

LEI DO ORÇAMENTO DE ESTADO PARA 2007 ⁽¹⁾

Manuel Faustino

Índice

I -ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES AO IRS; II ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES AOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Neste artigo são abordadas, de entre as múltiplas alterações introduzidas pela Lei do Orçamento de Estado para 2007, na legislação fiscal, as relativas ao IRS e aos benefícios fiscais (EBF), numa perspectiva essencialmente interpretativa, procurando apreender-se o respectivo sentido e alcance.

This paper analyses, from among the several amendments made by the State Budget for 2007, those regarding personal income tax and tax incentives, from an essentially interpretative perspective, trying to apprehend their sense and their scope.

I

ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES AO IRS

1. Regime simplificado

- i. Contrariamente ao que parece poder suceder em IRC, o regime simplificado, em IRS, veio para ficar. A leitura conjugada das alterações aos artigos 28.º e 31.º do Código do IRS ⁽²⁾ permite, aliás, prever, para breve, a dualização do regime simplificado: a manutenção do modelo actual, baseado em coeficientes de apuramento do rendimento líquido e o acréscimo de um outro modelo baseado em indicadores de base técnico-científica (eventualmente um modelo baseado em módulos e índices, claramente assumindo a avaliação indirecta como base operativa).
- ii. No que se refere ao modelo actualmente vigente radicaliza-se a rigidez do período mínimo de permanência, agora alargado à contabilidade organizada, que todavia se mantém nos 3 anos, «tapando-

¹ O presente texto tem por base a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2007 (LOE).

² Na primeira parte do presente texto as normas referidas sem menção especial são do Código do IRS.

se» a frecha aberta pela alteração efectuada o ano passado e que indexou o «rendimento mínimo» ao valor da retribuição mínima anual. Tal indexação determinaria, regra geral, a verificação anual de um dos pressupostos da susceptibilidade de anulação da opção pelo regime simplificado: a alteração do montante mínimo do rendimento líquido e, portanto, a rigidez do período mínimo de permanência era por esta via mitigada. Fechou-se agora essa fresta e a não manutenção no regime simplificado pelo período mínimo de três anos só pode resultar:

- a. Da aplicação das regras gerais de ultrapassagem, em dois anos consecutivos, dos limiares dos volumes de vendas ou das prestações de serviços ou a ultrapassagem, num só ano, dos mesmos limiares, em mais de 25%;
- b. Se da aplicação dos indicadores de base técnico-científica derivar um rendimento líquido superior ao que resulta dos coeficientes do actual modelo de regime simplificado;
- c. De qualquer alteração ao «rendimento mínimo» consagrado no n.º 2 do artigo 31.º, que não decorra da sua indexação à retribuição mínima anual.

- iii. Simultaneamente, cumpre sublinhar que a opção por contabilidade organizada passa a ser válida por três anos ⁽³⁾, deixando, assim, de ter de ser renovada anualmente, o que, na verdade, era pouco compreensível. Salienta-se ainda que a opção por contabilidade organizada, no quadro legal em que pode ser exercida, apenas abrange os contribuintes que, não fora aquela, ficariam automaticamente integrados no regime simplificado. É neste facto que podemos encontrar a génese de alguns equívocos que decorreram de «opções» efectuadas na declaração de início de actividade quando, pela estimativa de volume de negócios ou de prestação de serviços, o contribuinte ficaria automaticamente obrigado a possuir contabilidade organizada. Quando, após a apresentação da declaração respeitante ao primeiro ano de actividade (o ano que tinha proveitos estimados na declaração de início) se verificava que o volume de negócios ou de prestação de serviços ficava abaixo do estimado e, mais, permanecia no perímetro dos limites até aos quais o regime simplificado era a regra de aplicação automática, naturalmente que a «opção» efectuada na declaração de início de actividade – que era para o próprio ano de início – não tendo sido renovada a tempo, deixava de ter validade. Com a nova redacção dada ao n.º 5 do artigo 28.º, julga-se ter ocorrido alguma clarificação. Permitimo-nos agora opinar no sentido em que a opção por contabilidade organizada efectuada na declaração de início de actividade mesmo no caso em que os proveitos estimados obrigassem a contabilidade organizada, e no caso de se vir posteriormente a verificar que os proveitos efectivos são inferiores aos estimados e que até se incluem no perímetro dos limites que imporiam o regime simplificado, parece dever manter-se pelos três anos pelos

³ Período mínimo de permanência que naturalmente se não aplica aos sujeitos passivos que estejam obrigatoriamente abrangidos pelo regime de apuramento do rendimento líquido com base na contabilidade por não preencherem os requisitos previstos no n.º 2 do artigo 28.º, como veio lembrar a Circular n.º 5/2007, de 13 de Março, no seu n.º 1, no único aspecto dos nela abordados que parece insusceptível de crítica.

quais ela se considera efectuada, agora sem necessidade de, até fim de Março do ano seguinte ao da apresentação da declaração de início de actividade, voltar a exercê-la. Maiores dúvidas nos coloca a hipótese em que, obrigando os proveitos estimados à imediata adopção de contabilidade organizada, aqueles se venham a revelar, no final do ano de início de actividade, inferiores aos limiares legalmente previstos para a adopção obrigatória de contabilidade organizada, sem que a opção por esta tenha sido efectuada na declaração de início. Neste caso, cautelarmente, afigura-se-nos que, seja qual for o regime pretendido pelo contribuinte, deve este, até ao final de Março do ano seguinte, apresentar a correspondente declaração de alterações com a opção desejada. Trata-se, pois, de matéria que, face aos problemas que já suscitou, a cujo quadro legal pode ainda assinalar-se, como se viu, alguma opacidade e pelas expectativas que nos directos interessados a presente alteração naturalmente vem gerar, deveria ser compreensiva e convenientemente esclarecida, através de meio adequado, pela administração fiscal (⁴).

- iv. Com a nova redacção do n.º 2 do artigo 31.º, terminou-se com a possibilidade de os sócios de sociedades sujeitas, nos termos do artigo 6.º do Código do IRC, ao regime de transparência fiscal, beneficiarem, relativamente a rendimentos decorrentes de prestações de serviços a essas sociedades, da conversão do correspondente «rendimento bruto» em «rendimento líquido» mediante a aplicação do correspondente coeficiente de conversão. De facto, tais rendimentos passam a ser adicionados ao rendimento líquido previamente apurado em relação a outros eventuais rendimentos, assim se criando uma espécie de «imputação», tal como sucede com os próprios rendimentos imputados ao abrigo do regime de transparência fiscal. Compreende-se que assim seja, para se evitar uma dupla consideração de custos, uma real – a que ocorre ao nível da sociedade – e outra em regra fictícia (a que resultava da posterior aplicação do coeficiente do regime simplificado), pois para a obtenção de tais rendimentos o profissional não incorre, em regra, em

⁴ O que, lamenta-se, não veio a suceder com a Circular n.º 5/2007, já referida na Nota anterior. Este entendimento administrativo apenas veio “clarificar”: (i) que os sujeitos passivos que, embora preenchendo os requisitos para tributação pelo regime simplificados, optaram, em 2006, pelo regime de contabilidade organizada, devem exercer de novo a opção até ao fim de Março de 2007, não apenas para poderem beneficiar já do período mínimo de três anos, como também, e principalmente, para não transitarem para o regime simplificado, entendimento que parece absurdo, porque a finalidade da alteração legislativa foi, precisamente, a de tornar desnecessária, para quem já antes a tinha feito, a opção por contabilidade organizada; (ii) ao contrário, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado, poderão optar pelo regime de contabilidade organizada até ao fim do mês de Março de 2007, mesmo que não tenham ainda completado três anos de permanência naquele regime, uma vez que se verificou uma alteração das regras de determinação do rendimento líquido no âmbito do regime simplificado (alteração do coeficiente de 0,65% para 70%), entendimento que aqui parece não ter qualquer base legal (excepto se por uma forçada analogia), face ao facto de, nos termos do n.º 9 do artigo 28.º do Código do IRS, a opção por contabilidade organizada, antes de ter decorrido o período mínimo de permanência no regime simplificado, apenas poder ser efectuada se: (i) por aplicação dos indicadores de base técnico-científica a que se refere o n.º 1 do artigo 31.º se determinar um rendimento tributável superior ao que resulta dos coeficientes estabelecidos no n.º 2 do mesmo artigo; ou (ii) se registar qualquer alteração ao montante mínimo de rendimento previsto na parte final do mesmo número, com excepção da que decorra da actualização do valor da retribuição mínima mensal.

encargos que tenha ele próprio de suportar. Parece, porém, que se o profissional nestas situações tiver ele próprio de suportar certas despesas que, por serem de natureza estritamente pessoal, se julga não poderem ser aceites como custo ao nível das sociedades (referem-se, por exemplo, quotizações para ordens profissionais e contribuições para regimes obrigatórios de protecção social), deixa de poder deduzi-las no seu IRS, a não ser que passe a dispor de contabilidade organizada... Considera-se esta restrição obviamente desproporcionada e não equitativa, além de se traduzir numa violação grosseira, perfeitamente a nosso ver evitável, do princípio do rendimento líquido objectivo.

- v. Não pode deixar de merecer referência uma palavra de dissentimento a redução, de 65% para 70%, do coeficiente aplicável aos rendimentos de prestações de serviços, fora as excepções legais, para efeitos de determinação do rendimento líquido objectivo. Tal como, no quadro da denominada «Reforma Pina Moura», não houve qualquer justificação objectiva para a fixação, em 35% do rendimento, de uma presunção de despesas, também agora, sem uma frase explicativa, se diminui para 30% tal percentagem. Na ausência de quaisquer estudos conhecidos de natureza quantitativa ou estatística sobre este particular aspecto, somos levados a concluir que uma vez mais se caminha pela via mais fácil e se opera ao nível do corte nos encargos, deste modo se «inventando» um incremento de 5% no rendimento líquido, ao qual não corresponde qualquer aumento efectivo da hoje tão apregoada eficiência fiscal. Uma vez mais, serão os que já cumprem, e cumprem bem, a pagar a factura. E tudo se passa na maior das tranquilidades dos nossos eleitos, de todos os quadrantes políticos, no Parlamento. Por mero capricho do poder administrativo ou do poder político, provavelmente de ambos, hoje 5, amanhã mais 5 e, rapidamente, o rendimento bruto da categoria B imputável a prestações de serviços (note-se que já não se trata apenas dos tradicionais «profissionais liberais» como a Lista a que se refere o artigo 151.º evidencia à sociedade) tenderá a ser rendimento líquido. Quase apetece reivindicar a velha fixação do rendimento pelo Chefe do Serviço de Finanças...

2. Ainda o valor dos imóveis resultantes de avaliação obrigatória para efeitos de IMI

- i. Consagrando-se agora, em IRS, no n.º 5 do artigo 31.º-A, a medida que desde o início regeu no IRC, os proprietários de imóveis vendidos no âmbito do exercício de uma actividade empresarial passam a poder provar que o valor por que efectivamente os alienaram foi inferior ao que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis. Nada de mais justo. Deverão os interessados, para o efeito, socorrer-se do regime previsto no artigo 129.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações. O procedimento inicia-se com um requerimento dirigido ao director de finanças territorialmente competente a apresentar em Janeiro do ano seguinte àquele em que a transmissão onerosa ocorreu, se o valor patrimonial tributário já se encontrar definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a

avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos. Nesse requerimento, o contribuinte terá que demonstrar que o preço efectivamente praticado foi inferior ao valor tributário que serviu de base à liquidação do IMT, podendo comprovar, nomeadamente, que os custos de construção foram inferiores aos que, para aquele efeito, são anualmente fixados em portaria. Neste caso, ao montante total dos custos de construção acrescerão os demais indicadores objectivos previstos no Código do IMI para determinação do valor patrimonial tributário. O pedido de elisão da presunção tem efeito suspensivo da liquidação do IRS na parte correspondente, a qual, em caso de indeferimento, será da competência da DGCI, mas implica igualmente a derrogação do sigilo bancário relativamente a contas tituladas pelo requerente e tem ainda a natureza de questão prejudicial ⁽⁵⁾ em caso de impugnação judicial da liquidação de IRS na parte correspondente.

- ii. Não pode, porém, deixar de lamentar-se que a mesma medida não seja consagrada para as pessoas singulares enquanto tais, bastando para tanto imaginar, num caso que parece paradigmático, a situação de absurdo fiscal em que ficam os senhorios que vendam prédios a inquilinos, pois nestes casos é regra de mercado que o prédio é sempre vendido por valor muito inferior ao seu valor real. Mas aqueles, aparentemente, terão de suportar imposto por mais-valias que de facto não realizaram, dada a natureza *juris et de jure* que se tem pretendido para esta presunção ⁽⁶⁾. Trata-se, no entanto, de uma posição objectivamente questionável, sobretudo para quem, com base na impossibilidade legal de existência de presunções inilidíveis em matéria de incidência (artigo 73.º da LGT), entender, como nós entendemos, que tal presunção integra o «aspecto quantitativo do elemento objectivo da incidência» e, por essa via, se localiza ainda no perímetro da incidência e, conseqüentemente, das presunções elidíveis.
- iii. Numa discutível alteração de «simplificação», o artigo 31.º-A fora entretanto alterado, pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro, no sentido de a declaração de rendimentos que deva ser apresentada após conhecimento do valor patrimonial tributário definitivo e após o prazo legal normal para a sua apresentação, deixe de passar a ser entregue nos 30 dias seguintes, nos termos do n.º 2 do artigo 60.º, para passar a sê-lo em Janeiro do ano seguinte.
- iv. Da notória descoordenação que se verificou aquando da reforma da tributação do património com os impostos já existentes, nomeadamente o IRS, resultaram situações como aquela a que agora, embora mitigadamente, se pretende pôr cobro, com o n.º 3 do artigo 45.º. Assim o valor patrimonial tributário que resulte de avaliação de imóvel doado, numa doação isenta de imposto, não produz efeitos, para efeitos de

⁵ Não pode impugnar-se a liquidação de IRS na parte correspondente ao valor patrimonial tributável obtido por avaliação se não se tiver desencadeado o processo de elisão da presunção.

⁶ Situação que parece, também, ocorrer com a delimitação negativa de incidência determinada pelo reinvestimento do «valor de realização» nos termos e condições previstos no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS. Na ausência de qualquer norma que exclua, neste caso, a «validade» do valor de realização presumido, não poderá deixar de entender-se que o valor a reinvestir, para que possa verificar-se, *in toto*, a delimitação negativa da incidência, é o valor presumido, o que, uma vez mais, nos parece excessivo e desproporcionado.

ser considerado valor de aquisição em IRS, se não passados dois anos. Mesmo assim, situações haverá em que o «crime compensa», além de que o problema subsistirá, mesmo que as doações passem a ser tributadas, dada a diferença de taxas que se verifica entre o Imposto do Selo (10%) e o IRS (taxa máxima de 21%, considerando a sujeição ao IRS de apenas 50% da mais-valia apurada).

3. Mais um passo na semi-dualização do IRS

Os residentes em território português que obtiverem rendimentos sob a forma de juros fora do mesmo território e quando em relação aos mesmos não puderem ter utilizado, para efeitos de pagamento do IRS devido, o mecanismo da retenção na fonte nos termos do artigo 101.º, n.º 1, al. b), passam a ter ao seu dispor uma «taxa especial», como já sucedia com os lucros, com tributação autónoma à taxa de 20%, face à alteração efectuada ao n.º 5 do artigo 72.º. Impunha-se, de resto, esta alteração e conferir-se esta faculdade, designadamente em consequência da entrada em vigor da denominada «Directiva da Poupança» (Directiva n.º 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho de 2003, transposta para a ordem jurídica interna pelo Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de Março). Continua, porém, por esclarecer a questão de saber se esta tributação a taxas especiais confere direito à eliminação da dupla tributação jurídica internacional, pensando nós que não pode deixar de conferir tal direito, e, em caso afirmativo, considerando que o método para a sua eliminação por nós utilizado é o da imputação normal ou ordinária, com base em que taxas se apura o «IRS devido» por tais rendimentos. Para que, caso se considere que a tributação por taxa especial não confere esse direito, o contribuinte possa, ao abrigo do disposto no n.º 6 do artigo 72.º, caso naturalmente tal opção legítima lhe seja mais favorável, optar pelo englobamento dos juros. Quanto aos lucros, colocando-se a mesma questão que se coloca em relação aos juros no tocante à eliminação da dupla tributação jurídica internacional, certo parece ser que quem «optar» pela sua tributação à taxa especial não poderá, nos casos em que, por a entidade distribuidora dos lucros residir noutro Estado membro da União Europeia que preencha os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho (7) tal seria possível, utilizar o mecanismo de eliminação da dupla tributação económica dos lucros, consagrado no artigo 40.º-A. Em nossa opinião e face aos objectivos que lhe estão subjacentes, a eliminação da dupla tributação jurídica internacional, em ambos os casos, não deveria depender da opção pelo englobamento, pelo que a admitimos na modalidade de tributação à taxa especial de 20%, dos correspondentes rendimentos por declaração. Neste caso, e como é óbvio, para efeitos de determinação do menor dos dois impostos, o imposto interno, em caso de não opção pelo englobamento, para efeitos da comparação exigida, seria o resultado da aplicação da taxa de tributação autónoma ao montante dos correspondentes rendimentos. Excluimos, porém, a eliminação da dupla tributação jurídica internacional nos casos em que os contribuintes, tendo

⁷ Nos termos do n.º 4 do artigo 40.º-A do Código do IRS.

sofrido retenção interna nos termos da al. b) do n.º 2 do artigo 101.º, se conformem com o seu efeito liberatório e, consequentemente, não incluam na declaração mod. 3 os lucros e juros auferidos de fonte externa.

4. Prazos de liquidação, pagamento e liquidação «automática»

As alterações aos artigos 76.º, 77.º, 96.º e 97.º precisam de ser lidas em conjunto, para que a partir delas se possa delinear o que se nos afigura ser o quadro explícito das respectivas consequências, antecipando-se que se trata de uma modificação significativa, dir-se-ia quase uma pequena revolução, com reflexos directos e imediatos na esfera dos contribuintes.

- i. Em matéria de prazos de liquidação (e trataremos agora apenas das liquidações efectuadas com base nas declarações apresentadas pelos contribuintes dentro dos prazos legais normais), verifica-se a seguinte alteração: a administração fiscal, que tinha de efectuar a liquidação das declarações mod. 3/1 e mod. 3/2, respectivamente, até 31 de Maio e 30 de Junho, passa a ter de as efectuar **até** 31 de Julho e 31 de Agosto, respectivamente. Tratar-se-á, desde logo, da tradução legislativa da impossibilidade de cumprimento dos prazos anteriormente fixados, o que se constatou ao longo de 17 anos de vigência do Código do IRS. Impossibilidade, de resto, curiosa: não estava em causa a prática do acto de liquidação, pois este, praticado com o recurso às novas tecnologias de informação, ficaria concluído em algumas horas de «tempo/máquina»; em causa estava transformar o acto virtual de liquidação em acto cognoscível pelo seu destinatário o que, actualmente, ainda só é possível mediante a sua notificação segundo os meios tradicionais, ou seja, através de um suporte de papel enviado para o domicílio fiscal do contribuinte. Não havia, e se calhar não seria racional do ponto de vista económico que houvesse, capacidade instalada para reproduzir em papel e cumprir os demais passos exigíveis ao envio da nota demonstrativa da liquidação pelos CTT, incluindo o próprio registo, em tão curto espaço de tempo. Não parece difícil antecipar que não virão, porém, longe os dias em que a notificação electrónica, designadamente via *e-mail*, com o seu potencial automatismo, virá, na maior parte das situações, simplificar a vida à administração fiscal e aos contribuintes. Refira-se, *en passant*, que o Decreto-Lei n.º 238/2006, já referido, alterou, ao nível do artigo 60.º, os prazos de apresentação da declaração modelo 3, distinguindo entre apresentação em suporte de papel e apresentação em suporte de papel, como se evidencia no quadro seguinte:

	Modelo 3/1	Modelo 3/2
Em suporte de papel	De 1 de Fevereiro a 15 de Março	De 16 de Março até 30 de Abril
Por transmissão electrónica de dados	De 10 de Março até 15 de Abril	De 16 de Abril até 25 de Maio

Nota: Considerámos o modelo 3/1 a declaração que deve ser apresentada por quem apenas aufera rendimentos das categorias A e ou H (trabalho dependente e ou pensões); e o modelo 3/2 a declaração que deve ser apresentada nos restantes casos.

- ii. Concomitantemente, o pagamento normal do IRS passa a ser efectuado, em ambos os casos vistos, até 31 de Agosto e 30 de Setembro (assim se consagrando, ainda que implicitamente, o direito do contribuinte a um prazo de 30 dias para proceder ao pagamento). O que, segundo nos parece, acarreta consigo uma constatação, um alerta e uma interrogação:
 - a. Desde que a liquidação seja efectuada «dentro do prazo normal», parece defensável a tese de que deixa de ser obrigatória a notificação por carta registada, como resultaria do n.º 3 do artigo 149.º (que, não obstante, e isso deve ser sublinhado, dado que se trata de uma norma especial em relação à norma geral sobre notificações constante do artigo 38.º do CPPT, não foi alterado), passando portanto a observar-se a regra do n.º 4 do artigo 38.º do CPPT, segundo a qual «as notificações relativas a liquidações de impostos periódicos feitas nos prazos previstos na lei são efectuadas por simples via postal». Esta a constatação, alicerçada no princípio da unidade do sistema jurídico;
 - b. Consequentemente, passa a impor-se uma particular atenção às datas de liquidação que devem continuar a constar das correspondentes notas demonstrativas, tendo em vista saber se o procedimento de notificação utilizado pela administração fiscal foi ou não o adequado a garantir a sua eficácia. Regra geral, a alteração agora introduzida às datas limite de liquidação, permitirá, em princípio, que a correspondente notificação seja efectuada mediante carta simples. Concomitantemente, transfere-se para o contribuinte o ónus de, naturalmente em prazo útil, indagar, para todos os efeitos, na falta de notificação, se a sua liquidação já foi ou não efectuada (*). Este é o alerta;
 - c. A dúvida reside no facto de saber se se deve desde já considerar que o prazo de pagamento, sendo, como nos parece indiscutível, um prazo estabelecido em favor do contribuinte, deve ser sempre respeitado. Por outras palavras, a dúvida é a de saber se numa liquidação efectuada em Maio com base numa declaração mod. 3/1 apresentada dentro do prazo legal, com resultado cobrança, pode ser imposta uma data limite de pagamento para o imposto apurado a favor do Estado inferior a 31 de Agosto. Do nosso

* É o que sucede com o IMI, cuja notificação ao contribuinte é feita mediante simples via postal, sempre que respeitados os prazos de liquidação. Sublinha-se, no entanto, que não existe no Código do IMI, contrariamente ao que vimos suceder em IRS, qualquer norma relativa a notificações da liquidação, pelo que, neste caso, não podem subsistir dúvidas de que se aplica o regime geral previsto no CPPT. Mais difícil nos parece sustentar tal tese em relação ao IRS, cujo artigo 149.º, como vimos, não distinguindo entre liquidações efectuadas dentro do prazo legal ou fora dele, impõe, para a notificação das liquidações deste imposto, integradas obviamente nas «restantes notificações» a que se refere o seu n.º 3, a «carta registada». Nota-se, por último, que, como é entendimento doutrinário e jurisprudencial pacífico, a não observância da forma de notificação exigida constituirá mera irregularidade que não afectará o valor da notificação, desde que se comprove que ela foi efectivamente efectuada – Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, I Volume, Áreas Editora, Lisboa, 2006, pp. 348.

ponto de vista, o entendimento é de que não pode, por um lado, precisamente pelo facto de o prazo ter sido estabelecido em favor do contribuinte e, por outro, pelo facto de o artigo 104.º apenas prever um prazo de pagamento no prazo de 30 dias posterior à notificação «quando, por qualquer razão, se não proceda à liquidação no prazo previsto no artigo 77.º». E, a ser assim, então a redacção poderia ser menos problematizante: em vez de se dizer que o pagamento se efectua «até 31...», talvez devesse dizer-se, «efectua-se durante o mês de ...».

- iii. No que toca às «liquidações automáticas», tenta-se, e bem, operacionalizar a liquidação automática aos contribuintes que, estando obrigados a apresentar declaração anual de rendimentos, todavia, mesmo após notificação (a revogação do n.º 3 do artigo 65.º, que previa a notificação do contribuinte para apresentar a declaração em falta no prazo de 15 dias, não violou, do nosso ponto de vista, qualquer garantia dos contribuintes, pois mantém-se, no artigo 76.º, a obrigatoriedade de o contribuinte faltoso ser notificado para cumprir o dever declarativo no prazo de 30 dias). Julga-se que esta investida, contrariamente a outras, justificada, se fica a dever aos extraordinários avanços conseguidos pela Administração Fiscal em matéria de obtenção e cruzamento de informação de entidades terceiras. O novo regime, ao qual se adere sem reservas e, que se espera funcione efectivamente, merece, em qualquer caso, as seguintes explicitações:
- a. A «liquidação automática» passa a abranger a totalidade do universo dos contribuintes de IRS e não apenas, como até agora, os titulares de uma actividade profissional ou empresarial (categoria B). A qualquer contribuinte de IRS, faltoso em sede declarativa, a administração fiscal passa a poder fazer uma liquidação automática, ainda que, naturalmente, com natureza de «liquidação provisória»;
 - b. A liquidação tem por base os rendimentos resultantes dos elementos de que a administração fiscal disponha. Regra especial rege no caso de rendimentos da categoria B, quando não tenha sido declarada a cessação da respectiva actividade, caso em que se «vai buscar» o último rendimento bruto declarado, determinando-se o rendimento líquido por aplicação dos coeficientes do regime simplificado que correspondam à actividade pretensamente exercida. Neste domínio da «determinação do rendimento líquido» apenas nos suscita dúvidas o procedimento que será adoptado pela administração fiscal quando se indicie a prática de acto ou a celebração de contrato susceptíveis de gerar mais-valias, pois estas constituem sempre uma diferença algébrica que considera no respectivo algoritmo, pelo menos, o valor de realização e o valor de aquisição. Se o primeiro pode ser conhecido, nomeadamente através de informação recebida de terceiros, maiores reservas suscita idêntica afirmação em relação ao segundo. Mas, sob pena de inoperacionalidade do sistema, tem de prescrever-se legalmente um modo de superar esta concreta dificuldade em sede de mais-valias (aparentemente, e para além da categoria B, aquela que suscita este tipo de problemas);
 - c. Afinal como se resolveu, legal e pragmaticamente, a questão do «agregado familiar» sempre presente quando se fala de um sujeito passivo de IRS: esta «liquidação automática» não atende ao estado pessoal

a familiar do sujeito passivo (na medida em que os correspondentes elementos não tenham natureza cadastral – admitimos que se, por exemplo, a deficiência fiscalmente relevante tiver, como se nos afigura deveria ter, natureza cadastral ⁹), deve desde logo ser considerada na «liquidação automática» com todas as suas consequências) –, não «respeita» a garantia do mínimo de existência, em sede de deduções subjectivizantes apenas efectua, à colecta, a dedução pelo próprio sujeito passivo e, como não podia deixar de ser, considera para dedução pelas retenções ou os pagamentos por conta que tiverem sido efectuados durante o ano a que o imposto respeita, embora preferíssemos que a remissão que garante esta dedução tivesse sido feita para o n.º 2 do artigo 78.º. Afigura-se-nos ainda que se houver informação sobre a obtenção de rendimentos fora do território português e essa informação contiver elementos sobre imposto pago no estrangeiro, também deveria prever-se a eliminação da dupla tributação jurídica internacional, fosse por via de convenção aplicável, fosse por via da medida unilateral consagrada no artigo 81.º;

- d. O prazo normal desta «liquidação automática» decorre até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que o imposto respeita e o pagamento do imposto deve ser efectuado até 31 de Dezembro;
- e. A particular natureza de «liquidação provisória» que assume esta «liquidação automática» levou, e bem, o legislador a afirmar a susceptibilidade da sua correcção (em qualquer sentido, obviamente), apenas com respeito pelos prazos e termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da LGT – essencialmente ligados à caducidade.

OS NOVOS PRAZOS NORMAIS DE LIQUIDAÇÃO, PAGAMENTO E REEMBOLSO EM IRS

	Liquidação	Pagamento	Reembolso
Mod. 3/1	Até 31 de Julho	Até 31 de Agosto	Até 31 de Agosto
Mod. 3/2	Até 31 de Agosto	Até 30 de Setembro	Até 30 de Setembro
Liquidação provisória automática	Até 30 de Novembro	Até 31 de Dezembro	Até 31 de Dezembro

5. Alterações às regras da responsabilidade em caso de substituição tributária

⁹ Só agora, e após a concretização da autorização legislativa que, para o efeito, foi concedida ao Governo pelo artigo 162.º da LOE, o grau de incapacidade fiscalmente relevante passará a ter a natureza de elemento cadastral – o que para nós significa, ao mesmo tempo, um reforço do dever de sigilo profissional em relação ao cadastro dos contribuintes – distinguindo-se, nos termos da referida autorização, entre incapacidade definitiva e incapacidade temporária para que, neste caso, conste igualmente no cadastro o período de validade do documento que a atesta – o denominado atestado multiusos, previsto no Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 174/97, de 19 de Julho.

O artigo 103.º foi objecto de duas alterações (não reflectidas no regime geral da responsabilidade por substituição tributária consagrado no artigo 28.º da LGT o que se atribui a mero lapso) que, tendo sentido e âmbitos diversos, parece serem informadas de alguma desproporcionalidade e, até, de inoportunidade.

- i. A primeira de tais alterações vem «repor» como responsável solidário originário o substituto que, sobre rendimentos sujeitos a retenção, os não tenha contabilizado nem comunicado como tal aos respectivos beneficiários. Imaginamos que será, por exemplo, o caso das «falsas» ajudas de custo. Não parece que esta cominação deva merecer concordância, quando estiverem em causa rendimentos não sujeitos a tributação liberatória que, como se sabe, opera sempre por retenção na fonte. E, para esses casos de substituição integral, a norma é absolutamente inútil, pois a regra geral já define o substituto como responsável principal, não lhe trazendo nada de novo. Nas situações agora previstas, estado em causa retenções com natureza de pagamento por conta, «regressa-se» a 1991, antes da alteração ao regime originariamente consagrado no Código do IRS em caso de substituição tributária, passando a entidade devedora à categoria de «responsável solidário» num plano que só faz sentido se for o originário. O que vem conferir base legal à liquidação imediata do montante das retenções que deveriam ter sido efectuadas e não o foram à própria entidade devedora, acrescidas, naturalmente, dos correspondentes juros compensatórios. De harmonia com a lógica instituída no regime vigente sobre a responsabilidade em caso de retenções com natureza de pagamento por conta, e entendendo-se útil a autonomização das situações agora constantes da previsão legal, deveria, em nosso entender, ter-se definido o substituto também como responsável subsidiário e definido a responsabilidade subsidiária como solidária, o que nem sequer é novo. Os responsáveis subsidiários são, em regra, solidários entre si. Não se tendo assim procedido, a alteração não pode merecer-nos concordância. E não merece concordância porque, no mínimo, deveria ter sido expressamente consagrado, para os titulares de tais rendimentos, o direito de invocarem, na declaração de rendimentos, que necessária e sequencialmente vão ter de apresentar caso o não tenham feito antes, o valor da «retenção» que a administração fiscal tiver «liquidado» ao substituto. A não ser assim, torna-se óbvio que a administração fiscal, com o «chapéu» da responsabilidade solidária, vai cobrar o mesmo imposto a dois sujeitos passivos distintos: ao substituto, por via da «liquidação» da retenção não efectuada; e ao titular dos rendimentos, por via da liquidação que, necessariamente, seja por iniciativa do contribuinte, seja por iniciativa da administração, deverá ser consequentemente efectuada. Incorrendo, aparentemente, no que tecnicamente se denomina, como se sabe, «duplicação de colecta»⁽¹⁰⁾. Ora, como já se lhe referia RODRIGUES PARDAL, a «duplicação de colecta é uma heresia fiscal»

¹⁰ Na sua conceptualização legal, haverá duplicação de colecta quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo – cfr. artigo 205.º, n.º 1, do CPPT. Ora, nada legitima a suposição generalizada, subjacente à medida adoptada, de

que deve a todo o custo ser evitada e não, como com esta alteração sucede, fomentada. Trata-se, pois, pela possibilidade que cria, sem qualquer solução alternativa legalmente expressa e sem que se saiba quem tem legitimidade para depois pedir a restituição do imposto indevidamente cobrado, de ser liquidado o mesmo imposto, sobre o mesmo rendimento, a duas pessoas distintas, de uma alteração legislativa de clara e perfeitamente desnecessária «regressão» fiscal.

- ii. A nova situação prevista no n.º 5 está directamente relacionada com o facto de, no tocante a rendimentos de valores mobiliários obrigatoriamente sujeitos a registo ou a depósito, ou que estejam registados ou depositados, o legislador ter, não há muito tempo, deslocado, ainda que sem qualquer nota explicativa da bondade da solução, que temos, aliás, por muito duvidosa, a responsabilidade pela substituição tributária em relação ao imposto a reter, da «entidade devedora» para «as entidades registadoras ou depositárias». Vem, agora, qualificar-se como responsável solidária pelo pagamento do imposto em falta a «entidade emitente», conceito que vamos fazer coincidir, porque em regra assim sucederá, com o de «entidade devedora», «em caso de não cumprimento do disposto no n.º 3 do artigo 101.º e (copulativa ou disjuntiva?) no artigo 120.º». Ou seja, a entidade emitente dos valores mobiliários passa a responder solidariamente com as entidades registadoras ou depositárias, no pior cenário, em duas situações distintas, considerando disjuntiva a conjunção «e»:
- a. Se as entidades registadoras ou depositárias não efectuarem a retenção na fonte (incumprimento do disposto no n.º 3 do artigo 101.º); ou
 - b. Quando não comunicarem à administração fiscal a informação prevista no artigo 120.º (identificação das entidades registadoras ou depositárias, quantidade global de valores mobiliários emitidos e quantidade de valores mobiliários registados ou depositados em cada entidade).

Ora, naturalmente a questão que não pode deixar de colocar-se é a de saber se, quando a entidade emitente, nas suas vestes de entidade devedora, tiver transferido para as entidades registadoras ou depositárias a totalidade dos rendimentos devidos (valor bruto) e a retenção não for efectuada exclusivamente por facto imputável a estas últimas, há alguma razão válida para considerar aquela ainda como «responsável solidária». Há aqui, salvo melhor entendimento, um manifesto excesso de zelo e uma evidente desproporcionalidade, o que torna a alteração, pelo menos neste caso, como inoportuna. No mesmo sentido, não parece compreensível, nem consistente, que o incumprimento de um dever acessório de mera comunicação tenha como «pena» subsidiária a cominação de responsabilidade solidária pelo imposto. Não é assim em nenhuma das outras situações de informação à administração

que o titular dos rendimentos omitiu a respectiva declaração mesmo que a entidade devedora os tenha considerado não tributáveis. E se o titular dos rendimentos tiver incorrido em omissão, deve ser ele a regularizar integralmente a situação, pois o imposto liquidado à entidade devedora, tendo a natureza de imposto por conta, não é, em regra, igual ao imposto devido por aquele, podendo originar uma cobrança adicional, ou um reembolso, consoante os casos.

fiscal a efectuar por terceiros. Daí que se considere uma cominação também manifestamente excessiva e, igualmente nessa medida, inoportuna.

6. O novo regime de tributação, em IRS, das pessoas portadoras de deficiência

- i. Já tivemos ocasião de manifestar a nossa concordância sobre o regime agora instituído (*Jornal de Negócios* de 17-10-2007), ainda que possamos subscrever a opinião de Luís Máximo, Coordenador do Grupo de Trabalho, criado por Despacho de 1 de Maio de 2005, do Ministro de Estado e Finanças, que procedeu à reavaliação dos Benefícios Fiscais, quando, concordando igualmente com a medida, admite que a reforma possa ter sido demasiado brusca (*Jornal de Negócios* de 18-10-2007). Sobretudo porque conhecemos, perdoe-se-nos a imodéstia, mas se calhar como ninguém porque a vivemos no exercício das funções de Director da Direcção de Serviços do IRS, o nascimento e posterior evolução do célebre artigo 16.º (primitivo 44.º) do EBF, devendo aqui fazer a justiça de dizer que, nem o nascimento, nem a posterior evolução (naquilo que teve de pior) do regime ficou a dever-se a qualquer movimento reivindicativo organizado, nomeadamente por quem se poderia sentir com legitimidade para tal, como, por exemplo, associações de pessoas portadoras de deficiência. Mas porque o artigo 16.º do EBF nasceu, de modo muito pouco pensado, até porque para o efeito não houve sequer tempo, da reacção condoída de um excelente Ministro das Finanças à carta, acompanhada de um cheque, salvo erro, de 416\$50 (valor igual ao produto da divisão por 12 meses de 5.000\$00, que era, à data, o acréscimo da dedução pessoal à colecta pelos dependentes deficientes), que a mãe de uma criança invisual lhe enviou, solicitando-lhe que com aquele valor providenciasse pela sustentação do jovem durante um mês; porque foi depois alargado à categoria H porque uma pessoa, portadora de deficiência fiscalmente relevante, que exercia o cargo directivo máximo numa das maiores empresas públicas nacionais, «reclamou» pelo facto de, com a passagem à reforma, ficar a pagar mais IRS do que pagava «no activo»; porque, na categoria H, se distinguiu posteriormente entre «deficientes civis» e «deficientes militares» pelo facto de alguém, próximo do poder, ter um familiar ou conhecido que, sendo militar, se julgava com direito a um tratamento mais favorável do que um civil; porque a dedutibilidade integral de prémios de seguros conduzia a situação de gritante injustiça por não tributação..., só posso estar de acordo com a «limpeza» agora efectuada, não podendo, ainda, deixar de sublinhar que as discriminações positivas a que as pessoas portadoras de deficiência indiscutivelmente têm legitimidade serão mais justas se forem determinadas pelas suas reais necessidades e serão mais eficazes, pelo menos à luz do princípio da generalidade, se consistirem em prestações sociais positivas. Alguém poderá negar que quem não tem quaisquer rendimentos, ou que quem aufer rendimentos na zona dos limiares da subsistência não tem, de facto, qualquer benefício com

os «benefícios fiscais»? Não têm vindo estudos recentes a demonstrar que nem a transformação dos abatimentos em deduções à colecta eliminou o seu carácter regressivo?

- ii. O regime ora instituído, matizado no Parlamento em relação à proposta inicial do Governo, mais transparente, consistente e coerente, deixa de atender à titularidade de rendimentos, o que significa a plena subjectivização do benefício, consubstancia-se na dedução à colecta, sujeita naturalmente ao limite da respectiva concorrência, de uma importância equivalente a três vezes e meia a retribuição mínima mensal, mantém a dedutibilidade de 30% da totalidade das despesas efectuadas com a educação e a reabilitação do sujeito passivo ou dependentes com deficiência e mantém igualmente a dedução de 25% da totalidade dos prémios de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice, neste último caso desde que o benefício seja garantido após os 55 anos de idade e cinco anos de duração do contrato e em que aqueles figurem como primeiros beneficiários, sem que contudo tal dedução possa exceder 15% da colecta.
- iii. No quadro das alterações ocorridas em já sede de debate parlamentar à proposta do Governo, salientam-se:
 - a. Como soluções estruturais e permanentes, a criação de uma dedução à colecta, a título de despesas de acompanhamento, equivalente a uma retribuição mínima mensal por cada sujeito passivo ou dependente cujo grau de invalidez permanente seja igual ou superior a 90% e de uma discriminação positiva (com a qual como já antes deixámos antever, não concordamos) ainda a favor dos deficientes das Forças Armadas abrangidos pelos Decretos-Leis n.ºs 43/76, de 20 de Janeiro e 314/90, de 13 de Outubro, consistente no acréscimo à dedução geral de uma dedução especial equivalente a uma retribuição mínima mensal;
 - b. Um regime transitório segundo o qual os rendimentos brutos de cada uma das categorias A, B e H auferidos por sujeitos passivos com deficiência são considerados, apenas, por 80%, com o limite de € 5.000,00 igualmente por categoria, e 90%, com o limite de € 2.500,00, igualmente por categoria, relativamente aos anos de 2007 e 2008.

A adopção deste novo regime implicou que, além da revogação do artigo 16.º do EBF, tivessem sido revogadas as elevações que estavam previstas na dedução específica da categoria A (artigo 25.º), embora nos não repugnasse que, neste caso específico ela se mantivesse ⁽¹¹⁾, na dedução específica da categoria H (artigo 53.º) e nas deduções pessoais à colecta (artigo 79.º).

¹¹ Porque ela significaria o reconhecimento da maior penosidade associada à incapacidade para obter o mesmo rendimento que um contribuinte não portador de deficiência. Razão pela qual, aliás, se não justificava tal acréscimo na dedução específica da categoria H, porque, na expressão paradigmática do Dr. Braz Teixeira durante os trabalhos preparatórios da reforma, «as pensões são rendimentos do descanso» e, nessas circunstâncias, a penosidade na correspondente obtenção já não é susceptível de comparação.

7. A tributação substitutiva derivada de manifestações de fortuna (artigo 89.º-A da LGT)

- i. O regime de avaliação indirecta da matéria colectável que tem por pressuposto as manifestações de fortuna que o legislador especificamente consagrou no artigo 89.º-A da LGT foi objecto de modificações sensíveis, apesar de cingidas a três dos nove números que o preceito actualmente comporta. A primeira, ao nível do n.º 1, densificou o conceito de rendimento declarado, reconduzindo-o ao «**rendimento líquido**». Não gostaríamos de fazer esta crítica, mas julgamos que a modificação, cujo sentido e âmbito vamos procurar precisar, é mais uma manifestação prepotente, porque destituída de qualquer lógica, do «mau perder» que a administração fiscal já nem sequer tenta resguardar. Com efeito, logo na primeira vez que o Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de um caso de levantamento de sigilo bancário, foi chamado a pronunciar-se sobre o significado da locução «quando declare rendimentos» constante do n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, decidiu, com fundamentação que acompanhamos, que tal expressão se referia aos rendimentos ilíquidos, tais quais o contribuinte os deve inscrever na declaração que está obrigado a apresentar, e não aos rendimentos líquidos, após as deduções. É que na avaliação indirecta por aplicação do rendimento padrão resultante das manifestações de fortuna evidenciadas o que está em causa não é a capacidade contributiva, mas a capacidade aquisitiva, do contribuinte (Acórdão de 28-06-2006, Recurso n.º 468/06). Poder-se-á exemplificar a conclusão do STA nos termos seguintes: alguém, no ano *n*, alienou um imóvel; por aplicação das regras de determinação do rendimento líquido resultante da alienação não foi apurada qualquer mais-valia, ou seja, o rendimento líquido da operação, para efeitos de determinação da capacidade contributiva, é nulo; não se diga, porém que o produto da alienação, nomeadamente se o imóvel alienado se encontrar integralmente pago, não constitui uma manifestação de capacidade aquisitiva ⁽¹²⁾. Ignorando-se esta meridiana evidência, tratou-se logo de modificar a lei e impor uma solução que é susceptível de conduzir a um resultado fiscal completamente absurdo e violador do mais elementar sentido de justiça e de equidade. Admita-se que, no caso dado, com o produto da venda, que não gerou qualquer mais-valia fiscal, o contribuinte adquire um outro imóvel, de valor superior ao limiar previsto no n.º 1 da tabela de manifestações de fortuna. Pois agora, caso não tenha declarado outros rendimentos, ver-se-á, sem apelo nem agravo, confrontado com um procedimento de comprovação para não aplicação do artigo 89.º-A da LGT, quando, em rigor, a comprovação já está efectuada na declaração

¹² E poder-se-iam indicar outras situações, como as que podem resultar da aplicação das regras de reporte de perdas, em que o rendimento líquido é influenciado por elementos a que se deve atender na determinação da capacidade contributiva, mas que não têm qualquer relevância na determinação da capacidade aquisitiva do sujeito passivo com referência ao mesmo ano.

de rendimentos que oportuna e legalmente apresentou... E tudo isto é, depois, contabilizado na «eficiência da administração fiscal»!

- ii. A segunda alteração atingiu o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT. Tal alteração terá visado, se bem entendemos, preencher o aspecto temporal do pressuposto, ou seja, identificar o período de tributação por aplicação do rendimento padrão apurado nos termos da tabela das manifestações de fortuna. Mas também o não terá feito do modo mais simples e transparente, pois a nova redacção do preceito suscita fundadas dúvidas. Dispõe agora a norma que «Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior relativamente às situações previstas no n.º 1 deste artigo, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte». O n.º 2 do artigo 89.º-A, quanto às alíneas mencionadas, dispõe que: «Na aplicação da tabela prevista no n.º 4 tomam-se em consideração: a) Os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar; b) Os bens de que frua no ano em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar, adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sedeadada em território de fiscalidade privilegiada, ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo». Ora, já resultava para nós claro desta disposição que a aquisição, directa ou indirecta, de um bem relevante para aplicação da tabela prevista no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, é «contaminava» a relação tributária em IRS no ano de aquisição e nos três anos posteriores. Assim, se um contribuinte adquire no ano n um imóvel de valor superior a 250.000,00 € só lhe não será instaurado o procedimento para a substituição do rendimento declarado pelo rendimento padrão no ano da aquisição e nos três anos seguintes se, em cada um deles ⁽¹³⁾, o agora «rendimento líquido» declarado mostrar uma desproporção de, pelo menos, 50%, para mais, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela. Se foi isto que a alteração ao n.º 4 quis dizer, julgamo-la inútil e até pernicioso, pois, no mínimo, exigia-se a introdução do advérbio «também» imediatamente antes da expressão «nos três anos seguintes». Se foi outra coisa, sinceramente não a alcançamos, apesar de o defeito só poder ser nosso, pelo que se afigura de toda a conveniência um adequado esclarecimento, que se não encontra em qualquer parte do Relatório que acompanhou a proposta de lei do orçamento de Estado para 2007, por parte da administração tributária, tendo em vista a certeza e a segurança que, por natureza, inerem a todo o direito.

¹³ O que implica, e já implicava, portanto, uma comparação anual entre o rendimento declarado e o rendimento padrão, a efectuar em cada um dos quatro anos em causa: o ano de aquisição e os três anos seguintes.

- iii. A terceira alteração, produzida no n.º 6 do artigo 89.º-A da LGT, refere-se à competência para decidir sobre a avaliação indirecta pelo método indirecto do rendimento padrão. Até agora reservada ao Director-Geral dos Impostos, ou ao seu substituto legal, sem possibilidade de delegação, passa a ser competência exclusiva do director de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, embora ainda se mantenha a impossibilidade de delegação. Nunca foi suficientemente explicitada a atribuição inicial da competência exclusiva ao Director-Geral dos Impostos, nem se compreende agora a manutenção da impossibilidade de delegação, quando, do nosso ponto de vista, se está perante um poder-dever, ou seja, a decisão em causa é um acto vinculado que, verificados os respectivos pressupostos, deve obrigatoriamente ser praticado. Não lhe está legalmente associada qualquer margem de discricionariedade, pelo que a sua prática deve competir a quem, por regra, pode determinar a matéria colectável em IRS e quem, por regra, determina a matéria colectável do IRS é o director de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, com possibilidade de delegação, como se colhe do disposto no n.º 5 do artigo 65.º do Código do IRS.
- iv. Vem a propósito uma breve nota sobre o «desaparecimento», no anexo G1 da declaração mod. 3 de IRS para 2007, aprovada pela Portaria n.º 10/2007, de 4 de Janeiro, e a sua não inclusão em qualquer outro anexo, de campos próprios para a declaração das manifestações de fortuna previstas na tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT. Se discordámos, o ano passado, da tentativa administrativa de fazer declarar, nesta sede, elementos que a lei não previa nem obrigava, também não podemos concordar que agora, pura e simplesmente, se coíba o contribuinte de, em cumprimento de um dever legal ⁽¹⁴⁾, e se calhar no exercício de um direito ⁽¹⁵⁾, declarar elementos susceptíveis de influenciarem, por um período de quatro anos, a sua relação de IRS. Face às incertezas que derivam desta oficial omissão declarativa, não podemos deixar de fazer apelo ao artigo 145.º do Código do IRS e sugerir a todos os sujeitos passivos que, se o campo declarativo se mantivesse no Anexo G1, ou noutra, teriam de preenchê-lo, apresentem, em folha A-4, essa declaração no Serviço de Finanças da área do seu domicílio fiscal.

II

¹⁴ O n.º 1 do artigo 57.º do Código do IRS determina expressamente que devem constar da declaração anual de rendimentos «outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária, nomeadamente para os efeitos do artigo 89.º-A da lei geral tributária».

¹⁵ Quais as consequências para o contribuinte de não declarar a manifestações de fortuna relevantes para o apuramento da sua situação tributária, tanto mais que, como já se viu, os factos constitutivos da relevância fiscal operam no ano da aquisição e nos três anos seguintes? Ficaré ele sujeito a coimas e a juros compensatórios? Mas como, se o facto de não declarar lhe não é imputável? Pergunte-se a um Funcionário de Finanças e logo se ouvirá a resposta....

ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES AOS BENEFÍCIOS FISCAIS ⁽¹⁶⁾

1. Caducidade dos benefícios fiscais (artigo 2.º-A)

- i. Adoptando em toda a sua extensão uma recomendação do Grupo de Trabalho para a Revisão dos Benefícios fiscais (GTRBF) cujas propostas e respectiva fundamentação se encontram publicados nos Cadernos CTF n.º 198, de Setembro de 2005, o legislador consagra no aditado artigo 2.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais ⁽¹⁷⁾ a caducidade automática dos benefícios fiscais não estruturais, ao fim de cinco anos de vigência, ainda que se possa admitir a criação de benefícios fiscais por período diverso (inferior ou superior). É este o significado da expressão «vigoram por cinco anos, salvo quando disponham em contrário», ou, acrescentaríamos nós, «de outro modo». Noutra perspectiva, todos os benefícios fiscais compreendidos no âmbito da previsão normativa são benefícios temporários, com um período normal de vigência de cinco anos. Como alternativas, os benefícios fiscais podem, *ab initio*, ser criados para vigorarem por período inferior, por período superior ou mesmo por tempo indeterminado. O que a previsão normativa aqui em causa permite concluir é que um benefício criado sem período de vigência expressamente consagrado, será sempre um benefício temporário, com um período de vigência matricial de cinco anos. Extinguindo-se os benefícios fiscais pelo decurso do prazo por que tiverem sido concedidos, a consequência é a reposição automática da tributação-regra, como se colhe do disposto no n.º 1 do artigo 12.º do EBF.
- ii. Em termos práticos e no intuito de conferir um conteúdo útil a esta previsão normativa, tem de partir-se do pressuposto de que ela constitui um marco temporal imutável para todos os benefícios abrangidos que estavam vigentes à data da sua entrada em vigor, iniciando-se com ele a contagem do prazo de cinco anos. E que para eventuais benefícios fiscais que venham a ser criados sem que disponham de outro modo, o período quinquenal de vigência começa a contar-se na data em que tais benefícios entrem em vigor. Por outro lado, parece-nos que tem ainda de atender-se à natureza originária do próprio benefício: se se trata de um benefício «permanente» (v. g., artigo 19.º - Conta poupança-reformados) ou se se trata da base jurídica de um benefício temporário (v. g., artigo 17.º - Criação de emprego, no seu n.º 5). No primeiro caso, e se não houver qualquer acto legislativo que mantenha expressamente o benefício, a isenção de tributação que beneficia os juros de contas poupança-reformado até ao capital legalmente

¹⁶ Não podemos deixar de sublinhar, para evitar equívocos, que tivemos o privilégio de integrar o Grupo de Trabalho para a Reavaliação dos Benefícios Fiscais, criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro das Finanças e que foi presidido pelo Dr. Luís Máximo dos Santos

¹⁷ Nesta segunda parte do texto, as normas citadas sem menção especial são do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

previsto, extinguir-se-á em 31 de Dezembro de 2011. No segundo caso, e sucedendo a mesma omissão legislativa, extingue-se a base jurídica que concede o benefício, mas manter-se-ão, pelo período por que puderem aproveitar, aqueles benefícios cujo direito se foi constituindo durante a sua vigência. Teoricamente, neste último caso, um contrato de trabalho celebrado em 2011, que reúna os pressupostos previstos no artigo 17.º, mesmo que este cesse a sua vigência em 31 de Dezembro de 2011 por aplicação do artigo a que nos estamos reportando, manterá o benefício por um período de 5 anos, nos termos do n.º 5 do preceito mencionado.

- iii. Mantêm-se, em conformidade com o disposto na al. a) das disposições transitórias relativas aos benefícios fiscais, que encontram assento no artigo 88.º da LOE, os benefícios fiscais anteriormente concedidos, ou cujo direito já se tenha constituído até 31 de Dezembro de 2006, nos termos e pelo período em que o foram. Na ausência de regra especial de contagem do tempo, em relação aos benefícios fiscais temporários anteriores, e naturalmente apenas em relação a estes, que tiverem sido concedidos por tempo superior a 5 anos e que ainda estiverem em vigor, entendemos que regerá, para determinação do respectivo período de vigência a partir de 1 de Janeiro de 2007, a regra de contagem do prazo consagrada no artigo 297.º n.º 1 do Código Civil: «A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar». Em conformidade com este entendimento, nos termos da al. b) do art. 88.º da LOE, da aplicação do novo regime «não pode resultar ampliação dos prazos estabelecidos para a duração dos benefícios fiscais já concedidos». Lembra-se aqui, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 4.º, a natureza meramente declarativa do reconhecimento do direito aos benefícios fiscais.
- iv. Em todo o caso, o legislador salvaguarda que o prazo de caducidade não se aplica aos seguintes benefícios, que, em conformidade, manterão a natureza de benefícios fiscais permanentes:
- a. Artigo 14.º (Fundos de pensões);
 - b. Artigo 15.º (Contribuições das entidades patronais para regimes de segurança social);
 - c. Artigo 21.º (Fundos Poupança reforma);
 - d. Artigo 22.º (Fundos de investimento);
 - e. Artigo 22.º-A (Fundos de capital de risco);
 - f. Artigo 22.º-B (Fundos de investimento imobiliário em recursos florestais);
 - g. Artigo 40.º (Isenções de IMI);
 - h. Capítulo V – Benefícios fiscais em razão de relações internacionais, que inclui:
 - i) Artigo 35.º – Isenção do pessoal das missões diplomáticas e consulares e das organizações estrangeiras ou internacionais;

- ii) Artigo 36.º – Isenção do pessoal em missões de salvaguarda de paz;
- iii) Artigo 37.º – Acordos e Relações de Cooperação;
- iv) Artigo 38.º – Empreiteiros e arrematantes de obras e trabalhos das infra-estruturas comuns NATO.

2. Fundos de pensões e equiparáveis (artigo 14.º)

Além de uma actualização terminológica ao nível do n.º 2 ⁽¹⁸⁾, o legislador sentiu necessidade de afirmar a insusceptibilidade de dupla dedução, em sede de IRS, das contribuições efectuadas para fundos de pensões. Por isso, limitou a dedutibilidade das contribuições que o n.º 4 ⁽¹⁹⁾ do artigo 14.º permite à verificação de duas condições: (a) que as contribuições, tendo sido pagas por terceiros, tenham sido, comprovadamente, tributadas como rendimento do sujeito passivo; (b) que as contribuições não constituam encargos inerentes à obtenção de rendimentos da categoria B. A primeira condição não merece objecções. Nos seus termos, não poderão ser deduzidas as contribuições efectuadas por entidades patronais para fundos de pensões que garantam complementos de pensão, na medida em que delas resultem para os potenciais beneficiários meras expectativas e não direitos adquiridos, no quadro definido no artigo 2.º do Código do IRS. Já a segunda induz alguma perplexidade, porquanto parece só fazer sentido nos casos em que o sujeito passivo disponha de contabilidade organizada, pois só nesse caso há possibilidade de comprovar que as contribuições para fundos de pensões são efectuadas no âmbito de uma actividade incluída na categoria B. Por último, esta nova previsão legislativa pode recolocar o questionamento do regime aplicável às contribuições para fundos de pensões quando estes constituam o instrumento financeiro que garante um regime de protecção social obrigatório, como sucede no caso da generalidade do sector bancário ⁽²⁰⁾. Caso em que a administração fiscal já havia,

¹⁸ Substituição da isenção de «sisa» por isenção de «imposto municipal sobre as transmissões de imóveis».

¹⁹ O n.º 4 do artigo 14.º do EBF atribui às contribuições para fundos de pensões o regime fiscal das aplicações efectuadas em PPR, previsto no artigo 21.º do mesmo diploma. Impõe-se aqui manifestar total concordância com o Relatório do GT que reavaliou os Benefícios Fiscais (Cadernos CTF n.º 198, Lisboa, 2005, pp. 215/227), nomeadamente na parte em que preconizava o estabelecimento de um benefício fiscal para as contribuições para fundos de pensões que garantam planos de pensões substitutivos de regimes públicos, num quadro em que os benefícios aos PPR tinham sido extintos e se verificava uma evidente lacuna na lei quanto ao tratamento a dar às contribuições para fundos de pensões. Por outro lado, lamenta-se que não tenham sido feitas as distinções que, nesta matéria, se impunham, a saber, o benefício seria aplicável apenas às contribuições individuais para fundos de pensões, de adesão individual ou colectiva, que: (a) não suportem regimes de previdência social substitutivos de regimes públicos, salvo na parte em que respeitem ao financiamento de responsabilidades por complementos de pensões; (b) limitem o reembolso às situações de pré-reforma, reforma antecipada, reforma por velhice, reforma por invalidez ou ainda em caso de sobrevivência; (c) prevejam, como modelo predominante do pagamento do benefício, prestações mensais vitalícias.

²⁰ Pelo Aviso n.º 6/95, de 8 de Setembro, entretanto revogado pelo Aviso n.º 12/2001, de 9 de Novembro, o Banco de Portugal determinou que os bancos devem assegurar o financiamento das suas responsabilidades por pensões de reforma e de sobrevivência exclusivamente através de fundos de pensões. O regime das responsabilidades por pensões de reforma e de sobrevivência está consagrado, para os bancos e outras instituições de crédito aderentes, no Acordo Colectivo de Trabalho Vertical do sector. Trata-se, independentemente da bondade constitucional da solução, que aqui e

e bem, entendido, que tais contribuições se integravam no regime da dedução específica da categoria A, não se colhendo quaisquer razões válidas para que assim não continue a ser. Nestas circunstâncias, as contribuições efectuadas para um fundo de pensões no quadro de um regime obrigatório, ainda que de natureza privada, com natureza de regime substitutivo do regime geral de previdência social, não são dedutíveis nos termos do artigo 14.º que aqui comentamos, mas sim nos termos do artigo 25.º do Código do IRS. Problemática específica relativa ao regime fiscal português dos fundos de pensões face ao direito comunitário mantém-se, pendente (embora se possa antecipar que as decisões não serão favoráveis a Portugal, face ao estado actual da jurisprudência do TJCE sobre matéria similares), como se sabe, quer no que diz respeito à isenção concedida aos fundos, subordinada como está à sua constituição e funcionamento segundo a legislação nacional (IP/03/179, de 5 de Fevereiro de 2003), quer quanto à dedutibilidade das contribuições em IRS (IP/03/1756, de 17 de Dezembro de 2003), condicionada ao mesmo requisito.

3. Criação de emprego (artigo 17.º)

- i. O artigo 17.º é objecto de profunda e extensa – talvez demasiado – reformulação. Da própria epígrafe, que deixou de referir-se a «criação de emprego para jovens» para passar a referir-se apenas a «criação de emprego», à densificação e uniformização de conceitos, passando por uma mal explicada e aparentemente incongruente não cumulabilidade com outros benefícios, nomeadamente em matéria de contribuições para a segurança social. Impõe-se, pois, uma análise mais profunda do sentido e âmbito das alterações que se nos apresentam.
- ii. No plano subjectivo, o benefício abrange os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho de tempo indeterminado. E o legislador precisa o sentido de cada um dos conceitos utilizados:
 - a. *Jovens* – trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 30 anos na data da celebração do contrato, com excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário (12.º ano) ⁽²¹⁾ e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino

agora se não discute, do «regime obrigatório de segurança social», para as eventualidades de reforma, invalidez e sobrevivência, para os trabalhadores do sector bancário por ele abrangidos – uma vez que há casos em que já se verifica a integração de trabalhadores bancários no regime geral da segurança social.

²¹ Actualmente, os níveis de ensino iniciais são o ensino básico (primeiros 4 anos), o primeiro ciclo (5.º e 6.º anos), o segundo ciclo (7.º, 8.º e 9.º anos) e o ensino secundário (10.º, 11.º e 12.º anos).

- b. *Desempregados de longa duração* – trabalhadores disponíveis para o trabalho, na situação de desemprego e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses, ainda que, durante o período de desemprego contratos a termo por período inferior a 6 meses, desde que a duração conjunta dos contratos celebrados não ultrapasse 12 meses;
- c. *Encargos* – os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título de remuneração fixa (não sendo, assim, abrangidas remunerações não fixas, como, por exemplo, a participação nos lucros) e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade – aqui se colocando já a dúvida legítima sobre se as contribuições para a segurança social que constituam encargo da entidade patronal mas que incidam sobre remunerações não fixas beneficiam ou não da majoração. A letra da lei não exclui uma interpretação que afaste tal possibilidade, mas também tem de se reconhecer não parecer ter sido essa a intenção do legislador;
- d. *Criação líquida de posto de trabalho* – a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações de jovens ou de desempregados de longa duração e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva contratação, fossem também eles jovens ou desempregados de longa duração (22). Para a determinação da criação líquida de postos de trabalho não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal. Refere-se a lei, aqui, clara e exclusivamente a uma entidade empregadora pessoa singular, abrangendo a restrição o respectivo cônjuge e os dependentes, maiores de 18 anos, que auferam remuneração anual inferior à retribuição mínima anual garantida (23). Como se sabe, os filhos, adoptados, enteado ou menores sob tutela, são as únicas pessoas que podem continuar a integrar um agregado familiar, no sentido consagrado no artigo 13.º do Código do IRS se tiverem mais de 18 anos, desde que estejam estudar ou sejam incapazes para trabalhar e angariar meios de subsistência e se não auferirem rendimentos superiores à retribuição mínima mensal, caso em que podem sempre optar por ser

²² Consagração legislativa de um entendimento administrativo (Informação DSIRC-176/99, Despacho ministerial de 1999-03-05) adoptado na vigência do anterior regime. Regime esse que não contemplava os «desempregados de longa duração». O que coloca, agora, a dúvida de saber se, no quadro actual, se deve também contar com os desempregados de longa duração admitidos na vigência do quadro anterior para a determinação da «criação líquida de postos de trabalho». Certo é que a lei não criou qualquer norma transitória para prevenir essa situação. A interpretação restritiva, ainda que aconselhada no caso de normas sobre benefícios fiscais, não parece, pois, aqui legitimada.

²³ Um filho maior de 18 anos que aufera rendimentos superiores à retribuição mínima anual deixa de poder integrar o agregado familiar, como se colhe do disposto na al. b) do n.º 4 do artigo 13.º do Código do IRS, mesmo que esteja a frequentar o 11.º ou o 12.º anos de escolaridade ou o ensino superior. E um menor de 18 anos mas maior de 16 anos que aufera exclusivamente rendimentos do seu trabalho, pode, nos termos do n.º 5 do mesmo preceito e porque, segundo o disposto no artigo 127.º, n.º 1, al. a) do Código Civil, o maior de 16 anos pode validamente praticar os actos de administração ou disposição de bens que tenha adquirido por seu trabalho, optar por tributação autónoma, deixando, portanto, de integrar o agregado familiar e colocando-se, assim, fora do perímetro de exclusão de aplicação da norma em anotação.

tributados autonomamente, deixando, por consequência, de integrar o agregado familiar dos ascendentes. *A contrario*, os filhos, adoptados, enteados ou tutelados, com mais de 18 anos, que não possam integrar, ou por opção não integrem, o agregado familiar, já são elegíveis para aplicação do benefício.

- iii. O benefício mantém-se na majoração, em 50%, dos encargos suportados pela entidade empregadora, nos termos antes vistos, durante um período de cinco anos. Como uma novidade, que mais não constitui que um acto de justiça: dela continuam a beneficiar as sociedades e outras entidades sujeitas a IRC, mas também – e aqui reside a novidade – os empresários em nome individual com contabilidade organizada ou que estruturam a sua actividade sob a forma jurídica de Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada. Ou seja, o benefício passou também a aplicar-se em IRS, o que antes, incompreensivelmente, não sucedia. Porém:
- O benefício fiscal é concedido durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho constitutivo do correspondente direito;
 - O montante anual máximo da majoração dos custos elegíveis mantém-se em 14 vezes o valor mensal da retribuição mínima garantida. Em 2007, tal valor equivale a $403,00 \times 14 = 5.612,00$ € ⁽²⁴⁾;
 - O benefício não é cumulável com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho. É neste ponto que a questão da não cumulabilidade releva de alguma perplexidade, uma vez que ⁽²⁵⁾: (α) se mantêm em vigor os incentivos consagrados nos Decretos-Leis n.ºs 89/95, de 6 de Maio e 34/96, de 18 de Abril, em cujo âmbito se consagram, respectivamente, a dispensa temporária do pagamento de contribuições para a segurança social e, em certas circunstâncias, a concessão de apoios financeiros; (β) e, com maior oportunidade, a própria LOE, no seu artigo 41.º, consagra a isenção de contribuições para a segurança social relativas à criação líquida de postos de trabalho, sem termo, nas áreas beneficiárias do regime fiscal da interioridade, ainda que esta criação líquida de postos de trabalho, no plano subjectivo, não esteja limitada à contratação de

²⁴ A retribuição mínima mensal garantida foi fixada para 2007 em 403,00 € pelo Decreto-Lei n.º 2/2007, de 3 de Janeiro.

²⁵ Opcionais parece poderem ser sempre. Ou seja, se se admitir que a o incentivo correspondente à dispensa de contribuições para a segurança social não é cumulativo com o benefício fiscal da majoração dos encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho, a entidade patronal sempre poderá optar por uma ou por outra das vantagens. A lei é igualmente omissa quanto à situação de pluralidade de empregadores, hoje consagrada no artigo 92.º do Código de Trabalho, a propósito do enquadramento dos vínculos laborais que se constituem no contexto de grupos empresariais, ficando desde logo por determinar se a criação líquida de postos de trabalho se deve aferir ao nível do grupo, se ao nível de cada empresa que o integra. Julga-se possível defender que, acentuando-se a tónica do sujeito activo da relação laboral (a pluralidade de empregadores), a criação líquida de postos de trabalho se deve aferir ao nível do grupo e, assim sendo, crê-se também razoável e legítimo, nestes casos, lançar mão do critério da proporcionalidade para repartir o benefício pelas empresas que vierem a beneficiar do trabalho prestado.

jovens e de desempregados de longa duração. Ou seja, parece assistir-se a uma «concorrência» entre benefícios fiscais, de resto com aparente vantagem para os instituídos no domínio da segurança social. A ser assim, não podemos deixar de manifestar o nosso desacordo, pois estar-se-á, parece-nos, perante um escusado factor de complicação do sistema de incentivos. Se, como os vários relatórios já assinalaram, os benefícios à criação de emprego são mais eficientes na área da segurança social, mantenham-se estes e eliminem-se os fiscais, porque, afinal, os seus destinatários nada perdem com isso.

- d. O benefício só pode ser concedido uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal, aspecto que, sendo compreensível, parece todavia de difícil controlo, além de que importará saber se a concessão do benefício por «uma vez», inclui o período completo (cinco anos) ou apenas o período por que, numa determinada entidade empregadora, o trabalhador se mantiver. Imagine-se que um jovem trabalhador esteve três anos ao serviço de uma entidade empregadora que, a seguir, se dissolveu. Não será legítimo afirmar que em relação a ele, não obstante o benefício ter sido já concedido uma vez, todavia ainda não esgotou o período máximo (faltariam dois anos, no caso dado, para o termo do prazo por que o benefício poderia ser auferido) previsto na lei?
- iv. Em relação às recomendações do GTRBF, pode-se afirmar que a recomendação de manutenção do benefício foi plenamente adoptada, mas não estava no horizonte dessa recomendação qualquer restrição, nomeadamente em matéria de impossibilidade de cumulação com os incentivos em sede de segurança social. Crê-se, aliás, que será um erro manter – a existir – tal inacumulabilidade, uma vez que parece ser um dado adquirido a maior eficácia, face aos objectivos visados, dos benefícios concedidos às entidades empregadoras em sede de contribuições para a segurança social.
- v. Nos termos da al. e) do artigo 88.º da LOE, em sede de normas transitórias, a nova redacção deste preceito aplica-se a períodos de tributação que se iniciem após 1 de Janeiro de 2007. Temos dúvidas sobre se a nova redacção também se não aplica apenas a contratos celebrados após a sua entrada em vigor, uma vez que, a confirmar-se a impossibilidade de cumulação do incentivo fiscal com os incentivos em sede de segurança social, o regime foi substancialmente alterado e, por isso, deve aqui prevalecer o princípio da aplicação do regime mais favorável, estabelecido no n.º 1 do artigo 10.º do EBF: o regime anterior, fiscal e de segurança social, se mais favorável, deve continuar a aplicar-se, pelo período por que tenha sido concedido, aos contratos de trabalho celebrados antes de 1 de Janeiro de 2007, nos termos da al. a) do artigo 88.º da LOE.

4. Fundos de Poupança-Reforma e Planos Poupança-Reforma (artigo 21.º)

- i. Nesta sede, regista-se, apenas, para além da clarificação da epígrafe, agora em consonância com o tipo de instrumentos abrangidos (apenas os PPR ou outros planos com vertente, e na medida em que a respeitem, de PPR) ⁽²⁶⁾, a limitação da dedução às aplicações efectuadas por pessoas ainda não reformadas, o que parece justificar-se face à natureza e aos objectivos visados pelo benefício. Na medida em que o n.º 4 do artigo 14.º (fundos de pensões) remete, na generalidade, para o regime do artigo 21.º, releva-se aqui que também as contribuições efectuadas para fundos de pensões por pessoas já reformadas se mostram subordinadas à referida limitação. Relativamente a este benefício não havia quaisquer recomendações do GTRBF pela razão simples de que, durante o seu mandato, tinha sido objecto de revogação. Poder-se-á eventualmente afirmar que, num quadro em que os benefícios ao PPR estivessem em vigor, face ao que é referido sobre os benefícios aos fundos de pensões, aquele Grupo optaria por concentrar neste instrumento a despesa fiscal com benefício, por ser o único que garante, ao menos no plano jurídico, o pagamento de uma parte significativa do benefício em prestações mensais vitalícias, em claro detrimento das aplicações em PPR que, como a experiência parece demonstrar, apenas têm acentuado a sua vertente de aplicação financeira, privilegiando-se o resgate logo que legalmente possível, e não a vertente previdencial plasmada preferencialmente na sua percepção final sob a forma de renda temporária ou vitalícia.
- ii. Parece impor-se igualmente uma clarificação relativamente ao regime de tributação aplicável a rendimentos gerados por contribuições para planos, subscritos após 1 de Janeiro de 2006 ou para planos subscritos anteriormente, que não sejam PPR, como sucede com o PPE, ou que não tenham vertente PPR, como sucede com o PPR/E. Com efeito, o n.º 3 do artigo 55.º da Lei n.º 60.º-A/2005, de 30 de Dezembro, blindou a aplicação do regime do n.º 3 do artigo 21.º «aos planos celebrados até à data da entrada em vigor da presente lei, relativamente à parcela dos rendimentos que corresponder às contribuições efectuadas até à mesma data». Neste quadro, a única conclusão lógica é a de que aos rendimentos não abrangidos pela blindagem se aplica o regime geral de tributação dos rendimentos de capitais, não podendo sequer considerar-se a hipótese de aplicação do n.º 3 do artigo 5.º do Código do IRS uma vez que, tanto os Fundos Poupança-Educação, como a correspondente vertente dos Fundos Poupança-Reforma, não parece poderem incluir-se no conceito de «regimes complementares de segurança social» ⁽²⁷⁾. A ser assim, e em conformidade com o regime geral de tributação dos rendimentos

²⁶ Recorda-se aqui que já foi sancionado o entendimento administrativo segundo o qual também são dedutíveis, segundo o regime do artigo 21.º do EBF, as contribuições para PPR/E, mas apenas na medida em que assegurem as prestações específicas do PPR. Se o instrumento for utilizado no financiamento de despesas de educação, o benefício deixa de ter lugar, havendo lugar à sua reposição se for caso disso.

²⁷ Menos ainda sufragamos qualquer entendimento que passe por reconhecer a estes rendimentos o regime aplicável aos rendimentos gerados no âmbito de fundos de investimento «tout court» (artigo 22.º). É que a mediação dos fundos de investimentos está subordinada ao princípio da neutralidade fiscal, pelo que se os Fundos Poupança-Educação e os

de capitais mobiliários, tais rendimentos estarão sujeitos a uma retenção de 15% na fonte, com englobamento obrigatório e consequente sujeição às taxas gerais progressivas de tributação, no ano do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos beneficiários.

5. Fundos de capital de risco (artigo 22.º-A)

- i. Os FCR, que mantêm a isenção de IRC, passam a dispor de um regime fiscal, na óptica dos participantes, bastante atractivo, na medida em que a sua tributação será efectuada, na generalidade, a uma taxa de 10% sobre os rendimentos auferidos, quer sejam distribuídos, quer sejam obtidos no resgate das unidades de participação, embora neste caso nada se diga sobre a qualificação do rendimento e, concomitantemente, sobre as regras de determinação do rendimento sujeito ⁽²⁸⁾. A tributação, porém, não se aplica a titulares de unidades de participação que sejam:
 - a. Entidades residentes isentas quanto aos rendimentos de capitais;
 - b. Entidades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, excepto quando: (α) forem residentes em países, territórios ou regiões de fiscalidade privilegiada, constantes da Lista aprovada pelo Ministro das Finanças; ou (β) forem detidas, directa ou indirectamente, em mais de 25% por entidades residentes.
- ii. A retenção na fonte só tem natureza liberatória para as entidades não residentes e para as pessoas singulares que obtenham os correspondentes rendimentos fora do âmbito de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ⁽²⁹⁾. Estas pessoas poderão, porém, proceder ao englobamento, caso em que o imposto retido tem natureza de imposto por conta, nos termos do artigo 78.º do Código do

Fundos Poupança Reforma-Educação, na vertente Fundos Poupança-Educação, mantêm o benefício da isenção em IRC, é absolutamente «inevitável» a tributação dos participantes. Sob pena de, em nome de uma pretensa lacuna do legislador (que em rigor não existe porque, como vimos, subsiste a aplicação do regime geral de tributação dos rendimentos de capitais) se criar uma comparativa aberração fiscal: isenção dos fundos e isenção dos participantes.

²⁸ Pecha que se mantém em relação a todas as unidades de participação em fundos de investimento. Se é defensável – TERESA FARIA assim o entende – que os «rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento», previstos na al. j) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS (rendimentos de capitais) incluem os gerados no respectivo resgate (a venda das unidades de participação entre terceiros indiscutivelmente cai no campo das mais-valias), então há muito que se deveriam ter estabelecido regras precisas de determinação do rendimento, que nunca poderá ser o do montante total obtido no resgate, mas que se calhar também não pode ser simplesmente, a diferença entre o valor do resgate e o valor de aquisição, precisamente por causa da existência de um mercado de balcão para esta espécie de valores mobiliários. Adivinham-se, assim, novas situações de arbitragem fiscal...

²⁹ É de reprovar a utilização de uma terminologia que, entretanto, perdeu muito do «peso» que se lhe atribuía, quando as actividades comerciais e industriais estavam integradas na categoria C e as actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias na categoria D. Agora que todas as actividades «profissionais e empresariais» estão concentradas na categoria B, não se colhe razão válida para fazer mais esta distinção.

IRS ⁽³⁰⁾. Em sede de englobamento, facultativo ou obrigatório, a parte dos rendimentos distribuídos pelos Fundos que tenham a natureza de dividendos beneficia do regime de atenuação da dupla tributação económica dos lucros consagrado no artigo 40.º-A do Código do IRS, sendo englobados em apenas 50%. E tratando-se de mais-valias resultantes da alienação das unidades de participação, a tributação, seja de entidades não residentes que não beneficiem de isenção nos termos do artigo 26.º do EBF, seja de residentes pessoas singulares que obtêm os correspondentes rendimentos fora do âmbito da actividade comercial, industrial ou agrícola, é feita também à taxa de tributação de 10%.

- iii. Particular atenção merecem ao legislador os formalismos relativos à comprovação de não residente, quer fixando-se o momento até ao qual tal prova deve ser produzida sob pena de a retenção dever ser efectuada, que remetendo-se para os artigos 15.º, 16.º e 18.º do Decreto-Lei n.º 193/2005, de 7 de Novembro, que aprovou o regime especial de tributação de valores mobiliários representativos de dívida. Assim, de harmonia com o referido artigo 15.º, se os titulares das unidades de participação forem bancos centrais, instituições de direito público, organismos internacionais, instituições de crédito, sociedades financeiras, fundos de pensões e empresas de seguros, domiciliados em qualquer país da OCDE ou em país com o qual Portugal tenha celebrado convenção para evitar a dupla tributação internacional, a prova da qualidade de não residente é predominantemente ⁽³¹⁾ efectuada mediante a sua identificação fiscal; tratando-se de fundos de investimento mobiliário ou imobiliário ou outros organismos de investimento colectivo domiciliados em qualquer país da OCDE ou em país com o qual Portugal tenha celebrado convenção para evitar a dupla tributação internacional, a prova da qualidade de não residente efectua-se predominantemente mediante declaração emitida pela entidade responsável pelo registo ou supervisão, ou pela autoridade fiscal, que certifique a existência jurídica do organismo, a lei ao abrigo da qual foi constituído e o local da respectiva domiciliação; tratando-se de quaisquer outros titulares, a comprovação da qualidade de não residente é efectuada predominantemente através de certificado de residência ou documento equivalente emitido pelas autoridades fiscais competentes, válido por um período de três anos.

6. Fundos de investimento imobiliário em recursos florestais (artigo 22.º-B)

³⁰ Compreende-se esta possibilidade, mas a clara semi-dualização do imposto, a que já nos referimos neste texto, aconselharia a extingui-la. Tanto mais que esta possibilidade vem juntar-se a outras que estão dispersas, contribuindo para criar mais «alçapões» legislativos para os contribuintes menos atentos. Basta pensar que, optando-se pelo englobamento destas importâncias, pode estar a prejudicar-se a opção pelo não englobamento de mais-valias de partes sociais – cf. artigo 22.º, n.º 5, do Código do IRS.

³¹ Aconselha-se a leitura do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 193/2005, de 7 de Novembro, onde constam outras formas de comprovação da qualidade de não residente.

- i. Um pouco ao arrepio das anunciadas intenções políticas de redução de benefícios fiscais, mas respondendo a uma recomendação constante da Resolução do Conselho de Ministros n.º 194/2006, que aprova a estratégia nacional para as florestas, publicada no DR, I Série, n.º 179, de 15 de Setembro de 2006, posterior, portanto, ao termo de funções do GTRBF que sobre o mesmo se não pronunciou, foi criado um novo benefício fiscal, nos termos do aditado artigo 22.º-B, que tem por objecto, por um lado, a isenção de IRC dos rendimentos de qualquer natureza obtidos por fundos de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, desde que pelo menos 75% dos seus activos estejam afectos à exploração de recursos florestais e desde que a mesma exploração esteja submetida a planos de gestão florestal aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor ou seja objecto de certificação florestal realizada por entidade legalmente acreditada ⁽³²⁾ e, por outro, uma tributação atenuada dos rendimentos auferidos pelos titulares das respectivas unidades de participação.
- ii. O regime aplicável aos titulares de unidades de participação nestes organismos de investimento colectivo é em tudo idêntico ao aplicável aos titulares de unidades de participação em FCR que se descreve no número anterior, pelo que para tal descrição se remete.
- iii. Importa, porém, sublinhar que o artigo 22.º-A dispõe no seu n.º 10 que, caso deixem de verificar-se os pressupostos em que assenta a isenção destes fundos de investimento, passa a aplicar-se-lhes o regime geral dos fundos de investimento imobiliário, previsto no artigo 22.º, ou seja, os seus rendimentos passam a ser tributados autonomamente às taxas nele previstas, acrescendo os juros compensatórios que se mostrem devidos, desta remissão se extraíndo também que, quanto aos titulares dos rendimentos das unidades de participação, passará, neste caso, a reger o regime de isenção.

7. Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos países africanos de língua oficial portuguesa (artigo 39.º-A)

- i. Também este é um benefício novo, sobre o qual o GTRBF se não pronunciou. Consiste na possibilidade de dedução ao lucro tributável da sociedade mãe, localizada em território português, dos rendimentos, incluídos

³² Os Fundos de Investimento Imobiliário Florestal subordinam-se ao regime geral dos organismos de investimento colectivo em valores imobiliários, com sede no Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20 de Março, com as alterações que lhe foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 13/2005, de 7 de Janeiro e as especificidades consagradas no Regulamento CMVM n.º 1/2005, assumindo-se, segundo apresentações institucionais que deles têm sido feitas, como «fundos financeiros que investem em propriedades florestais, adquirindo-as ou trocando-as por Unidades de Participação, para depois as administrar e rentabilizar, valorizando desta forma os activos dos Fundos e a remuneração dos subscritores»

na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos por sociedades afiliadas residentes em países africanos de língua oficial portuguesa. Essa dedução é subordinada a algumas condições que a seguir se enunciaremos. Entretanto, não podemos deixar de fazer dois reparos. Um, de natureza normativa. Esta possibilidade de eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos países africanos de língua oficial portuguesa não devia ter, do nosso ponto de vista, a natureza de benefício fiscal, antes devia integrar-se, pela sua natureza e pelos antecedentes europeus da directiva «mães-filhas», o regime normal de tributação das sociedades residentes em território português, devendo, por conseguinte, ter assento no próprio artigo 46.º do Código do IRC ou em artigo 46.º-A para o efeito aditado. O segundo reparo, porventura um alerta, refere-se a uma notória discriminação em relação a sociedades afiliadas residentes em Timor. Como se sabe, Timor, sendo um país de língua oficial portuguesa, não é um país africano. Assim, o pressuposto de aplicação do benefício não se verifica em relação a sociedades residentes em Timor. Ora, não se antevê razão válida para que a discriminação legislativa se mantenha e o benefício lhes não venha a ser tornado extensível. Tal necessita, porém, em nosso entender, de norma expressa, pois as normas que estabeleçam benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, nos termos do artigo 9.º.

- ii. O benefício encontra-se subordinado à verificação cumulativa das seguintes condições:
 - a. *Dupla sujeição* – a entidade beneficiária dos lucros deve estar sujeita e não isenta de IRC e a sociedade afiliada deve estar sujeita e não isenta a um imposto sobre o rendimento análogo ao IRC;
 - b. *Participação qualificada e duradoura* – a entidade beneficiária dos lucros deve deter directamente pelo menos 25% do capital da sociedade afiliada durante um período não inferior a dois anos;
 - c. *Tributação efectiva e rendimentos activos* – os lucros distribuídos pela sociedade afiliada devem ter sido tributados na origem a uma taxa não inferior a 10% e não devem resultar de actividades geradoras de rendimentos passivos, designadamente, royalties, mais-valias e outros rendimentos relativos a valores mobiliários, rendimentos de imóveis situados fora do país de residência da sociedade, rendimentos da actividade seguradora relativos a bens situados fora do território de residência da sociedade ou de seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território e rendimentos de operações próprias da actividade bancária não dirigida principalmente ao mercado desse território.
- iii. A prova da verificação das condições a que o benefício se encontra subordinado deve estar na posse do sujeito passivo de IRC titular da participação. Nada se adianta sobre que tipo de prova é exigida mas parece-nos que será, fundamentalmente, uma prova documental, consistente, por um lado, em documento emitido pelas autoridades fiscais competentes dos países de residência sobre a sujeição e tributação efectiva da sociedade que distribui os lucros e, por outro, nos documentos da própria sociedade relativos ao tipo e natureza de actividade ou actividades exercidas, como, por exemplo, relatórios de gestão. Cumulando-se rendimentos passivos com rendimentos que dão direito ao

benefício, julgamos que a aplicação deste não fica prejudicada, mas parece pressupor um critério muito exigente de imputação que identifique e quantifique, de forma inequívoca, os rendimentos não abrangidos pelo benefício por forma a excluí-los do seu âmbito de aplicação

8. Benefícios relativos à interioridade (art. 39.º-B do EBF)

- i. O regime de incentivos à interioridade, criado pela Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro, objecto de sucessivas alterações e prorrogações, encontra agora arrimo, no quadro da recomendação do GRTBF, no EBF. Em termos gerais não sofre alterações significativas. Assinala-se, porém, o seguinte:
 - a. A taxa base de tributação, em IRC, é de 20%, concedendo-se uma taxa reduzida de 15% nos primeiros 5 anos de actividade ⁽³³⁾;
 - b. As majorações de encargos (amortizações e encargos sociais) mantém-se nos níveis anteriores, embora no caso dos encargos sociais se tenha introduzido a limitação à aplicabilidade do benefício uma única vez por trabalhador admitido na própria entidade ou noutra com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 58.º do Código do IRC;
 - c. A isenção de IMT nas aquisições de imóveis, quer dos destinados a habitação própria e permanente por jovens com idades compreendidas entre os 18 e os 35 anos, desde que o valor sobre o qual incidiria o imposto não ultrapasse os valores máximos de habitação a custos controlados, acrescidos de 50% e se situem nas áreas beneficiárias, quer de prédios ou fracções autónomas de prédios urbanos, desde que situados nas áreas beneficiárias e sejam afectos duradouramente à actividade das empresas, depende de autorização do órgão deliberativo do município. Este benefício só é susceptível de ser utilizado uma vez, uma vez que o seu deferimento é condicionado à apresentação de uma declaração, no serviço de finanças competente, de que conste não ter o declarante aproveitado anteriormente de idêntico benefício.
- ii. É resolvida, como se sugeria, a questão da eventual cumulabilidade com outros regimes, nomeadamente o SIFIDE ⁽³⁴⁾, estabelecendo-se o princípio da não cumulabilidade com opção por aquele que for

³³ Incompreensivelmente, do nosso ponto de vista, este benefício (e outros, de natureza similar), apenas se aplica a empresas que revistam a forma societária e não abrangem empresas individuais, criando uma discriminação negativa insustentável quanto a estas. O regime de incentivos à interioridade aplica-se, pois, exclusivamente em IRC, não abrangendo o IRS.

³⁴ Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial, criado pela Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, com natureza de benefício temporário, consistindo basicamente numa dedução à colecta determinada com base nas despesas, suportadas, de investigação e desenvolvimento.

considerado mais favorável pelo beneficiário, embora o GTRBF a admitisse no ano em que se sobrepunham (ano de 2006).

- iii. No entanto, a aplicação dos benefícios previstos nesta norma fica dependente da definição dos critérios e da delimitação das áreas territoriais beneficiárias e de outras normas regulamentares necessárias à sua boa execução, da competência do Ministro das Finanças. Tendo sido expressamente revogada a Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro, pelo artigo 87.º da LOE, deveriam igualmente e em rigor terem-se por revogadas todas as normas regulamentares que, em sua execução, foram publicadas, nomeadamente o Decreto-Lei n.º 310/2001, de 10 de Dezembro, que regulamentou a execução do regime da interioridade, a Portaria n.º 1467-A/2001, de 31 de Dezembro, que identificou as áreas beneficiárias do regime da interioridade, a Portaria n.º 56/2002, de 14 de Janeiro, que aprovou os factores de majoração do crédito fiscal ao investimento baseado na interioridade e a Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, que regulamentou a aplicação dos benefícios previstos no regime da interioridade em observância da decisão da Comissão Europeia, nomeadamente através da limitação dos mencionados benefícios de acordo com as regras comunitárias dos auxílios de Estado *de minimis* ⁽³⁵⁾ e de limitação máxima dos auxílios regionais ⁽³⁶⁾. Este é, de resto, um benefício fortemente condicionado pelas regras comunitárias relativas aos auxílios de Estado, matéria em relação a respeito dos quais as autoridades comunitárias têm sido, como se sabe, intransigentes ⁽³⁷⁾. No entanto, em sede de normas transitórias, a al. l) do artigo 88.º da LOE mantém em vigor o Decreto-Lei n.º 319/2001, de 10 de Dezembro e a Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro, mandando aplicá-los às isenções de contribuições para a segurança social relativas à criação líquida de postos de trabalho nas áreas com regime de interioridade e aos benefícios fiscais relativos à interioridade previstos, respectivamente, nos artigos 41.º⁽³⁸⁾ da LOE e no artigo 39.º-A do EBF. Admite-se, pois, que apenas venha a ser objecto de regulamentação a identificação das áreas beneficiárias do regime da interioridade, uma vez que a Portaria n.º 1467-A/2001, que antes regia tal matéria, não foi mantida em vigor.

³⁵ O benefício resultante da limitação de taxa do imposto não pode exceder € 100.000,00 por entidade beneficiária, durante um período de três anos contado a partir da data de atribuição do primeiro incentivo. Este limite encontra-se estabelecido no Regulamento (CE) n.º 69/2001, do Conselho, de 12 de Janeiro de 2001, relativo à aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado CE aos auxílios *de minimis*, publicado no JO L 10, de 23.1.2001.

³⁶ Os incentivos ao investimento em activos, seja sob a forma de majoração das taxas de reintegração, seja na modalidade de isenção de IMT na respectiva aquisição, bem como à criação de postos de trabalho ligados ao investimento, não podem exceder as taxas máximas de auxílios estabelecidas pela Comissão Europeia para as diferentes regiões portuguesas – cfr. Anexo à Portaria n.º 170/2002, de 28 de Fevereiro.

³⁷ «A Comissão recorda a Portugal o efeito suspensivo do n.º 3 do artigo 88.º do Tratado e remete para o artigo 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que prevê que qualquer auxílio ilegal poderá ser recuperado junto do beneficiário» - último parágrafo da Decisão da Comissão 2000/C 62/02, in JO C 62, de 4.3.2000.

³⁸ A remissão para o artigo 39.º da LOE constitui um manifesto lapso.

- iv. Não foi aceite a recomendação do GTRBF sobre a desconsideração deste benefício no quadro dos limites impostos pelo n.º 1 do artigo 86.º do CIRC. Assim, o regime de incentivos fiscais à interioridade continua a ser tido em conta para a definição quantitativa do limite mínimo da colecta de IRC da sociedade beneficiada.

9. Benefícios relativos à propriedade intelectual (artigo 56.º)

- i. Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual, quando auferidos por titulares originários residentes em território português, beneficiam de uma isenção de 50%, com o limite agora fixado em € 30.000,00, acolhendo-se, portanto, a recomendação do GTRBF que apontava para a sua manutenção, embora com um limite quantitativo.
- ii. Não contentes com essa manutenção, nos termos vistos, os Parlamentares aprovaram uma modificação ao n.º 4 do artigo ⁽³⁹⁾, cuja revogação o GTRBF tinha sugerido por, na formulação que tinha, se poder considerar objectivamente inaplicável, que, pretendendo conferir a natureza de isenção com progressividade ao benefício fiscal já referido, foi mais longe, visando, do nosso ponto de vista, criar um mecanismo de repartição do rendimento sujeito por forma a que só uma parte dele, adicionado do montante isento, fosse tido em conta para efeitos de taxa a aplicar aos restantes rendimentos. Fê-lo, porém, em termos que não podem deixar de suscitar fundadas dúvidas.
- iii. Dispõe, com efeito, o n.º 4 do artigo 56.º: «Quando os rendimentos a que se refere o n.º 1 excedam € 60.000,00, a diferença entre os rendimentos líquidos do benefício e aquele montante é dividida por três, aplicando-se à totalidade dos rendimentos englobáveis a taxa correspondente à soma deste quociente, adicionado da importância referida no número anterior, com os restantes rendimentos produzidos no ano». Numa primeira leitura, parece ter sido intenção do legislador evitar que a totalidade do montante do rendimento sujeito se integrasse no rendimento colectável para efeitos de determinação de taxa. E, nessa conformidade, pretenderia que o rendimento líquido do benefício fosse dividido por três, adicionando-se ao quociente o valor do rendimento isento, servindo o somatório assim obtido para efeito de determinação da taxa a aplicar aos rendimentos sujeitos a englobamento.
- iv. Mas se foi isto que pretendeu, o legislador expressou-se de modo bastante imperfeito, como uma análise mais aprofundada da norma deixa claramente antever. «Rendimentos a que se refere o n.º 1» são, indiscutivelmente, os rendimentos provenientes da propriedade intelectual, na acepção que deles dão aquela mesma norma e o n.º 2, auferidos por titulares originários residentes em território português.

³⁹ Não constante da proposta inicial do Governo.

«Rendimentos líquidos do benefício» são, também indiscutivelmente, os rendimentos a que se refere o n.º 1 a que já se abateu o benefício com o limite quantitativo que decorre do disposto no n.º 3. «Aquele montante», é, porém uma locução que, no contexto em que é utilizada, pode, no plano interpretativo adquirir várias expressões quantitativas. A primeira seria a de € 60.000. Todavia, para rendimentos brutos até 90.000,00, a «diferença» a que a lei se refere seria sempre negativa, o que não se pode ter como certo, dado o efeito que se pretende. Não há rendimentos negativos para efeitos de determinação de taxa, como parece ser inquestionável. A segunda seria o próprio montante dos «rendimentos a que se refere o n.º 1». Mas também por esta via se observa o mesmo problema ao nível do resultado, com a agravante de que, neste caso, a «diferença» seria sempre, por natureza, negativa, qualquer que fosse o nível de rendimentos. A terceira expressão, que porém nos parece não ter qualquer suporte literal, sistemático ou teleológico, é o de fazer equivaler «aquele montante» ao montante isento. Nesse caso, por natureza, sempre se evitaria o apuramento de resultado negativo. Mas aqui não é o resultado que interessa, antes a clareza e correcção da técnica legislativa, que, neste caso, claramente «passou ao lado». Há-de ver-se como a administração fiscal vai, como costuma dizer-se, «descalçar esta bota».

- v. Por último, não pode também deixar de merecer crítica a expressão «restantes rendimentos produzidos no ano», porque a IRS não estão sujeitos os «rendimentos produzidos», mas os «rendimentos auferidos», considerando-se como tais aqueles que forem determinados pelo aspecto temporal do elemento objectivo da incidência previsto em cada categoria de rendimentos no Código do IRS.

10. Reorganização de empresas em resultado de actos de concentração ou de acordos de cooperação (art. 56.º-B do EBF)

- i. Os benefícios criados originariamente pelo Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro, sucessivamente alterado, tendo por objecto a reorganização empresarial, sempre se caracterizaram por alguma instabilidade ou, pelo menos, incerteza quanto à sua manutenção, não obstante o reconhecimento generalizado dos agentes económicos relativamente à sua utilidade e eficácia nas operações de reorganização empresarial, passaram agora para o EBF, com o aditado artigo 56.º-B, ganhando pelo menos uma estabilidade mínima, de cinco anos, no quadro da recomendação efectuada nesse sentido pelo GTRBF.
- ii. Mantêm-se genericamente os benefícios que encontram a sua matriz originária no já referido Decreto-Lei n.º 404/90:
 - a. Isenção de IMT sobre as transmissões onerosas de imóveis relativamente aos imóveis, não destinados a habitação, necessários à concentração ou à cooperação;

- b. Isenção de imposto do selo relativamente à transmissão de imóveis que possam beneficiar da isenção de IMT ou à constituição, aumento de capital ou do activo de uma sociedade de capitais necessários à concentração ou à cooperação;
 - c. Isenção de emolumentos e outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática dos actos inseridos nos processos de concentração ou de cooperação.
- iii. Contrariamente à recomendação do GTRBF, mantém-se o benefício da isenção de emolumentos e de outros encargos legais pela prática dos actos inseridos nos processos de concentração ou de cooperação. Isto implica que se mantenha a intervenção da Direcção-Geral dos Registos e Notariado no procedimento de reconhecimento, sendo que o seu parecer, a solicitação da DGCI, deve ser proferido no prazo de 45 dias com, a cominação de que, na falta de resposta em tal prazo, se considera deferido (n.º 9);
- iv. Na consagração do benefício não foram também acolhidas outras recomendações do GTRBF, nomeadamente;
- a. A que proponha que o despacho proferido no âmbito deste benefício se estendesse ao reporte de prejuízos previsto no artigo 69.º do CIRC e que continua a necessitar de despacho autónomo, embora se admita que os pressupostos do benefício e do reporte de prejuízos possam em regra não ser coincidentes;
 - b. Mantendo-se o reconhecimento prévio do benefício (com possibilidade de recuperação posterior de impostos entretanto pagos), não foram acolhidas as recomendações do GTRBF que visavam acelerar o processo, nomeadamente a (re)passagem da responsabilidade pela audição das entidades competentes, incluindo a Autoridade da Concorrência, pela DGCI e estabelecendo-se um prazo máximo de três meses para resposta, findos os quais se presumiria um deferimento tácito. Deste modo, os requerimentos a apresentar à DGCI deverão ser instruídos, para além do mais, com o parecer sobre a substância da operação emitido pelo ministério da tutela da actividade da empresa e com o parecer da Autoridade da Concorrência.
- v. A concessão dos benefícios continua dependente de reconhecimento por despacho do Ministro das Finanças, precedido de informação da DGCI, a requerimento das entidades interessadas, o qual deverá:
- a. Ser acompanhado, em duplicado, de estudo demonstrativo das vantagens e dos elementos comprovativos das condições previstas no n.º 5, nomeadamente:
 - i) Que a operação de concentração ou cooperação empresarial não prejudica, de forma significativa, a existência de um grau desejável de concorrência no mercado e tem efeitos positivos em termos de reforço da competitividade das empresas ou da respectiva estrutura produtiva, designadamente através de um melhor aproveitamento da capacidade de produção ou comercialização ou do aperfeiçoamento da qualidade dos bens ou serviços das empresas

- ii) Que as sociedades envolvidas na operação exercem efectiva e directamente a mesma actividade económica ou actividades económicas integradas na mesma cadeia de produção e distribuição do produto, compartilhem canais de comercialização ou processos produtivos ou, ainda, quando exista uma manifesta similitude ou complementaridade entre os processos produtivos ou os canais de distribuição utilizados;
- iii) Relativamente a actos que se consubstanciem em incorporação ou em cisão, que o ramo de actividade transmitido seja constituído por um conjunto de elementos que constituam, do ponto de vista organizacional e técnico, uma exploração autónoma, não sendo consideradas como tal uma carteira de participações ou um activo isolado;
- b. Conter expressamente os actos realizados;
- c. Ser acompanhado de parecer sobre a substância da operação de reorganização empresarial e sobre o estudo demonstrativo das vantagens, emitido pelo ministério de tutela da actividade da empresa;
- d. Ser acompanhado de parecer emitido pela Autoridade da Concorrência, sobre a compatibilidade da operação projectada com a existência de um grau aceitável de concorrência no mercado;
- e. Ser entregue até à data de apresentação a registo dos actos de concentração ou cooperação ou, não havendo lugar a registo, até à data da produção de efeitos jurídicos.
- vi. Se os actos de concentração ou de cooperação precederem o despacho de reconhecimento do Ministro das Finanças, e caso este venha a ser favorável, as empresas interessadas podem solicitar o reembolso dos impostos, emolumentos e outros encargos legais que comprovadamente tenham suportado, no prazo de um ano a contar da data de apresentação a registo dos actos de concentração ou cooperação ou, não havendo lugar a registo, à data da produção dos efeitos jurídicos desses actos. Ora, salvo melhor opinião, este prazo é inaceitável porque, no limite, caso o despacho de reconhecimento seja proferido após o seu decurso, parece deixar de haver prazo para a formulação do pedido de reembolso.

11. Benefícios relativos ao Mecenato

- i. Correspondendo a recomendações do GTRBF, os regimes do mecenato foram incluídos no aditado Capítulo X à III parte do EBF, com o aditamento de 7 novos artigos:
 - a. Artigo 56.º-C – Noção de donativo;
 - b. Artigo 56.º-D – Deduções em IRC por virtude do mecenato;
 - c. Artigo 56.º-E – Deduções em IRS por virtude do mecenato;
 - d. Artigo 56.º-F – IVA, Transmissões de bens e prestações de serviços a título gratuito;
 - e. Artigo 56.º-G – Mecenato para a sociedade de informação;

- f. Artigo 57.º-H – Obrigações acessórias das entidades beneficiárias.
- ii. Uma das questões que maiores dúvidas suscitou durante o período de vigência do Estatuto do Mecenato parece ter tido a ver com a noção de donativo ou liberalidade relevantes para a constituição do direito aos benefícios correspondentes. A administração fiscal, em duas circulares, a 12/2002, de 19 de Abril e a 2/2004, de 20 de Janeiro, divulgou aproximações ao seu entendimento sobre tal conceito, interpretando a norma constante do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, que aprovou o Mecenato. Certamente por isso, o legislador também integrou agora no regime uma noção de donativo relevante, segundo a qual, para efeitos fiscais, os donativos são entregas em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades legalmente elegíveis, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas na área social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional. Fazem-se-lhes, por se considerarem essenciais para o recorte desta noção legal de donativo, as seguintes referências breves e que não dispensam a respectiva leitura ⁽⁴⁰⁾:
- a. A Circular n.º 12/2002, perante a constatação de que à realização de donativos está frequentemente associada a atribuição, agora pelo beneficiário, de regalias em espécie, tais como a disponibilização de instalações ao doador ou a associação do nome deste a uma certa obra ou evento de índole cultural, social ou desportiva, avança, para distinguir o mecenato do patrocínio, com critérios como o da proporcionalidade e o da correspondência entre o donativo e o benefício obtido «em troca», afirmando sempre a intangibilidade do espírito de pura liberalidade ínsito na ideia de mecenato. E nos casos em que a contrapartida ao donativo se traduza numa associação pública do doador a determinado evento ou realização, mesmo aí se impõe a distinção entre mecenato e patrocínio, de tal modo que constituirá ainda mecenato o donativo que tenha como contrapartida a associação do nome do doador a tal evento ou realização relevando a busca de uma imagem pessoal ou institucional junto do público em geral, mas já se estará perante mero patrocínio se o benefício obtido em troca do donativo consistir na associação a certa iniciativa dos produtos comercializados pelo doador, ou mesmo do seu nome, mas aqui numa clara iniciativa promocional junto dos consumidores;
- b. A Circular n.º 2/2004, reafirmando a doutrina da Circular 12/2002 quanto às contrapartidas recebidas em espécie, explicita melhor os critérios que deverão ser tidos em conta naqueles casos em que a contrapartida é constituída pela associação do nome do doador a uma certa iniciativa para que o donativo ainda se considere mecenato, nomeadamente a ausência total de qualquer tipo de referência a marcas, produtos ou serviços do doador, apenas se permitindo a referência ao nome ou designação social e logotipo, a uniformidade na divulgação do nome ou designação social do mecenas, não podendo a

⁴⁰ Abstráimos de toda e qualquer referência ao tratamento em IVA dos donativos, já que o presente comentário se situa, exclusivamente, na área dos impostos sobre o rendimento. Tal matéria é, porém, exhaustivamente tratada em ambas as Circulares.

- mesma variar em função, por exemplo, do montante do donativo e, por último, dissociando-se a identificação pública do mecenas de qualquer mensagem de tipo publicitário, querendo com isso significar-se um certo «recato», um plano secundário, em tal divulgação;
- c. Ou seja, excluídas, por natureza, do âmbito do mecenato, as contrapartidas de carácter pecuniário, a lei exclui, igualmente, as contrapartidas de carácter comercial, nas quais naturalmente se incluem todas as formas directas ou indirectas, imediatas ou mediatas, de publicidade, pelo que, como se colhe das circulares citadas e, tem de admitir-se, com algum fundamento interpretativo, as «contrapartidas» que podem ser obtidas pelo mecenas no âmbito do mecenato são exclusivamente de índole subjectiva, reconduzindo-se à susceptibilidade da divulgação da identificação do mecenas, ainda que essa identificação seja a sua «firma» comercial, acompanhada, quando muito, do respectivo logotipo ou marca por que geralmente é reconhecido (v. g. caso das empresas dos sectores ditos grandes, como o sector financeiro ou das telecomunicações).
- iii. Aspecto não despiciendo é constituído pela alteração introduzida no Código do IRC ao n.º 3 do artigo 49.º, integrado na Secção III do Capítulo III, relativa à determinação da matéria colectável das pessoas colectivas e outras entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola, que, na redacção anterior, considerava «não sujeitos a IRC», designadamente, e para além das quotas pagas pelos associados, «os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito». A LOE aditou ao preceito o n.º 4, para o qual fez transitar, agora com a natureza de rendimentos isentos, justamente «os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à imediata realização dos fins estatutários». Obviamente, os donativos concedidos no âmbito do regime mecenato, constituem «incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito». A questão que se coloca é a de saber a *ratio* desta alteração de qualificação em função da incidência, uma vez que de «excluídos da tributação», passam a «rendimentos isentos». Salvo melhor opinião, deveria estar relacionada com a originária necessidade de reconhecimento dos benefícios (nos termos do n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março). Ao transitarem da zona da não incidência para a zona da incidência, aí ao abrigo do chapéu da isenção, a concessão dos benefícios passaria inevitavelmente pelo crivo do artigo 11.º-A do EBF, ou seja, não seriam concedidos quando o sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema da segurança social. Sucede, porém, que o artigo 56.º-D apenas prevê a necessidade de reconhecimento para os donativos concedidos para a dotação inicial de fundações de iniciativa exclusivamente privada, pelo que, a ser aquela a razão da modificação, bem poderá «ter falhado o alvo». Trata-se, pois, de questão a seguir com alguma atenção no futuro.

- iv. O n.º 1 do artigo 56.º-D [dedução para efeitos de determinação do lucro tributável das empresas ⁽⁴¹⁾] corresponde o artigo 1.º da Lei do Mecenato. Por isso considera custos ou perdas do exercício, na totalidade, os donativos concedidos às seguintes entidades:
- a. Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;
 - b. Associações de municípios e de freguesias;
 - c. Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial;
 - d. Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente cultural ou social, sob condição de reconhecimento prévio e de que os estatutos prevejam que, em caso de extinção, os bens revertam para o Estado ou sejam cedidos às entidades abrangidas pelo artigo 10.º do Código do IRC ⁽⁴²⁾.
- v. Os donativos antes referidos podem ser majorados para efeitos da sua consideração como custo fiscal nos seguintes termos:
- a. Em 140% do respectivo total, quando se destinem exclusivamente à prossecução de fins de carácter social;
 - b. Em 120% do respectivo total se destinados exclusivamente a fins de carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional;
 - c. Em 130% quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.
- vi. O n.º 3 do artigo 56.º-D corresponde ao artigo 2.º do Estatuto do Mecenato, subordinado à epígrafe «mecenato social», embora com um perímetro subjectivo alargado no que concerne às organizações não governamentais. Nos seus termos, são considerados custos ou perdas, até ao limite de 8% do volume de vendas ou dos serviços prestados, os donativos atribuídos às seguintes entidades:

⁴¹ Aplicável também a donativos contabilizados como custos de actividades exercidas em nome individual e compreendidas no perímetro de incidência da categoria B, independentemente do regime de determinação do rendimento líquido que lhes seja aplicável. A esta conclusão se chega face ao disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 56.º-E (deduções à colecta do IRS), que exclui do direito à dedução os donativos que não tiverem sido contabilizados como «custos», expressão exclusiva, na terminologia do Código do IRS, da categoria B, como facilmente se concluirá de uma análise exaustiva do respectivo Código. Fica, assim, clara e expressa a nossa posição de que os donativos concedidos no âmbito de actividades profissionais ou empresariais devem ser nestas evidenciados como custos e aqui serem considerados dedutíveis, mesmo que e ainda que ao caso concreto seja aplicável o regime simplificado de determinação do rendimento líquido.

⁴² Ou seja: a) Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa; b) instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas; pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

- a. Instituições particulares de solidariedade social, bem como pessoas colectivas legalmente equiparadas;
 - b. Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social;
 - c. Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de actividades de natureza social do âmbito daquelas entidades;
 - d. Organizações não governamentais cujo objecto estatutário se destine essencialmente à promoção dos valores da cidadania, da defesa dos direitos humanos, dos direitos das mulheres e da igualdade de género, nos termos legais aplicáveis;
 - e. Organizações não governamentais para o desenvolvimento;
 - f. Outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade internacional, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto dos ministros responsáveis pelas áreas das finanças e dos negócios estrangeiros.
- vii. Para efeitos da sua consideração como custo fiscal, os donativos antes referidos são majorados em 130%. Tal majoração poderá, porém, ser de 140% se os mesmos se destinarem a custear as seguintes medidas:
- a. Apoio à infância ou à terceira idade;
 - b. Apoio e tratamento a toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos;
 - c. Promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente no âmbito do rendimento social de inserção, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adoptadas no contexto do mercado social de emprego.
- viii. De conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 56.º-D, que corresponde ao artigo 2.º-B do Estatuto do Mecenato (Mecenato Familiar) aditado pelo n.º 10 do artigo 45.º da Lei n.º 109.º-B/2001, de 27 de Dezembro (em rigor, deveria ser o artigo 2.º-A pois nunca o Estatuto do Mecenato chegou a ter um artigo com esse número), são considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados, em valor correspondente a 150%, os donativos concedidos às seguintes entidades ⁽⁴³⁾:

⁴³ Não pode deixar de referir-se parecer existir alguma «colisão» entre o n.º 1 do artigo 56.º-D que não subordina a qualquer limite os donativos feitos ao Estado e às entidades nele referidas e o n.º 5 do mesmo preceito que, embora consagrando uma majoração de 50%, limita os donativos a essas mesmas entidades, na perspectiva da sua consideração como custo fiscal, a 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados do mecenas. Julgamos, salvo melhor opinião, que tal limitação não faz, como antes já não fazia, qualquer sentido. De resto, se a donatária referir que o donativo recebido para os fins previstos no n.º 5 se destina, apenas, à prossecução de «fins de carácter social», o que não deixa de ser verdade, a majoração é de 40%, nos termos do n.º 2, e deixa de existir o limite de 8/1000 do volume de vendas ou de prestação de serviços!

- a. Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;
- b. Associações de municípios e de freguesias;
- c. Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial;
- d. Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente cultural ou social, sob condição de reconhecimento prévio e de que os estatutos prevejam que, em caso de extinção, os bens revertam para o Estado ou sejam cedidos às entidades abrangidas pelo artigo 10.º do Código do IRC ⁽⁴⁴⁾;
- e. Instituições particulares de solidariedade social, bem como pessoas colectivas legalmente equiparadas;
- f. Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social;
- g. Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de actividades de natureza social do âmbito daquelas entidades;
- h. Organizações não governamentais cujo objecto estatutário se destine essencialmente à promoção dos valores da cidadania, da defesa dos direitos humanos, dos direitos das mulheres e da igualdade de género, nos termos legais aplicáveis;
- i. Organizações não governamentais para o desenvolvimento;
- j. Outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade internacional, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto dos ministros responsáveis pelas áreas das finanças e dos negócios estrangeiros,

desde que se destinem a custear as seguintes medidas:

- Apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim;
- Apoio a meios de informação, de aconselhamento, de encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil;

⁴⁴ Ou seja: a) Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa; b) instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas; pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

- Apoio, acolhimento e ajuda humana e social a mães solteiras;
 - Apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono;
 - Ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação económica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança;
 - Apoio à criação de infra-estruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a actividade profissional dos pais.
- ix. Nos termos do disposto no n.º 6 do artigo 56.º-D, que corresponde ao artigo 3.º do Estatuto do Mecenato, são considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 6/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados, os donativos atribuídos às seguintes entidades:
- a. Cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam actividades de cultura e de defesa do património histórico-cultural e outras entidades que desenvolvam acções no âmbito do teatro, do bailado, da música, da organização de festivais e outras manifestações artísticas e da produção cinematográfica, áudio-visual e literária;
 - b. Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais;
 - c. Organizações não governamentais de ambiente (ONGA);
 - d. Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal, as pessoas colectivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva;
 - e. Associações promotoras do desporto e as associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional;
 - f. Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos trabalhadores (INATEL), com excepção dos donativos abrangidos pela alínea c) do n.º 1 do artigo anterior;
 - g. Estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas e jardins-de-infância legalmente reconhecidos pelo Ministério da Educação;
 - h. Instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais, nos termos a definir por resolução do Conselho de Ministros.
- x. Note-se que nos termos do n.º 7 do artigo 56.º-D, os donativos a que se alude no número anterior são levados a custos em valor corresponde a 120% do respectivo montante ou a 130% quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos. Entretanto, cumpre assinalar que na redacção «transposta» para o preceito em análise «caiu» o n.º 2 do artigo 3.º do Estatuto do Mecenato que

previa a não actuação do limite calculado em função da permissividade sobre o volume de vendas ou da prestação de serviços sempre que os donativos fossem atribuídos para a realização de actividades ou programas que fossem considerados de superior interesse cultural, ambiental, científico ou tecnológico, desportivo e educacional.

- xii. No n.º 8 do artigo 56.º-D consagrou-se a dedutibilidade das importâncias atribuídas pelos associados aos respectivos organismos associativos a que pertençam com vista à satisfação dos seus fins estatutários, até ao limite de 1/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados. No Estatuto do Mecenato esta dedutibilidade estava consagrada no artigo 4.º e, naturalmente, não abrange as quotizações que as empresas pagam para os seus organismos representativos, pois essas não se configuram como um donativo, mas como uma prestação obrigatória emergente da respectiva qualidade de associado.
- xiii. O denominado **mecenato para a sociedade de informação**, que tinha assento no artigo 3.º-A do Estatuto do Mecenato, está agora consagrado, em termos quase idênticos, no artigo 56.º-G. Em conformidade com o disposto no n.º 1, são considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados, em valor correspondente a 130% para efeitos do IRC, os donativos de equipamento informático, programas de computadores, formação e consultadoria na área da informática, concedidos às entidades referidas nos n.ºs 1 e 3 e nas alíneas b), d), e) f) e g) do n.º 6, todos do artigo 56.º-D. Nos termos do n.º 2, os donativos previstos são levados a custos em valor correspondente a 140%, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais que fixem objectivos a atingir pelas entidades beneficiárias e os bens e serviços a atribuir pelos sujeitos passivos. Nos termos do n.º 3, o período de amortização de equipamento informático pelos sujeitos passivos referidos no n.º 1 é de 2 anos, ou pelo valor residual se ocorrer após dois anos, no caso de doação do mesmo às entidades referidas naquele número. Nos termos do n.º 4, não relevam para os efeitos do número anterior as doações feitas a entidades em que os doadores sejam associados ou em que participem nos respectivos órgãos sociais. Nos termos do n.º 5, os sujeitos passivos que utilizem o regime de amortização previsto no n.º 4 comunicarão ao Ministério da Ciência e da Tecnologia as doações que o justificaram. E para efeitos deste regime, consideram-se equipamentos informáticos os computadores, *modems*, placas RDIS e aparelhos de terminal, incluindo impressoras, digitalizadores, e *set-top-boxes*. As diferenças entre o actual e anterior regime consistem, por um lado, em que o limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados se mantém, mesmo que os donativos atribuídos se destinem a actividades ou a programas que sejam considerados de superior interesse educacional e vocacional e, por outro lado, deixou de fazer-se referência expressa à dedutibilidade no âmbito da categoria B. Neste caso com uma dificuldade interpretativa acrescida, uma vez que a delimitação negativa resultante da alínea c) do artigo 56.º-E é anterior ao artigo 56.º-G, pelo que, na literalidade do n.º 1 daquele preceito, o artigo 56.º-G não pode incluir-se nos «artigos anteriores» nele referidos. Com uma consequência lógica, mas paradoxalmente aberrante, que seria a de que donativos efectuados no âmbito de actividades

profissionais ou empresariais no quadro relativo ao mecenato para a sociedade de informação não seriam aceites como custo em IRS... Aguarda-se que o legislador seja lesto a resolver o imbróglio.

xiii. Ainda relacionadas com o aspecto quantitativo dos donativos, têm de referir-se as disposições constantes dos n.ºs 11 e 12 do artigo 56.º-D, que regulam, a primeira, o critério de quantificação dos donativos em espécie e, a segunda, o limite absoluto dos donativos para um mesmo mecenas e um mesmo exercício.

Assim e pela ordem respectiva:

- a. Tratando-se de donativos em espécie, o valor a considerar para o cálculo da dedução ao lucro tributável é o valor fiscal que os bens tiverem no exercício em que forem doados, deduzidos, quando for caso disso, das reintegrações ou provisões efectivamente praticadas e aceites como custo fiscal ao abrigo da legislação aplicável. Apesar do seu enunciado sintético, a previsão normativa em análise tem claramente por antecedente as alíneas a) e b) do artigo 4.º-A do Estatuto do Mecenato, às quais, pois, segundo se nos afigura deve recorrer-se em caso de dúvida quanto ao seu sentido e alcance. Antecipando, dir-se-á que relativamente a sujeitos passivos de IRS que não exerçam actividades profissionais ou empresariais foi, no novo regime do mecenato, retirada qualquer relevância fiscal, o que significa ausência de dedutibilidade, para donativos em espécie que por eles possam ser efectuados no âmbito do mecenato.
- b. A dedução a efectuar por conta do valor total dos donativos efectuados por entidades diferentes das referidas no n.º 1 do artigo 56.º-D, para além de subordinado, nas suas parcelas, aos limites impostos pela natureza das entidades beneficiárias e dos fins a que se destinam, não pode ultrapassar, na sua globalidade, 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados realizados pela empresa doadora no exercício em que os efectua. Vigora, assim, neste domínio, o critério do duplo limite. Por natureza e não obstante algumas confusões de redacção, como as que, como antes já se viu, podem resultar nomeadamente do disposto no n.º 5 do artigo 56.º-D, a regra do duplo limite não se aplica quando as entidades beneficiárias dos donativos forem as referidas no n.º 1 do artigo 56.º-D, ou seja:
 - Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;
 - Associações de municípios e de freguesias;
 - Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial;
 - Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente cultural ou social, sob condição de reconhecimento prévio e de que os estatutos prevejam que, em caso de extinção, os bens revertam para o Estado ou sejam cedidos às entidades abrangidas pelo artigo 10.º do Código do IRC.

xiv. O novo regime é substancialmente inovador em relação à questão do reconhecimento do direito aos benefícios. Do princípio do reconhecimento prévio, consagrado genericamente no artigo 1.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, passa-se, agora, também genericamente, para um regime de controlo a posteriori, mediante um conjunto alargado de deveres acessórios impostos às entidades donatárias, como se verá em breve comentário ao disposto no artigo 56.º-H. Os n.ºs 9 e 10 do artigo 56.º-D disciplinam os casos de reconhecimento que subsistem. Assim:

- a. Estão sujeitos a reconhecimento, a efectuar por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela, os donativos concedidos para a **dotação inicial** de fundações de iniciativa exclusivamente privada desde que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural ⁽⁴⁵⁾ e os respectivos estatutos prevejam que, no caso de extinção, os bens revertam para o Estado ou, em alternativa, sejam cedidos às entidades abrangidas pelo artigo 10.º do Código do IRC. São elas, como se sabe, as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, as instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas e as pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente. Foi assim claramente restringido o âmbito de aplicação do reconhecimento que se encontrava consagrado, no caso dos donativos a fundações, no n.º 2 do artigo 1.º do Estatuto do Mecenato;
- b. Nos termos do n.º 10 do artigo 56.º D,
 - As cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam actividades de cultura e de defesa do património histórico-cultural e outras entidades que desenvolvam acções no âmbito do teatro, do bailado, da música, da organização de festivais e outras manifestações artísticas e da produção cinematográfica, áudio-visual e literária;
 - As associações promotoras do desporto e as associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional; e
 - Os estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas e jardins-de-infância legalmente reconhecidos pelo Ministério da Educação,

⁴⁵ Trata-se, portanto, das fundações previstas na alínea d) do n.º 1 do artigo 56.º-D, pelo que a norma em causa não é naturalmente interpretável no sentido em que os donativos para a dotação inicial de quaisquer outras fundações de natureza exclusivamente privada seriam dedutíveis sem carecerem de reconhecimento. É que falta, nestes casos, norma habilitante para a própria dedução.

são as únicas entidades obrigadas a obter, **previamente à atribuição dos donativos**, junto do ministro da respectiva tutela, a declaração do seu enquadramento no capítulo X (Benefícios relativos ao mecenato) do Estatuto dos Benefícios Fiscais, e do respectivo interesse cultural, ambiental, desportivo ou educacional das actividades prosseguidas ou das acções a desenvolver.

- c. No que se refere ao procedimento administrativo conducente, em ambos os casos referidos, ao reconhecimento dos donativos e à declaração de enquadramento e do interesse fiscalmente relevante, parece dever observar-se o entendimento divulgado pela Circular n.º 9/2005, de 11 de Agosto, com as necessárias adaptações. Assim, competirá às entidades beneficiárias apresentar, no pedido de reconhecimento junto do Ministério da respectiva tutela, onde se fará a respectiva instrução e apreciação e que culminará com o despacho conjunto referido na norma em apreciação e, no segundo, o procedimento parece que correrá exclusivamente no ministério da tutela, onde o respectivo despacho final deverá ser proferido. Quanto às entidades mecenas, deverão dispor de:
- Cópia do despacho de reconhecimento ou de declaração de enquadramento e relevância fiscal do fim prosseguido, consoante os casos
 - Recibo da entidade beneficiária ou documento que justifique a atribuição efectiva do benefício e, se aplicável, com a menção do fim, acção ou programa a que se destinou o donativo;
 - Documento constante do «dossier fiscal» (artigo 121.º do Código do IRC e 129.º do Código do IRS) onde se evidencie o cálculo do benefício fiscal (montante do donativo e respectiva majoração) de modo a justificar os valores inscritos na declaração anual. *Mutatis mutandis*, e apesar da omissão da Circular em relação ao IRS, parece-nos elementar referir que as entidades beneficiárias dos donativos efectuados por particulares devem, contrariamente ao que, como a prática geralmente nos evidencia, é seu procedimento habitual, qualificar adequadamente o donativo recebido, por forma a que o mecenas possa usufruir do benefício a que efectivamente tiver direito no seu IRS e que, como seu viú, é susceptível de variar em função da majoração que lhe for aplicável, em razão da natureza da entidade beneficiária ou do fim a que o donativo se destina;
 - Declaração da entidade beneficiária de que o donativo foi concedido sem contrapartidas, nos termos do artigo 56.º-C, na interpretação que resulta da Circular n.º 2/2004, de 20 de Janeiro.
- xv. O artigo 56.º-E disciplina as deduções por mecenato em IRS, estabelecendo, a exemplo do que já sucedia com o artigo 5.º do Estatuto do Mecenato, um regime híbrido imposto pela diversidade que pode caracterizar a atribuição de donativos naquele imposto. Impõe-se, pois, uma distinção fundamental entre donativos, abrangidos pelo mecenato, efectuados por pessoas singulares no âmbito de actividades

profissionais e empresariais e aí «contabilizados como custo» ⁽⁴⁶⁾, caso em que são excluído, pela alínea c) do n.º 1 do artigo 56.º-E do regime por este estabelecido, o que é natural, e os donativos, igualmente abrangidos pelo mecenato, efectuados por pessoas singulares fora do âmbito do exercício de actividades profissionais. Aplicando-se aos primeiros tudo o que já ficou referido na análise do artigo 56.º-D, desde que o mecenas possua contabilidade organizada ⁽⁴⁷⁾ e reiterando aqui que consideramos excessivo e discriminatório que o mecenato para a sociedade de informação não seja aplicável em IRS, limitaremos as notas seguintes aos segundos. São de quatro ordens: referem-se, em primeiro lugar, aos aspectos quantitativos; em segundo lugar, ao alargamento da aplicação dos benefícios em razão da natureza das entidades beneficiárias; em terceiro lugar, ao problema dos donativos em espécie; e, em quarto lugar, à questão do reconhecimento. Vejamos cada um deles:

- a. Vimos a propósito do artigo 56.º-D que o legislador estabeleceu que, em razão de natureza de algumas entidades beneficiárias, os donativos não teriam qualquer limite na entidade beneficiária e que, fora desse caso, em regra os donativos estariam sujeitos a um duplo limite, composto, em primeiro lugar, por um elemento individual e, em segundo, por um elemento global. Em IRS, o n.º 1 do artigo 56.º-E simplifica a questão e, porque o benefício concedido se traduz em dedução à colecta e fixa-lhe o limite de 25% do donativo com o limite global de 15% da colecta. Os contribuintes de IRS estão libertos de preocupações no tocante à determinação destes limites, cujos cálculos são feitos automaticamente pelo programa de liquidação do imposto, ainda que se possa lamentar que não exista qualquer publicitação das regras dessa mesma liquidação e aspectos muito importantes, como por exemplo a ordem por que as deduções dos benefícios são efectuadas, sejam absolutamente desconhecidos de quem, no âmbito do direito à fundamentação do acto tributário profusamente consagrado na LGT, tem o direito de os conhecer ⁽⁴⁸⁾. Relativamente a um aspecto importante, em relação ao qual a Administração Fiscal já não pode ser responsabilizada e a que já antes fizemos referência, cumpre ao contribuinte agir com a necessária diligência. Referimo-nos ao documento comprovativo dos donativos efectuados, à sua adequada emissão (identificação completa, incluindo número de identificação fiscal, da entidade beneficiária) e à

⁴⁶ Chega-se a esta restrição por interpretação literal, sistemática e teleológica, pois apenas a categoria B admite a dedução de «custos», embora outras categorias do IRS permitam a dedução de certas despesas ou encargos ou, como nas mais-valias, dos valores de aquisição dos bens alienados. Além de que a categoria B é a única das categorias do IRS a permitir a utilização de contabilidade no sentido estrito do termo.

⁴⁷ Naturalmente há realidades que se auto-excluem. É o caso de um sujeito passivo de IRS com categoria B que efectua, no seu âmbito, donativos abrangidos pelo mecenato, mas que está abrangido pelo regime simplificado de tributação. Neste caso, a parametrização legal dos encargos retira qualquer utilidade à «contabilização» dos donativos em sede de determinação do rendimento líquido da categoria.

⁴⁸ A divulgação anual das regras que presidem à liquidação automática do IRS, para além de constituir aquilo que já foi juridicamente denominado, por contraposição aos «actos em massa», a «fundamentação em massa», em muito contribuiria para criar e cimentar um clima de confiança entre a administração e o contribuinte.

qualificação completa, em face da lei, do donativo, nomeadamente quanto à natureza da entidade beneficiária e da finalidade do donativo, elementos que se reflectem na sua majoração para efeitos fiscais. Por outro lado, também aqui cumpre chamar a atenção para a «ausência de contrapartidas» que, por natureza e também definição legal, caracteriza um donativo: não são donativos as quotas de associado que se pagam para as Associações de Bombeiros, as Casas do Povo, os Centros Sociais ou os Lares de Terceira Idade; não são donativos as mensalidades que se pagam por se ter algum membro do agregado familiar ou ascendente internado num lar ou numa instituição de solidariedade social, etc., etc... E sabe-se a facilidade com que instituições deste tipo induzem os utentes, ou os familiares dos utentes, com uns recibos manhosos, na convicção de que «isto pode meter no IRS» (49! Há que ser rigoroso, porque o abuso conduzirá, mais tarde ou mais cedo, à extinção do benefício. E aí, uma vez mais, pagará o justo pelo pecador;

- b. O segundo aspecto que aqui queremos abordar refere-se ao alargamento da dedução à colecta de IRS dos donativos concedidos a igrejas, instituições religiosas, pessoas colectivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas, cujo montante, aliás, é considerado em 130% do efectivamente doado. A dedução é feita nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1, ou seja, por um lado, em 25% do montante doado com o limite de 15% da colecta e, por outro, se os donativos não tiverem sido contabilizados como custos ou perdas, expressão que, como também já vimos, se reporta aos donativos concedidos no âmbito do exercício de uma actividade profissional ou empresarial. A primeira questão que se pode suscitar é a de saber se o n.º 2 do artigo 56.º-F revogou o n.º 3 do artigo 31.º da Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho (Lei da Liberdade Religiosa) ou se, eventualmente «consumindo-o», o torna inútil, uma vez que não prevê a majoração dos donativos e, portanto, é menos favorável. Quando a Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho, entrou em vigor, ter-se-á pretendido que, nesta matéria, teria revogado o n.º 2 do artigo 5.º do Estatuto do Mecenato, com excepção da continuação da sua aplicação à Igreja Católica e suas instituições, por força do disposto no artigo 58.º da mesma Lei. A verdade também é que a Administração Fiscal – e o problema remontava já ao primitivo artigo 56.º do Código do IRS, que previa o abatimento de donativos efectuados a entidades beneficiárias que fossem igrejas, instituições religiosas ou ainda pessoas colectivas de fins não lucrativos, pertencentes ou instituídas por confissões religiosas – apenas vinha admitindo, na sequência do entendimento difundido pelo ofício-circular n.º X-5/91, de 23 de Setembro, a dedutibilidade dos donativos efectuados a (i) igrejas, entidades estas como as confissões cristãs ou organizações, além da Igreja Católica, que estiverem agrupadas no Conselho Ecuménico das Igrejas; (ii) instituições incorporadas, de acordo com a lei, numa religião ou numa

⁴⁹ Como é óbvio, estamos a reportar-nos em exclusivo aos donativos. Existem deduções específicas no IRS para internamentos em lares e outras ali efectuadas podem revestir a natureza de despesas de saúde. Mas aí estamos noutros domínios e perante a exigência da observância de outros requisitos.

associação religiosa, integradas na finalidade e no objectivo das confissões religiosas, que devam ser prosseguidas imediatamente, tendo nelas a sua origem e estando nelas inseridas. Mas se, mesmo em relação a estas entidades, a Lei 16/2001 revogou o n.º 2 do artigo 5.º do Estatuto do Mecenato, então, porque só com a publicação do Decreto-Lei n.º134/2003, de 28 de Junho e o Decreto-Lei n.º 308/2003, de 10 de Dezembro, ficou completo o quadro legislativo que tornou possível a «aquisição da personalidade jurídica pela inscrição no registo das pessoas colectivas religiosas», houve um período em que não existiu qualquer base legal para a dedução em IRS de eventuais donativos que lhes tivessem sido concedidos. Não subscrevemos tal interpretação. Para nós, o n.º 2 do artigo 5.º do Estatuto do Mecenato, até porque mais favorável do que o n.º 3 do artigo 31.º da Lei da Liberdade Religiosa, continuou a aplicar-se a todas as entidades a que já se aplicava até então. O regime instituído pelo n.º 3 do artigo 31.º da Lei da Liberdade Religiosa é aplicável às entidades não abrangidas pelo n.º 2 do artigo 5.º do Estatuto do Mecenato – agora n.º 2 do artigo 56.º-E do EBF – e apenas na medida em que sejam «pessoas colectivas religiosas inscritas». E a simples leitura do artigo 33.º da lei da liberdade religiosa facilmente nos levará a concluir que poderá haver «pessoas colectivas religiosas inscritas» (v. g. organizações representativas dos crentes residentes em território português) que dificilmente estarão contempladas no n.º 2 do artigo 56.º-E. Não existe, portanto, incompatibilidade, antes complementaridade, entre ambas as normas, não podendo, naturalmente, aplicar-se ambas cumulativamente. A segunda questão que o n.º 2 do artigo 56.º-E levanta é a de que os donativos ao que, para facilitar e genericamente designaremos por igrejas e instituições religiosas, só relevam fiscalmente quando efectuados por pessoas singulares, neste caso mesmo que no âmbito do exercício de actividades profissionais ou empresariais. Com efeito, não está prevista a sua dedutibilidade quando efectuado por pessoas colectivas, ao nível do IRC. Por último, gostaríamos de expressar a nossa posição sobre o facto de certas entidades, não obstante serem instituídas por igrejas ou confissões religiosas, beneficiarem do regime do mecenato próprio desse tipo de instituições e não do regime do mecenato das igrejas ou instituições religiosas. Referimo-nos, concretamente, por exemplo, a instituições particulares de solidariedade social e a certas organizações não governamentais, como a Caritas ou o Crescente Vermelho, por exemplo;

- c. Quanto aos donativos em espécie, a não transposição integral do artigo 5.º-A do Estatuto do Mecenato para o EBF só nos pode levar a concluir que os donativos em espécie efectuados por pessoas singulares fora do âmbito do exercício de uma actividade profissional ou empresarial deixam de poder ser considerados para efeitos de IRS, por ausência de critério de quantificação que permita quantificar o montante dedutível. Já os donativos em espécie efectuados por sujeitos passivos de IRS no âmbito do exercício de actividades profissionais ou empresariais, desde que possuam contabilidade organizada, relevam nos exactos termos do disposto no n.º 11 do artigo 56.º-D, tal como vimos antes quando nos referimos a esta norma a propósito dos donativos efectuados por pessoas colectivas;

- d. Relativamente ao reconhecimento dos benefícios em IRS aplica-se o que ficou referido antes quando abordámos o artigo 56.º-D. No caso particular dos donativos a igrejas e a instituições religiosas, deixa de existir qualquer tipo de reconhecimento prévio, razão pela qual também deixou de fazer sentido e se não justificava a transposição da norma que, no Estatuto do Mecenato, ao nível do artigo 5.º, dispensava de reconhecimento os donativos de valor inferior a 500,00 €.
- xvi. Inovador na forma e no conteúdo é o artigo 56.º-H, claramente configurado como o «preço a pagar» pela praticamente generalizada abolição do reconhecimento prévio. Mas, crê-se, com ganhos generalizados, tanto para a administração fiscal, como para os contribuintes. Aquela porque vai dispor de informação que lhe permitirá controlar automaticamente a veracidade das declarações dos contribuintes. Estes porque, se tudo estiver em conformidade, poderão ficar aliviados de muitas comprovações que, no anterior sistema, naturalmente tinham que fazer. Basicamente, o artigo 56.º-H impõe três deveres acessórios às entidades beneficiárias dos donativos: emissão de documento comprovativo dos donativos recebidos; manutenção de um registo dos seus mecenatas; comunicação anual à administração fiscal relativa aos donativos recebidos no ano anterior.
- a. Particular cuidado revelou o legislador na indicação exhaustiva dos elementos que deve conter o documento comprovativo dos montantes recebidos dos mecenatas. Genericamente, esse documento deve conter o enquadramento no capítulo X do EBF e a menção expressa de que o donativo é concedido sem contrapartidas, de acordo com o previsto no artigo 56.º-C. Em particular, o documento deve ainda conter, nos termos do n.º 2 do artigo 56.º-H: (i) a qualidade jurídica da entidade beneficiária; (ii) o normativo legal onde se enquadra, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento; (iii) o montante do donativo em dinheiro, quando este seja de natureza monetária; (iv) a identificação dos bens doados, no caso de donativos em espécie. Permitimo-nos apresentar que, a nosso ver, o documento deve ainda conter a identificação completa, incluindo o número de identificação fiscal, do mecenata. De notar ainda que, por disposição expressa constante do n.º 3 do artigo 56.º-H, os donativos em dinheiro de valor superior a 200,00 € devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenata, designadamente transferência bancária⁽⁵⁰⁾, cheque nominativo ou débito directo⁽⁵¹⁾. Chamando aqui à colação o princípio da anualidade do IRS, somos levados a concluir que a exigência da utilização de meio que permita a identificação do mecenata se mantém naqueles casos em que

⁵⁰ Transferência bancária a crédito é uma operação bancária efectuada por iniciativa de um ordenante, realizada através de uma instituição de crédito e destinada a colocar uma quantia em dinheiro à disposição de um beneficiário – *Cadernos do Banco de Portugal*, n.º 2 – Transferências a Crédito.

⁵¹ Débito directo é um débito em conta bancária com base numa autorização de débito em conta e numa instrução de cobrança transmitida pelo credor ou pelo seu representante – Aviso n.º 1/2002, do BP, in DR, I Série B, n.º 61, de 13 de Março, com a redacção que lhe foi dada pelo Aviso n.º 10/2005, in DR, I Série B, n.º 120, de 24 de Junho.

embora individualmente cada donativo seja inferior a 200,00 €, na sua totalidade anual e em relação à mesma entidade beneficiária, venha a ser superior àquele montante;

- b. O registo das entidades mecenas, de natureza extra-contabilística, que a entidade beneficiária deve possuir conterà, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 56.º-H, o nome, o numero de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada donativo que tenha sido atribuído nos termos do capítulo X do EBF. Literalmente, este registo não abrange os donativos efectuados nos termos do n.º 3 do artigo 31.º da Lei da Liberdade Religiosa. Mas não se colhe qualquer razão válida – a não ser um mero lapso do legislador – para os não sujeitar à mesma disciplina.
 - c. Por fim, as entidades beneficiárias passam a entregar anualmente, até ao final do mês de Fevereiro, à administração fiscal, uma declaração de modelo oficial, referente aos donativos recebidos no ano anterior, Não foi, até ao momento, publicada a referida declaração. Porém, considerando o quem vem a suceder ultimamente em relação a obrigações desta natureza, sem prejuízo de para pequenas entidade se criar a possibilidade de apresentar de declarações em suporte de papel, irá muito provavelmente privilegiar-se a apresentação desmaterializada da declaração, já que o seu objectivo implícito é o de possibilitar, designadamente em sede de IRS, um controlo automático das importâncias que os sujeitos passivos deste imposto declaram como dedutíveis. E tal desiderato só será cabalmente conseguido com declarações apresentadas mediante transmissão electrónicas de dados, como está mais que provado.
- xvii. Para finalizar esta já longa análise do regime do mecenato, importa apenas referir que a revogação do Estatuto do Mecenato produz efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007, ficando, todavia, ressalvados os efeitos jurídicos decorrentes de reconhecimentos já efectuados, como se colhe do disposto na al. h) do artigo 88.º da LOE.

12. Estatuto fiscal cooperativo

- i. Ao nível do Estatuto Fiscal Cooperativo, o GTRBF tinha sido bastante crítico em relação à sua manutenção. Admitindo, porém, que seriam necessários estudos mais aprofundados sobre os verdadeiros efeitos fiscais do regime especial que é aplicável às cooperativas, acabou por recomendar alterações *de minimis*, que se considera terem sido satisfeitas. O governo aceitou algumas das recomendações, mas manteve, por exemplo, o «crédito fiscal cooperativo» (artigo 12.º do EFC) cuja revogação tinha sido expressamente recomendada.
- ii. O artigo 7.º relativo à tributação em IRC foi actualizado, em matéria de remissões e a taxa das despesas confidenciais passou a ser de 70% contra os 40% anteriormente consagrados.

- iii. A isenção de IMI, que estava sem limite temporal quanto aos prédios cedidos aos seus membros em regime de propriedade colectiva, qualquer que fosse a sua modalidade, passa a alinhar-se pela isenção concedida nas aquisições de prédios para habitação própria e permanente dos seus adquirentes ou do seu agregado familiar (regime do artigo 42.º do EBF).
- iv. Por último, foram revogadas as seguintes disposições:
 - a. N.º 3 do artigo 14.º - revogação da isenção de IMI apenas por deliberação das assembleias municipais em cuja circunscrição estivessem situados os prédios;
 - b. Artigo 17.º - Incentivos à poupança – ou seja, a dedução em IRS de importâncias entregues às cooperativas para aquisição de imóvel e para a realização do capital social. No entanto, a revogação de tais normas não prejudica a norma transitória da al. i) do artigo 82.º da Proposta de Lei do OE, segundo a qual, em caso de inobservância das condições de reembolso e utilização previstas nos n.ºs 2 e 4 do artigo 17.º do Estatuto Fiscal Cooperativo, aprovado pelo DL n.º 85/98, de 16 de Dezembro, a soma dos montantes anuais deduzidos em data anterior à data da entrada em vigor da presente lei, agravados de uma importância correspondente à aplicação de cada um deles do produto de 10% pelo número de anos decorridos desde aquele em que foi exercido o direito à dedução, é acrescida à colecta do IRS do ano em que ocorrer esse reembolso ou utilização, para o que as cooperativas ficam obrigadas a comunicar à administração fiscal a ocorrência de tais factos;
 - c. Artigo 18.º – Imposto de selo sobre os recibos de remunerações – o que, já quando o CFC foi aprovado, não existia;
 - d. Artigo 19.º – Medidas de apoio à reorganização de cooperativas que, em rigor, já tinha tinham sido revogadas em 31 de Dezembro de 2005, sendo certo que o actual artigo 56.º-B (sucedâneo do DL 404/90) lhes é aplicável.

13. Isenções de IMI (art. 40.º do EBF)

- i. O que relevaria na nova disposição da al. n) do n.º 1 do artigo 40.º seria, inicialmente, uma clara limitação face à redacção anterior, que dispunha: «os prédios classificados como monumentos nacionais ou imóveis de interesse público e bem assim os classificados de imóveis de valor municipal ou como património cultural⁽⁵²⁾, nos termos da legislação aplicável”. Ora, nos termos da nova redacção do preceito, que em todo o caso

⁵² Face ao conceito de «património cultural» que se colhe do artigo 2.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro, julga poder afirmar-se que ele não tem, no preceito, um conteúdo desligado dos restantes conceitos ali utilizados e relacionados com imóveis. Ou seja, todos os imóveis de interesse nacional, de interesse público e de interesse municipal, integram o património cultural: «para efeitos da presente lei integram o património cultural todos os bens que, sendo

não corresponde à proposta inicial do Governo, a isenção passa a aplicar-se aos «prédios classificados como monumentos nacionais e aos prédios individualmente classificados como de interesse público, de valor municipal ou património cultural, nos termos da legislação aplicável». Aparentemente, a diferença é de natureza exclusivamente semântica, assente no advérbio «individualmente» agora utilizado, ficando por saber se a nova expressão confere ao preceito um perímetro diferente do que resultava da anterior. Não pode aqui deixar de mencionar-se que muito terão contribuído para a alteração efectuada em sede parlamentar à proposta do Governo as queixas vindas a público durante a discussão parlamentar segundo as quais os estádios de futebol construídos para o Euro-2004 deixariam de beneficiar da isenção de IMI.

- ii. A «legislação aplicável» antes referida não pode deixar de ser a Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro, cujo artigo 15.º nos fornece os seguintes conceitos:
 - a. Os bens móveis e imóveis podem ser classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal;
 - b. Para os bens imóveis classificados como de interesse nacional, sejam eles monumentos, conjuntos ou sítios, adoptar-se-á a designação de «monumento nacional»;
 - c. Um bem considera-se de interesse nacional quando a respectiva protecção e valorização, no todo ou em parte, represente um valor cultural de significado para a Nação;
 - d. Um bem considera-se de interesse público quando a respectiva protecção e valorização represente ainda um valor cultural de importância nacional, mas para o qual o regime de protecção inerente à classificação como de interesse nacional se mostre desproporcionado;
 - e. Consideram-se de interesse municipal os bens cuja protecção e valorização, no todo ou em parte, representem um valor cultural de significado predominante para um determinado município;
 - f. Os bens culturais imóveis incluídos na lista do património mundial integram, para todos os efeitos e respectiva categoria, a lista dos bens classificados como de interesse nacional.
- iii. Sem dúvida que a expressão «monumentos nacionais» deve, assim, referir-se a monumentos, conjuntos ou sítios de interesse nacional e deve integrar ainda os imóveis incluídos na lista do património mundial, sendo esses os imóveis que, sem dúvida, continuam a beneficiar da isenção de IMI. Já quanto aos imóveis de interesse público ou de interesse municipal, passa a exigir-se o respectivo «reconhecimento individualizado». Haverá, por certo, de ser esclarecido pela administração fiscal o sentido e âmbito desta limitação, apenas se lamentando que ainda o não tenha sido à data em que concluímos esta análise (Junho de 2007).
- iv. Em sede de normas transitórias sublinha-se a al. c) do art. 88.º da LOE em cujos termos «a administração fiscal notifica, no prazo de 180 dias após a entrada em vigor da presente lei, todos os sujeitos passivos que

testemunhos com valor de civilização ou de cultura portadores de interesse cultural relevante, devam ser objecto de especial protecção e valorização».

se encontrem a beneficiar da isenção referida na alínea n) do n.º 1 do artigo 40.º do EBF, da cessação deste benefício por alteração dos seus pressupostos», podendo os sujeitos passivos, nos termos da al. d) do mesmo preceito, requerer, no prazo de 90 dias após a notificação, a isenção a que se refere o artigo 42.º, desde que reúnam os pressupostos aí previstos.

- v. A exclusão da isenção de IMI não significa a exclusão da isenção de IMT para «as aquisições de prédios classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, ao abrigo da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro», pois o artigo 6.º, al. g), do CIMT não foi alterado.
- vi. A isenção de IMI passa a ser, em regra, automática, deixando de ser reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da localização.
- vii. Sobre esta matéria o GTRBF tinha-se pronunciado no sentido genérico da manutenção dos benefícios ao património cultural, admitindo, para estes casos, um prazo especial de vigência de 10 anos.

14. Prédios urbanos objecto de reabilitação (art. 40.º-A do EBF)

Conformando-se com a Recomendação do GTRBF, o Governo acolheu-a integralmente e limitou-se a fazer coincidir o conceito de «reabilitação» com o consagrado no n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 104/4004, de 7 de Novembro, que regula o regime jurídico excepcional da reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística. Mantém-se, assim, nestes casos, e verificados os respectivos pressupostos a isenção de IMT e de IMI.

15. Prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso destinados a habitação (art. 42.º do EBF)

- i. Em princípio, tratou-se de mera actualização de taxas e de redacção. Neste último caso, evitando as remissões para o artigo 41.º e assumindo no próprio texto essas anteriores remissões.
- ii. Sucede, porém, que o n.º 6 do artigo 42.º remetia para os n.ºs 4, 5 e 6 do artigo anterior (o artigo 41.º, sobre isenções para casas de renda condicionada, entretanto revogado pelo n.º 1 do artigo 87.º da Lei do OE) e, objectivamente, o legislador «esqueceu-se» de transcrever, no artigo 42.º, o n.º 4 do artigo 41.º. O n.º 4 do artigo 41.º, para além de conferir competência ao chefe do serviço de finanças para reconhecer a isenção,

determinava que o pedido deveria ser apresentado no prazo de 90 dias contados do facto determinante da isenção. Parece existir, assim, uma lacuna notória na nova redacção do artigo 42.º, pois em nenhum caso se sabe de quem é a competência para reconhecer a isenção e, relativamente ao prazo, subsistia, desde a redacção dada ao n.º 1 do artigo 42.º pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, uma incongruência entre o de 90 dias previsto no n.º 4 do artigo 41.º e o de 60 dias previsto no n.º 1 do artigo 42.º. A não ser que tivesse passado a considerar-se que a isenção é automática, mas tal considera-se incompatível desde logo com a redacção do preceito que se refere ao facto de «o pedido» ser apresentado para além do prazo e, além disso, com o facto de noutros números do mesmo preceito se falar em «reconhecimento da isenção». A incongruência de prazos ficou sanada com a revogação do artigo 41.º. Assim, o pedido de isenção deve ser apresentado no prazo de 60 dias a contar do facto determinante da isenção. Quanto à competência, parece ter-se entendido que, no silêncio da lei, e não podendo por isso ser competente o Ministro das Finanças, teria de ser competente o dirigente máximo da Direcção-Geral dos Impostos que, por sua vez, terá delegado tal competência nos chefes dos serviços de finanças ⁽⁵³⁾. Trata-se, a ser assim, de solução que, se nos casos de deferimento, pode não levantar problemas, por certo os levantará em caso de indeferimento do pedido de isenção.

- iii. Lamenta-se que se refira, no n.º 12, que os emigrantes, no conceito que destes é dado pelo artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de Novembro, têm direito ao benefício, na medida em que tal diploma foi revogado, para novas contratações, pelo Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de Agosto. A dúvida é a de saber em que medida é que as novas aquisições por emigrantes beneficiam desta isenção, nomeadamente nos casos em que não destinem os imóveis ao arrendamento, mas para efeitos de habitação própria e permanente. Porém, a conclusão pela aplicação da isenção parece colher pelo facto de ser afastado, nestes casos, o pressuposto relativo ao prazo para a respectiva afectação a tal fim.

16. Fundos de investimento imobiliário, fundos de pensões e fundos de poupança-reforma (art. 46.º do EBF)

- i. O artigo 46.º manteve-se, recomendação efectuada pelo GTRBF, no tocante aos fundos de investimento, alargou o seu âmbito ao IMT, embora se afigure tratar-se de uma medida de mera sistematização e efectuou uma distinção importante, delimitadora da concessão das isenções. Assim:

⁵³ À data em que concluímos este comentário – Junho de 2007 – não conseguimos averiguar a publicação de qualquer despacho de delegação de competência do Director-Geral dos Impostos nos chefes dos serviços de finanças.

- a. Os fundos de investimentos imobiliário já gozavam de isenção de IMT (artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro) e de IMI (artigo 46.º do EBF, na anterior redacção);
 - b. Os fundos de pensões já beneficiavam da isenção de IMT, que de resto conservam, nos termos do n.º 2 do artigo 14.º e de IMI (artigo 46.º do EBF, na anterior redacção);
 - c. Os fundos poupança-reforma é que passam a beneficiar da isenção de IMT e de IMI.
- ii. No que respeita à distinção efectuada, que implica uma redução para metade das taxas de IMI e IMT aplicáveis, refere-se ela aos imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular cujas unidades de participação sejam detidas por investidores não qualificados ⁽⁵⁴⁾ ou por instituições financeiras por conta daqueles, bem como os fundos mistos quanto à parte cujas unidades de participação são em número fixo. A redacção da norma suscita a dúvida legítima sobre qual o regime aplicável aos imóveis integrados num fundo fechado de subscrição particular em que coexistam investidores qualificados e investidores não qualificados. No entanto, parece dever entender-se a que mera existência de investidores não qualificados é, só por si, suficiente, para desencadear a aplicação do regime do n.º 2 do artigo 46.º, uma vez que que ela se não encontra subordinada à condição de todas as unidades de participação do fundo em causa serem subscritas por investidores não qualificados.
- iii. Em conformidade com a disposição transitória da al. j) do artigo 88.º da LOE ⁽⁵⁵⁾, a nova redacção do n.º 2 do artigo 46.º é aplicável, a partir de 1 de Janeiro de 2007, aos imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles constituídos após 1 de Novembro de 2006 ou que realizem aumentos de capital após esta data e, bem assim, aos imóveis integrados em fundos com idênticas características cujas unidades de participação eram, em 1 de Novembro de 2006, detidas exclusivamente por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles. Assim se resolveu legislativamente uma

⁵⁴ É no artigo 30.º do Código de Mercado de Valores Mobiliários que encontramos densificado o conceito geral de investidores qualificados. De harmonia com o n.º 1 daquele preceito, são investidores qualificados: a) as instituições de crédito; b) empresas de investimento; c) empresas de seguros; d) instituições de investimento colectivo e respectivas sociedades gestoras; e) fundos de pensões e respectivas sociedades gestoras; f) outras instituições financeiras autorizadas ou reguladas, designadamente fundos de titularização de créditos, respectivas sociedades gestoras e demais sociedades financeiras previstas na lei, sociedades de titularização de créditos, sociedades de capital de risco, fundos de capital de risco e respectivas sociedades gestoras; g) instituições financeiras de Estados que não sejam membros da União Europeia que exerçam actividades semelhantes às referidas nas alíneas anteriores; h) entidades que negociem em instrumentos financeiros sobre mercadorias; i) Governos de âmbito nacional e regional, bancos centrais e organismos públicos que administram a dívida pública, instituições supranacionais ou internacionais, designadamente o Banco Central Europeu, o Banco Europeu de Investimento, o Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial. Para efeitos específicos, outras entidades podem ser consideradas investidores qualificados: cfr. art.º 30, n.º 2 e artigo 110.º-A n.º 1, do CMVM: a) Outras entidades que tenham por objecto principal o investimento em valores mobiliários; b) Empresas que, de acordo com as suas últimas contas individuais ou consolidadas, preencham dois dos seguintes critérios: i) Número médio de trabalhadores, ao longo do exercício financeiro, igual ou superior a 250; ii) Activo total superior a 43 milhões de euros; iii) Volume de negócios líquido superior a 50 milhões de euros.

⁵⁵ Não constante da proposta de lei do orçamento de Estado.

dúvida legítima sobre a aplicação do novo normativo, face à regra geral da disposição transitória que determinava a manutenção, nos termos em que haviam sido concedidos, dos benefícios fiscais constantes das partes II e III do Estatuto dos Benefícios Fiscais cujo direito tivesse sido constituído até 31 de Dezembro de 2006.

17. O IMT nas aquisições de imóveis, por dação em cumprimento, por instituições financeiras

- i. Sem assento directo no EBF, a isenção concedida às instituições de crédito na aquisição de imóveis, por dação em cumprimento, estava consagrada no artigo 8.º do CIMT. O GRTBF tomou uma posição muito crítica sobre a manutenção deste benefício nos moldes em que ele se encontrava consagrado e o legislador foi receptivo às recomendações que, conseqüentemente, foram efectuadas.
- ii. Neste quadro, a nova redacção do artigo 8.º do CIMT passou a prever que apenas beneficiam de isenção por aquisições de imóveis desde que a entrega destes se destine à realização de créditos resultantes de empréstimos ou fianças, sendo condicionada:
 - a. Às aquisições de prédios exclusivamente destinados a habitação que derivem de actos de dação em cumprimento;
 - b. Nos restantes casos, desde que tenha decorrido mais de um ano entre a primeira falta de pagamento e o recurso à dação em cumprimento e não existam relações especiais entre credor e devedor, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC.

18. Revogações de benefícios fiscais

- i. No Estatuto dos Benefícios Fiscais:
 - a. N.º 3 do artigo 14.º do EBF – Isenção de ISD entre cônjuges e filhos; inútil. Recomendação do GTRBF;
 - b. Art.º 16.º - Benefícios fiscais aos deficientes – O novo regime passou a constar do Código do IRS. Corresponde, em linhas gerais, às recomendações do GTRBF;
 - c. Art.º 25.º - Mais-valias no âmbito do processo de privatização – Recomendação do GTRBF. Não fazia sentido. Estava a ser questionado pela UE;
 - d. Art.º 41.º - Casa de renda Condicionada – Recomendação do GTRBF;
 - e. Art. 44.º - Prédios adquiridos ou construídos através do sistema «poupança-emigrante» - Já anteriormente referido;
 - f. Art. 51.º - Utilização de inventário permanente de existências.
- ii. Diplomas avulsos

- a. Lei n.º 18/82 – Regime especial da SATA que previa, nomeadamente, a isenção de contribuição industrial. Parece que se entendia que tal isenção se mantinha em sede de IRC (!);
- b. Decreto-Lei n.º 447/85, de 25 de Outubro - Benefícios à reestruturação empresarial no sector da indústria metalomecânica;
- c. Decreto-Lei n.º 251/86, de 25 de Agosto – Apoio à reestruturação de Sectores Industriais;
- d. Decreto-Lei n.º 168/87, de 13 de Abril – Incentivos fiscais à cisão e transformação de seguradoras;
- e. Decreto-Lei n.º 168/90, de 24 de Maio – Isenções a operações de fusão e cisão de empresas públicas;
- f. Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março.
- g. Lei n.º 171/99, de 18 de Agosto – Lei os incentivos à interioridade.

19. Autorização legislativa em matéria de benefícios fiscais

O Governo ficou autorizado pelo artigo 86.º da LOE a rever e a republicar, integrando todas as alterações que tenham sido introduzidas até 29 de Dezembro de 2006, com as correcções que lhe sejam exigidas, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho. Tratar-se-á, pois, da segunda republicação do Estatuto – a outra ocorreu na sequência da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e foi efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho. Espera-se, porém, que desta vez qualquer alteração ou correcção que hajam de efectuar-se em redacções já consagradas o sejam autonomamente, e não na própria publicação o que, além de técnica legislativa de legalidade duvidosa, cria sempre no intérprete a fundada dúvida sobre a origem da alteração ou da modificação, assim se fragilizando a certeza e a segurança inerentes ao direito.

20. Nota genérica, e por memória, sobre o sistema «poupança-emigrante»

- i. O Sistema Poupança-Emigrante foi genericamente revogado pelo Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de Agosto. Não estava, portanto, em causa na altura da elaboração do Relatório do GTRBF. E talvez tenha apanhado de surpresa, numa altura já irrecuperável, o legislador da proposta de OE/2007.
- ii. Só assim se compreende a já aludida remissão para aquele sistema pelo n.º 12 aditado ao artigo 42.º (aqui acatando-se uma recomendação do GTRBF), tendo-se revogado concomitantemente o artigo 44.º do EBF que atribuía a isenção de IMI especificamente aos imóveis adquiridos no âmbito do sistema «poupança-emigrante». Em sede de direito transitório, a al. g) do artigo 88.º da LOE dispõe que a revogação deste artigo não prejudica a sua aplicação aos imóveis adquiridos ou construídos através do sistema «poupança-emigrante» mediante operações contratadas até à data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de Agosto.

- iii. Subsiste a dúvida fundada sobre se a isenção de IMT é susceptível de ser ainda invocada ao abrigo do artigo 7.º do DL 540/76, de 9 de Julho, com as modificações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 316/79, de 21 de Julho, uma vez que o Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de Novembro, que matinha em vigor o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, foi revogado, como se viu, pelo Decreto-Lei n.º 169/2006.
- iv. Contrariamente ao que sucedeu com as restantes recomendações, o Governou não acatou a recomendação do GTRBF que preconizava a introdução, no Código do IMT, da isenção a atribuir aos emigrantes.
- v. A conta poupança-emigrante, que o GTRBF preconizava se mantivesse, parece que já se devia considerar revogada, pelos menos para as novas contratações, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 169/2006. No entanto, parte da Doutrina entende que também a revogação do benefício fiscal associado à conta emigrante carecia, dada a sua natureza, de intervenção da Assembleia da República. Como tal não sucedeu, manter-se-á a redução de taxa para os juros gerados por aquela conta ⁽⁵⁶⁾.

Lisboa, Junho de 2007

Manuel Faustino

⁵⁶ GUERREIRO, António Lima, *Benefícios Fiscais aos Emigrantes*, Guia do Contribuinte, Ano III, 2006, n.º 65. Para este conceituado Autor, «a conta poupança-emigrante foi, ou não, revogada pelo artigo 9.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de Agosto? A dúvida sobre essa revogação seria acentuada pelo Orçamento de Estado para 2007, que expressamente, no relatório, faria menção à revogação da conta poupança-emigrante. Importa ao Governo proceder ao célere esclarecimento dessa dúvida, mas a letra da lei não aponta, salvo melhor opinião, para uma revogação global das normas que instituem a conta poupança-emigrante e dos benefícios fiscais associados que os artigos 20.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais e 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de Outubro, consagram» E, mais adiante: «É sem dúvida da competência do legislador ordinário regular, como entender, o sistema poupança-emigrante, mas não está na sua disponibilidade, a descoberto de qualquer alteração legislativa da Assembleia da República, pura e simplesmente abolir as contas poupança-emigrante, retirando toda a eficácia ao benefício fiscal do artigo 20.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais».