orçamento, Finanças e Administração Pública aprovou por unanimidade um Requerimento oral, apresentado pelo Grupo Parlamentar do Bloco de Esquerda.

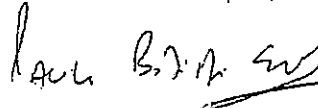
O referido Requerimento foi apresentado no contexto das notícias vindas a público sobre um relatório, produzido pela Inspeção-Geral de Finanças (IGF), de auditoria ao sistema de controlo das deduções por dupla tributação dos lucros.

Nestes termos, a Comissão aprovou solicitar ao Governo o envio, à Assembleia da República, do referido relatório da IGF, de despachos e demais pareceres (da IGF e/ou outras entidades), bem como de outros elementos que se revelem úteis sobre a matéria em apreço.

Deste modo, venho solicitar a V.ª Exa. se digne remeter este ofício ao Membro do Governo com competência na matéria, com vista a dotar a Comissão das informações e dos documentos solicitados, nos termos supramencionados.

Com os melhores cumprimentos,

O Presidente da Comissão,

  
(Eduardo Cabrita)



**AT**  
autoridade  
tributária e aduaneira

*Concordo.*

*À consideração de SE SE AF.*

Classificação: 030.01.01

Seg.:

Proc.:

22.11.2012

GABINETE DA SUBDIRETORA-GERAL DO IR E DAS RELAÇÕES  
INTERNACIONAIS

Sec. Apoio Gabinete do Diretor-Geral	Salda	Código	Rubrica
	Entrada Nº 24265	Em 22/11/2012	Rubrica

GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS	
ENT. Nº 4263	EM 22/11/2012
PROCESSO Nº A.2.1-3	

NOTA

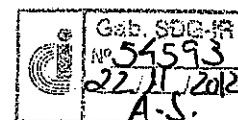
JOSE A. AZEVEDO PEREIRA  
DIRETOR-GERAL

Por determinação do Gabinete do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais foi a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) incumbida de elaborar nota conclusiva sobre a proposta constante do Relatório n.º 930/2011 da Inspeção-Geral de Finanças (Auditoria ao sistema de controlo das deduções por dupla tributação económica dos lucros distribuídos - Artigo 51.º do CIRC) de substituição do atual método de eliminação da dupla tributação económica, o método de isenção, pelo método do crédito de imposto.

Subsequentemente, por despacho do Senhor Diretor-Geral, foi solicitada à área de gestão tributária dos impostos sobre o rendimento e das relações internacionais a elaboração da referida nota.

Assim, em cumprimento dos supra mencionados despachos, é o seguinte o nosso parecer:

1. Aquando da sua entrada em vigor, em 1 de Janeiro de 1989, o Código do IRC consagrava, em matéria de eliminação da dupla tributação económica, o método da isenção (no, à data, artigo 45.º) e o método do crédito de imposto (à data, no artigo 72.º), situação que, como é sabido, evoluiu no sentido de abandono do segundo método em benefício do primeiro, passando, assim, a dupla tributação a ser eliminada exclusivamente pelo método da isenção (que actualmente se encontra consagrado no artigo 51.º do mesmo código e se aplica apenas a lucros distribuídos por sociedades residentes em território português ou noutro Estado membro da União Europeia ou Espaço Económico Europeu e desde que verificadas as demais condições previstas na lei).
2. Esta evolução do quadro legal ficou a dever-se, essencialmente, à enorme complexidade do método do crédito de imposto, que, em nosso entender, é suscetível de inviabilizar a operacionalização deste método.
3. Assim, tal como se refere na informação n.º 1507/2011, da Direção de Serviços do IRC (DSIRC), realizada no âmbito do procedimento do contraditório ao projeto de Relatório da Inspeção Geral de Finanças, a alteração proposta por esta entidade – de substituição do atual regime de dedução ao rendimento (método da isenção) por um regime de dedução à coleta (método do crédito de imposto) – consubstanciaria uma alteração substancial ao sentido adoptado pelo legislador nesta matéria. Por outro lado, introduziria ainda níveis de complexidade acrescidos, sem que fosse possível garantir, desde logo, que o crédito de imposto se basearia na tributação efetiva dos lucros



MOD. 004.01

Av.ª Engenheiro Duarte Pacheco, 28 19.º, LISBOA – 1070-810

Email: gt-ir@at.gov.pt

www.portaldasfinancas.gov.pt

Tel: (+351) 213834962

Fax: (+351) 213834970

Centro de Atendimento Telefónico: (+351) 707 206 707

*Handwritten signature*

distribuídos, ou seja, que não se teria de recorrer a um "imposto teórico", face à enorme complexidade na determinação do "imposto efetivo/real".

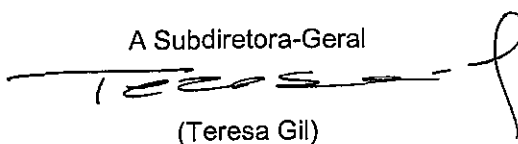
4. Também em termos internacionais, designadamente ao nível dos outros Estados membros (EM) da União Europeia, a evolução foi semelhante à que se registou no ordenamento jurídico português, sendo que, presentemente, dos 27 EM, apenas um (a Irlanda) utiliza o método do crédito de imposto para efeitos da eliminação da dupla tributação económica e, portanto, nos restantes 26, o método utilizado é o da isenção. Esta adesão generalizada, permite concluir que este método, que, aliás, se encontra previsto na Diretiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de julho, é considerado adequado e, conjugado com adoção de medidas anti-abuso, não retira eficácia ao combate à fraude e evasão fiscais.
5. Ora, tal como se refere nas informações n.ºs 1507/2011 e 1978/2012, da DSIRC, a evolução legislativa recente tem vindo a refletir uma preocupação com o aperfeiçoamento do regime/método em vigor, consubstanciada, designadamente na introdução de cláusulas específicas anti-abuso que pretendem obviar a que se usufrua de deduções ao rendimento relativamente a lucros que não tenham sido objeto de tributação na origem (vd. n.º 10 do artigo 51.º do Código do IRC). Por outro lado e ainda no âmbito das normas anti-abuso, é de referir as alterações introduzidas no Orçamento de Estado para 2012 ao nível da cláusula geral anti-abuso (n.º 2 do artigo 38.º da LGT) e do regime da transparência fiscal internacional (artigo 66.º do Código do IRC).
6. Em conclusão:
  - i) O método do crédito de imposto introduz níveis de complexidade acrescidos, quer em termos operativos, quer de controlo;
  - ii) O método de isenção, conjugado com mecanismos anti-abuso, é considerado, em termos internacionais, como adequado para eliminar a dupla tributação económica;

pelo que se considera que a substituição do método, proposta pela IGF, não se afigura desejável face à dificuldade/impossibilidade na sua operacionalização, a que anteriormente se fez referência.

À consideração superior.

Lisboa, 22.11.2012

A Subdiretora-Geral



(Teresa Gil)