



• U C •

FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Marisa Paulos Madeira

Os Regimes Simplificados em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)

Análise comparativa entre Portugal e Espanha

Relatório de Estágio de Mestrado em Contabilidade e Finanças,
apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do
grau de Mestre

Orientador(es): Prof.^ª Doutora Cidália Lopes e Prof.^ª Doutora M^ª Elisabete Ramos

Coimbra, 2014

AGRADECIMENTOS

Antes de mais, tenho a agradecer à Professora Doutora Cidália Lopes e à Professora Doutora Maria Elisabete Ramos pela colaboração, sugestões e contributos no desenvolvimento deste Relatório de Estágio.

Enquanto elemento essencial na minha vida, agradeço aos meus pais por toda a compreensão, apoio e dedicação ao longo destes anos e à restante família (irmãos, irmã, cunhados(as) e sobrinha) pela boa disposição e apoio.

Contudo, não posso deixar de referir todos os amigos que marcaram e acompanharam a minha vida académica, que ficarão para sempre na minha mente e coração. Agradecer aos companheiros da biblioteca – Susana, Hugo, Guida e Raquel – pela boa disposição, apoio e motivação; às minhas companheiras de casa – Carla e Filipa – que em situações diferentes, me proporcionaram momentos de diversão, ajuda e companheirismo; e ao restante grupo de amigos que, aceitando a minha peculiar personalidade, me fizeram crescer e melhorar.

Por fim, apesar de não estar presente fisicamente, referir o meu sobrinho António, que me faz recordar da necessidade de continuar a viver, presando os amigos e a família, aproveitando cada momento presente.

A todos o meu obrigado!

RESUMO

Atualmente, as Pequenas e Médias Empresas apresentam um papel fundamental no desenho da estratégia de desenvolvimento e competitividade de cada país. Neste sentido, não sendo Portugal uma exceção, a Comissão de Reforma do IRC propôs uma medida com vista a aumentar a competitividade desta categoria de empresas.

Assim, aprovado em 2014, através da Lei 2/2014, o reestruturado Regime Simplificado de Tributação (RST) configura-se como um regime optativo ao Regime Geral de Tributação (RGT), enquadrado na avaliação indireta, que pretende tributar o rendimento real presumido e não o rendimento real efetivo (ambos baseados na Contabilidade).

Através de uma análise comparativa baseada no CIRC – Portugal – e no Código del Impuesto sobre Sociedades (CIS) – Espanha –, o presente Relatório de Estágio visa numa primeira fase caracterizar cada um destes regimes e posteriormente proceder à sua confrontação, retirando conclusões acerca das suas principais semelhanças e diferenças. Deste modo, a análise encontrar-se-á enriquecida por um panorama externo, não se centrando apenas em conclusões acerca da realidade portuguesa.

Da análise ao Regime Especial de Incentivos Fiscais para Pequenas Empresas (REIF-PE), presente em Espanha, conclui-se que este se baseia essencialmente num conjunto de incentivos fiscais ao emprego e investimento, seguindo, na sua maioria, as regras impostas ao RGT. Não obstante, o RST baseia-se na aplicação de uma taxa de tributação mais reduzida, face ao RGT, assente unicamente na tributação dos rendimentos e menosprezando os gastos incorridos pelo sujeito passivo.

Neste seguimento, depreende-se que em Portugal e Espanha os regimes fiscais direcionados às PME são bastantes dissemelhantes. A principal vantagem do REIF-PE é a redução da carga fiscal obtida através da possibilidade de diferir o pagamento do imposto. Relativamente ao RST, a redução dos custos administrativos e de cumprimento e a, conseqüente, redução da carga fiscal para os sujeitos passivos, representam os seus principais benefícios.

Palavras-Chave: Tributação; IRC; PME; RST; Rendimento real; Avaliação Indireta; REIF-PE.

ABSTRACT

Nowadays, Small and Medium-sized Businesses (PME) have a key role in the design of the development and competitiveness strategy of each country. Hence, Portugal being no exception, the Corporate Income Tax (IRC) Reform Commission proposed a measure to increase the competitiveness of companies in this category.

Thus, the restructured Simplified Tax Regime (RST), approved in 2014 by Law 2/2014, is an optional regime to the General Taxation Regime (RGT), within the Indirect Taxation, which aims to tax the presumptive income and not the real income (both based on Accounting).

Through a comparative analysis based on the CIRC – Portugal – and Código del Impuesto sobre Sociedades (CIS) – Spain –, this Internship Report aims to, initially, characterise each of these regimes and, later, to compare them and draw some conclusions on the main similarities and differences between them. Thus, the analysis will be enriched by an external outlook and not just focus on the conclusions about the Portuguese reality.

From the analysis of the Special Regime of Tax Incentives for Small Businesses (REIF-PE), in Spain, the conclusion can be drawn that this is essentially based on a set of tax incentives to employment and investment, mostly following the rules imposed on the RGT. However, the RST is based on the application of a more reduced tax rate than the RGT, which is based solely on the taxation of incomes, underestimating the costs incurred by the taxpayer.

Therefore, it follows that in Portugal and Spain the tax regimes targeted at SMEs are quite dissimilar. The major advantage of REIF-PE is the reduction of the tax burden obtained by the possibility of deferring the payment of tax. Regarding the RST, the reduction of administrative and compliance costs, consequently reducing the tax burden for taxpayers, represent its main benefits.

Key-words: Taxation; IRC [Corporate Income Tax]; PME [Small and Medium-sized Businesses]; RST [Simplified Tax Regime]; Real Income; Indirect Taxation; REIF-PE [Special Regime of Tax Incentives for Small Businesses].

LISTA DE SIGLAS

AFT – Ativo Fixo Tangível

AI – Ativo Intangível

Art. – Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

CCo – Código Comercial

CIRC – Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIS – Código do Imposto sobre as Sociedades

CIVA- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPT – Código de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DGCI – Direção-Geral das Contribuições e Impostos

DGI – Direção-Geral dos Impostos

DL – Decreto-Lei

EAIIT – Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária

ECORFI – Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal

EUA – Estado Unidos da América

FEUC – Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

GT – Grupo de Trabalho

INE – Instituto Nacional de Estatísticas

IR – Imposto sobre o Rendimento

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

NCRF PE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento do Estado

PI – Propriedade de Investimento

PME – Pequena e Média Empresa

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

REIF-PE – Regime Especial de Incentivos Fiscais para Pequenas Empresas

RGT – Regime Geral de Tributação

RST – Regime Simplificado de Tributação

RU – Reino Unido

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SPGAI – Serviço de Planeamento e Gestão de Apoio à Inspeção Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TOC – Técnico Oficial de Contas

UE – União Europeia

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Formas de sociedades comerciais	17
Tabela 2 - Definição de PME na União Europeia	22
Tabela 3 - Novos limites na definição contabilística de PME	23
Tabela 4 - Definição de microempresa e PME (UE, Portugal, EUA, RU e Austrália)	24
Tabela 5 - Lista de coeficientes fixos aplicados	59
Tabela 6 - Comparação entre o RST e o REIF-PE, 2014	68

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Organograma da Direção de Finanças de Coimbra	6
---	---

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Número de empresas por categoria de empresa (tamanho), UE 27, 2005 -2012 (em milhões)	20
---	----

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	1
PARTE I – INSTITUIÇÃO DE ACOLHIMENTO – DIREÇÃO DE FINANÇAS DE COIMBRA.....	5
1.1. APRESENTAÇÃO GERAL DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT).....	5
1.2. FUNÇÕES GERAIS DA DIREÇÃO DE FINANÇAS.....	6
1.3. OBJETIVOS DO ESTÁGIO CURRICULAR.....	8
1.4. FUNÇÕES DESEMPENHADAS.....	9
1.5. REFLEXÃO CRÍTICA DO ESTÁGIO CURRICULAR.....	10
PARTE II – OS REGIMES SIMPLIFICADOS DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL EM SEDE DE IRC.....	13
CAPÍTULO I – CONCEITOS INTRODUTÓRIOS.....	13
1. DEFINIÇÃO DE EMPRESA.....	13
1.1. DEFINIÇÃO ECONÓMICO-FINANCEIRA.....	13
1.2. DEFINIÇÃO LEGAL E FISCAL.....	14
1.3. DEFINIÇÃO SOCIOCULTURAL.....	18
2. A MICRO, PEQUENA E MÉDIA EMPRESA: ANÁLISE QUANTITATIVA E QUALITATIVA.....	19
2.1. CONTRIBUIÇÃO DAS PMES PARA A ECONOMIA.....	19
2.2. DEFINIÇÃO QUANTITATIVA.....	22
2.3. DEFINIÇÃO QUALITATIVA.....	24
CAPÍTULO II – A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO E AS EMPRESAS.....	27
1. AVALIAÇÃO DIRETA.....	28
1.1. TRIBUTAÇÃO PELO RENDIMENTO REAL EFETIVO.....	28
2. AVALIAÇÃO INDIRETA.....	33
2.1. MÉTODOS INDIRETOS.....	36
2.2. MÉTODOS DE APLICAÇÃO AUTOMÁTICA (AVALIAÇÃO OBJETIVA).....	38
CAPÍTULO III – O REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO.....	43
1. JUSTIFICAÇÃO DA APLICAÇÃO DE REGIMES SIMPLIFICADOS.....	44
2. REGIME SIMPLIFICADO: EVOLUÇÃO E CARACTERIZAÇÃO.....	50
CAPÍTULO IV – ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE PORTUGAL E ESPANHA.....	55
1. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO.....	55
1.1. OBJETIVO DA INVESTIGAÇÃO.....	55

1.2. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO: ANÁLISE COMPARATIVA.....	56
2. ANÁLISE COMPARATIVA – APLICAÇÃO PRÁTICA.....	57
2.1. RST DE PORTUGAL: PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS	57
2.2. RST DE ESPANHA – PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS	62
2.3. COMPARAÇÃO ENTRE PORTUGAL E ESPANHA	67
CONCLUSÃO.....	71
BIBLIOGRAFIA	73

INTRODUÇÃO

O tema em estudo, “Os Regimes Simplificados em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) – Análise comparativa entre Portugal e Espanha”, foi escolhido no decorrer do estágio realizado na Direção de Finanças de Coimbra, no âmbito do Mestrado de Contabilidade e Finanças, da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Neste sentido, o presente relatório de estágio pretende abordar não só questões diretamente relacionadas com o estágio mas, principalmente, perceber em que medida o Regime Simplificado de Tributação (RST) em sede do IRC responde às necessidades do seu “público-alvo”, as Pequenas e Médias Empresas (PME).

O interesse por esta temática surge de uma proposta de “reintrodução” do RST, apresentada em 2013 no anteprojeto de reforma do IRC, posteriormente formalizada em 2014 com a sua entrada em vigor.

Apesar de o imposto sobre o rendimento com maior expressão na contribuição para as receitas fiscais do Estado ser o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), a opção pelo estudo do Regime simplificado em IRC deve-se ao facto de este ser um tema pertinente, atual e ainda pouco debatido.

A par disto, facto é que, as PME representarem cerca de 99% do tecido empresarial europeu. Pelo que, por forma a potencializar a riqueza de cada país, a sua estratégia de crescimento deverá passar sempre por tornar estas empresas mais competitivas, atrativas e inovadoras.

Deste modo, enquanto instrumento ao dispor do Estado para alcançar tal objetivo, o sistema fiscal português apresenta um papel preponderante.

Assim, tal como refere Xavier de Basto (2004: 9-10), o sistema fiscal português apresenta três objetivos fundamentais: a “suficiência de receitas, [a] justiça ou equidade tributária [e a] eficiência económica”.

Contudo, com o desenvolvimento da realidade económica e fiscal, surgiram novas exigências ao sistema fiscal e/ou tributário, nomeadamente: a) simplicidade – “[mantê-lo] o mais simples possível, por forma que seja possível administrá-lo bem;” b) estabilidade – “[mantê-lo] estável durante períodos suficientemente dilatados, em ordem a facilitar o

cálculo dos agentes económicos;” c) capacidade concorrencial – “poder concorrer com outras jurisdições” (Xavier de Basto, 2004:10).

Neste âmbito, enquadrado na avaliação indireta, o Regime Simplificado constitui um elemento central da tributação dos rendimentos dos sujeitos passivos pois trata de responder às atuais necessidades do sistema fiscal. Todavia, este regime não representa uma violação dos princípios constitucionais (princípio da justiça e princípio da igualdade/equidade fiscal) dado que as PME apresentam-se com características próprias e necessitam de apoios económicos e fiscais específicos.

Dito isto, importa esclarecer a conceção de PME. Na generalidade, poderemos distinguir o conceito de PME atendendo a dois critérios: 1) definição quantitativa; 2) definição qualitativa.

A existência de uma definição quantitativa de PME auxilia aquando da atribuição de benefícios e aproveitamento de incentivos económicos e/ou fiscais. Considerando-se a definição qualitativa igualmente relevante pelo facto de, permitir um melhor enquadramento desses benefícios e incentivos à realidade empresarial.

Assim, na definição quantitativa europeia, até 2013, considera-se uma média empresa aquela que possuía um número de trabalhadores inferior a 250 e um volume de negócios anual inferior a 50 milhões de euros ou um balanço total anual inferior a 43 milhões de euros. Uma pequena empresa era constituída por menos de 50 trabalhadores e por um volume de negócios anual ou balanço total anual inferior a 10 milhões de euros. No que toca a uma microempresa, esta tinha menos de 10 trabalhadores e um volume de negócios anual ou um balanço total anual inferior a 2 milhões de euros.

No que se refere à definição qualitativa, uma PME caracteriza-se essencialmente por: 1) dificuldades de acesso a capital alheio (financiamentos); 2) reduzida quota de mercado; e 3) gestão personalizada, sendo, por vezes, o gestor e o proprietário a mesma pessoa (Crawford e Freedman, 2007: 4). Consideram-se, ainda, como “fontes de dinamismo, inovação e flexibilidade, responsáveis pela maior criação líquida de emprego

nos países da OCDE e por importantes contribuições para a inovação, produtividade e crescimento económico” (OCDE, 2005: 16).¹

Assim, o RST de IRC que fora revogado em 2010 pela Lei nº 3-B/2010 entrou novamente em vigor com a Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro, com aplicabilidade apenas para as PME.

Como principais fatores para a revogação do anterior RST apontam-se: 1) a fraca adesão por parte dos pequenos contribuintes a este regime; e 2) a falha quanto à publicação dos indicadores regionalizados e específicos, previstos no regime.

O Regime Simplificado representa um método alternativo ao Regime Geral em termos de tributação do rendimento, o qual visa alcançar as PME e abranger os “sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação, que exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola” (art. 86º-A, nº 1, do CIRC).

Assim, o Regime Geral pretende tributar o rendimento efetivamente obtido pelo sujeito passivo, fazendo uso de mecanismos indiretos apenas em casos expressamente previstos na lei; baseando-se numa relação de dependência parcial entre a Contabilidade e a Fiscalidade, onde o resultado fiscal é obtido através da informação contabilística, posteriormente sujeita a correções segundo o normativo fiscal.

Pelo contrário, o RST ao enquadrar-se nos mecanismos indiretos de aplicação automática, visa determinar a matéria tributável, em vez do lucro tributável, recorrendo a coeficientes fixos que variam segundo o tipo de rendimentos obtidos pelo sujeito passivo.

Deste modo, ao nível das pessoas coletivas, este estudo pretende esclarecer quais as principais características do RST de Portugal e do Regime Especial de Incentivos Fiscais para Pequenas Empresas (REIF-PE), existente em Espanha. Complementarmente, através de uma análise comparativa, visa perceber quais as principais vantagens e desvantagens de cada um dos regimes e qual a melhor opção de tributação das pequenas empresas.

¹ Tradução livre. No original consta: “SMEs and entrepreneurship are now recognised world-wide to be a key source of dynamism, innovation and flexibility [...]. They are responsible for most net job creation in OECD countries and make important contributions to innovation, productivity and economic growth”.

A análise comparativa entre Portugal e Espanha deve-se não só à proximidade geográfica mas, essencialmente, à estreita e duradora relação económica entre os dois países.

Por fim, quanto à estrutura deste Relatório de Estágio importa referir que se encontra dividido em duas partes, com vários assuntos em análise.

Na Parte I será abordado unicamente o estágio curricular, no qual se apresenta a instituição de acolhimento (a Direção de Finanças de Coimbra), os objetivos do estágio curricular, as principais funções previstas e desempenhadas e, por fim, uma análise crítica ao estágio.

Na Parte II, o Capítulo I trata de definir os conceitos mais relevantes deste trabalho, como o conceito de empresa e, mais especificamente, o de PME; no Capítulo II encontra-se uma explanação do conceito de tributação do rendimento e as suas diversas vertentes; o Capítulo III contempla a justificação para a existência de um RST, a evolução (atendendo aos seus principais marcos de mudança) e as principais características do RST de IRC em Portugal; por fim, o Capítulo IV trata de uma análise mais aprofundada ao regime especial para as PME em sede de IRC, em Portugal e Espanha, através de uma caracterização dos mesmos e apresentando as principais conclusões retiradas da confrontação entre os dois regimes existentes (RST e REIF-PE).

PARTE I – INSTITUIÇÃO DE ACOLHIMENTO – DIREÇÃO DE FINANÇAS DE COIMBRA

1.1. APRESENTAÇÃO GERAL DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)

Em 2011, o Ministério das Finanças sofreu uma reestruturação. Assim, a Direção-Geral dos Impostos, a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e a Direção-Geral da Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros fundiram-se, dando origem a uma única entidade, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) visando “a obtenção de sinergias e uma maior capacidade operacional”.²

A AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia (Art. 14º, do DL nº 117/2011).

A AT é um organismo dotado de autonomia administrativa mas subordinada a um conjunto de regras dispostas entre o art. 266º e 271º, da CRP, aplicáveis à Administração Pública.

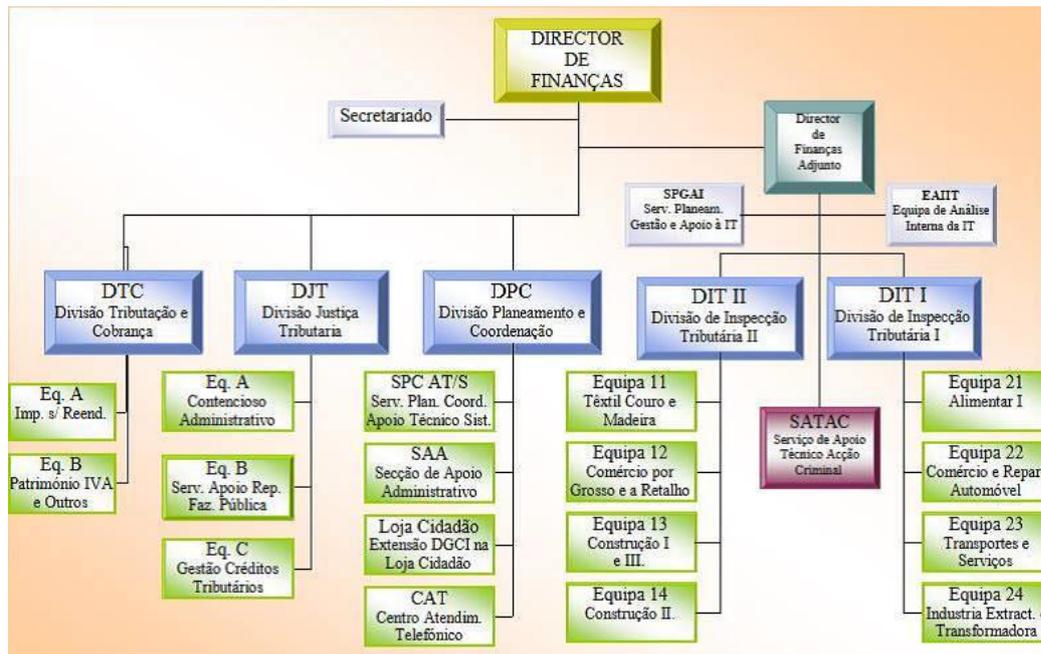
Esta apresenta-se em unidades orgânicas descentralizadas, existindo unidades centrais (Direção Geral das Finanças), unidades regionais (Direções de Finanças e alfândegas) e unidades locais (Serviços de Finanças, delegações e postos aduaneiros).

Segundo a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996), a anteriormente denominada Direção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) representava a entidade do setor público com maior dimensão, tendo uma importância extrema pelas receitas angariadas. Contudo, esta encontrava-se abrangida pelas limitações impostas à maioria dos serviços públicos, restringindo bastante o seu raio de ação.

De seguida, através da Figura 1 é possível perceber de que forma se estrutura e organiza a Direção de Finanças de Coimbra.

² DL nº 117/2011

Figura 1 - Organograma da Direção de Finanças de Coimbra



Fonte: Direção de Finanças de Coimbra (2014)

1.2. FUNÇÕES GERAIS DA DIREÇÃO DE FINANÇAS

“A administração fiscal é o organismo ou conjunto de organismos a quem compete fazer cumprir o sistema fiscal, na medida em que é ela que aplica e faz cumprir a legislação que o regulamenta” (Santos e Martins, 2006).

A finalidade da Administração Fiscal passa por executar a missão do Estado, garantindo assim a igualdade dos cidadãos perante a lei fiscal e a equidade, eficiência e simplicidade do sistema fiscal.

Ao possuir capacidade para fazer cumprir as disposições legais do sistema fiscal, esta apresenta-se com um papel fundamental ao nível da obtenção de receitas para o Estado.

Todavia, existem diversas barreiras e constrangimentos na sua atuação, desde limitações internas, ao nível de recursos físicos e humanos, como limitações externas.

De entre as diferentes competências da administração tributária, constantes no art. 10º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), denota-se a de liquidação e cobrança de tributos, reconhecimento de isenções e benefícios fiscais e a

diligência de diferentes procedimentos relativamente à relação com os contribuintes e conseqüentemente com os tribunais, derivado de processos de impugnação.

Acresce que, poderemos subdividir em duas grandes áreas a função da AT de cobrar impostos. Por um lado, a cobrança automática – quando os contribuintes pagam os impostos voluntariamente – e por outro, a cobrança coerciva, para quem não declara rendimentos ou, os declarando, não pagou impostos (Art. 78º, CPPT).

Dado que na segunda “subárea” os procedimentos são mais morosos e complexos, pretende-se minimizar as cobranças coercivas e desencorajar os contribuintes faltosos através de medidas penalizadoras (sanções).

Assim, à cobrança de impostos aliam-se algumas funções mais administrativas como a identificação de contribuintes, a receção de declarações fiscais, o controlo e processamento informático das mesmas e a recolha de informação detida por terceiros, por exemplo as retenções na fonte.

No entanto, baseando-se o sistema fiscal em declarações entregues pelos contribuintes (mecanismo de autoliquidação), é necessário realizar atividades de inspeção e investigação tributária por forma a determinar a veracidade da informação prestada pelos sujeitos passivos (Santos e Martins, 2006).

À AT cabe promover o cumprimento das obrigações fiscais e aduaneiras, através do acompanhamento, prevenção e controlo de factos fiscais e da fraude e evasão fiscal e aduaneira. Assim, com o objetivo de alcançar um elevado cumprimento das obrigações fiscais, o legislador procede a diferentes medidas de controlo, prevenção e correção da situação declarada pelos sujeitos passivos.

Por forma a acompanhar o desenvolvimento do sistema fiscal português, as funções desempenhadas pela AT modificaram-se, intensificando-se a função de fiscalização, tal como demonstra Nabais (2010) ao indicar que

Enquanto no sistema, que podemos considerar clássico, de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, [...] que vigorou até à reforma fiscal dos anos oitenta do século passado, [se tinha] um sistema de administração pública dos impostos, presentemente [tem-se] um sistema de administração privada dos impostos. [...] [que se baseia] numa atividade de mera fiscalização ou inspeção, no quadro da qual se insere a atividade de liquidação e cobrança de impostos que assim assume o caráter de uma atividade corretiva ou substitutiva da levada a cabo pelas empresas.

Realçar, ainda, o esforço da AT em criar uma relação mais colaborativa, e não tanto coerciva, com o sujeito passivo. Tal é demonstrado pela melhoria na qualidade do serviço prestado, com a institucionalização de mecanismos automatizados e o desenvolvimento das plataformas *online* de apoio e acesso à informação fiscal.

Assim, tal como pretendido, começa-se a construir um sistema fiscal mais rápido e eficaz, simplificando o cumprimento das obrigações fiscais dos sujeitos passivos e desincentivando, conseqüentemente, a fraude fiscal.

1.3. OBJETIVOS DO ESTÁGIO CURRICULAR

Com base na informação constante no Protocolo assinado entre mim (estagiária), a Direção de Finanças de Coimbra e a Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra (FEUC), segue-se um pequeno resumo das funções protocoladas.

Conforme consta do protocolo anteriormente mencionado, o presente estágio curricular pretendia responder aos seguintes objetivos: 1) ter contacto e perceber diferentes aspetos relacionados com a Direção de Finanças de Coimbra, como a sua missão, visão e competências da vertente inspetiva; 2) desenvolver competências, adquirir conhecimentos e experiência profissional; 3) obter experiências no campo profissional e relacionamento humano; 4) desenvolver capacidades de utilização de instrumentos teóricos e metodologias de trabalho adequadas à abordagem de problemas concretos.

Deste modo, por forma a proceder à concretização dos objetivos anteriormente mencionados, as tarefas previstas baseavam-se em dois âmbitos, um teórico e um outro mais prático.

Por conseguinte, ao nível teórico as tarefas baseavam-se na presença em diversas formações, por forma a reter conhecimento acerca das matérias tratadas pela AT. Ainda, ao nível prático, numa vertente do procedimento inspetivo ou em outras áreas conexas com a inspeção interna, as funções prendiam-se com a execução e desenvolvimento de tarefas em diferentes setores, análise e resolução de problemas concretos.

Mais concretamente, no primeiro mês, ao integrar a equipa do Serviço de Planeamento e Gestão de Apoio à Inspeção Tributária (SPGAI) as funções a desempenhar seriam:

- Análise crítica de listagens de contribuinte e execução de propostas de seleção;
- Análise de informação com recurso a técnicas de auditoria assistidas por computador;
- Participação nos trabalhos preparatórios de seleção de contribuintes, metodologias e critérios;
- Participação na execução de seleção e programas inspetivos;
- Monitorização e acompanhamento dos resultados obtidos.

No restante período, quatro meses, após a integração numa equipa de inspeção, as tarefas a desenvolver prender-se-iam com:

- Análise de declarações de contribuintes (de IR e IVA), confirmação de pedidos de reembolso, bem como de quaisquer tarefas internas desenvolvidas pela inspeção tributária na equipa setorial;
- Exercer a ação de inspeção tributária garantindo a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas, de acordo com as suas atribuições;
- Acompanhamento da preparação do processo inspetivo e fases subsequentes, designadamente: a seleção de contribuintes, a análise e cruzamento dos elementos disponíveis nas aplicações informáticas, a preparação do “trabalho de campo”, a emissão de cartas de aviso e dos documentos de comunicação e credenciação junto do contribuinte e a elaboração de notificações, projetos de relatórios, relatório final e respetiva análise.

1.4. FUNÇÕES DESEMPENHADAS

O objetivo geral do estágio residia na aprendizagem contínua, ou seja, ter conhecimento das diferentes funções desempenhadas dentro da Direção de Finanças, não só na área inspetiva como nas restantes áreas conexas.

Assim, no primeiro mês de estágio, na Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária (EAIIT) ao desempenhar algumas funções relacionadas com o processo inspetivo interno numa fase inicial, foi-me possível tomar conhecimento da tramitação de procedimentos inspetivos, de bases de dados, de plataformas virtuais (as suas funcionalidades e conteúdos), bem como do trabalho de análise interna realizado na

equipa em causa. Ainda, foi possível ter conhecimento acerca dos procedimentos internos a realizar desde que se inicia uma ação inspetiva, passando pelo momento de informar o contribuinte acerca das conclusões retiradas no projeto de relatório e do direito de audição, terminando no momento que se dá o encerramento e arquivo da ação e do relatório inspetivo.

No restante período de estágio, após ingressar na Equipa 13 – Setor da Construção Civil, da Divisão de Inspeção Tributária II, as funções desempenhadas basearam-se na análise de relatórios de inspeção já concluídos (de sujeitos passivos no Regime Simplificado de IRS) e na análise de legislação fiscal.

1.5. REFLEXÃO CRÍTICA DO ESTÁGIO CURRICULAR

Através de uma reflexão interna pretende-se concluir acerca dos pontos fortes e pontos fracos do estágio realizado. Complementarmente segue-se uma análise externa, onde serão analisadas algumas oportunidades e ameaças, por forma a retirar sugestões para futuros estágios na mesma instituição.

No que toca aos pontos fortes deste estágio curricular é de salientar um maior contacto à realidade inspetiva da Administração Fiscal, onde foi possível ter conhecimento das diferentes ações realizadas neste âmbito e aprofundar conhecimentos fiscais. Ao mesmo tempo, o conhecimento de pessoas novas contribuiu para a criação de um ambiente de trabalho amigável, bem como para um enriquecimento pessoal.

Principalmente, o acesso gratuito a diferentes formações internas permitiu um melhor entendimento das novas alterações do Orçamento de Estado (OE) e da Reforma do IRC, ambas de 2014.

Referir ainda a flexibilidade de horário, tanto instituída na própria entidade como a proporcionada pela Coordenadora de estágio (Dra. Rosa Maria Zenóglio) e pelo Chefe da Equipa 13 (Dr. Aníbal Neves), que permitiram uma melhor gestão do meu tempo.

Como ponto fraco, em resultado do tema escolhido, apontar a impossibilidade na obtenção de dados estatísticos recentes e de relatórios inspetivos. De igual modo, referenciar a falta de recursos físicos, como computadores, e o facto de se encontrar vedado ao estagiário o acompanhamento de ações inspetivas externas.

Numa outra perspetiva, é possível apontar como oportunidades para o estágio o facto de ter sido implementado, no presente ano, um Regime Simplificado de Tributação em sede de IRC.

Ainda, em termos de valorização pelo mercado de trabalho, esta experiência será encarada como uma mais-valia e fator diferenciador no currículo.

Quanto às ameaças, apontar o critério de confidencialidade imposto aos funcionários da AT, o qual passo a explicar.³ As equipas da inspeção tributária trabalham, essencialmente, com processos inspetivos em cursos pelo que, por forma a manterem o seu dever de sigilo profissional, considero que disponibilizam informação insuficiente e delegam poucas tarefas ao estagiário, não lhe permitindo ter total conhecimento do trabalho desenvolvido.

Em conclusão, para a criação de uma melhor experiência do estagiário(a), entende-se ser uma mais-valia os seguintes pontos:

- Criação de um plano de tarefas detalhado quer em termos de funções como de *timeline*, e conseqüente acompanhamento à sua implementação;
- Realização de tarefas com uma maior componente prática e não apenas observação de relatórios inspetivos e legislação fiscal;
- Manutenção de uma “visita guiada” realizada no primeiro dia, onde são apresentadas as diferentes divisões e os funcionários da Direção de Finanças;
- Criação de um plano de formações, com diferentes temáticas fiscais;
- Manutenção da rotatividade nas funções desempenhadas, ao possibilitar um conhecimento geral de todas as divisões da entidade.

³ Segundo o art. 22º, nº 1, do RCPIT, o profissional da inspeção tributária encontra-se obrigado a manter sigilo profissional “sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo ou de quaisquer entidades e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício ou por causa das suas funções”.

PARTE II – OS REGIMES SIMPLIFICADOS DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL EM SEDE DE IRC

CAPÍTULO I – CONCEITOS INTRODUTÓRIOS

Antes de iniciar a temática da tributação das empresas, mais concretamente o Regime Simplificado de Tributação (RST) das PME, importa conhecer o objeto inicial em estudo. Assim, partindo do conceito de empresa pretende-se alcançar um melhor entendimento acerca da conceção de Micro, Pequena e Média Empresa (PME).

1. DEFINIÇÃO DE EMPRESA

Para diversos economistas as empresas são um “motor” de desenvolvimento da economia pelo facto de promoverem o emprego e de constituírem elementos fundamentais no posicionamento e divulgação do país no estrangeiro, através de diferentes relações económicas.

Com a criação de um mercado único, e aliada à crescente globalização, assiste-se a uma intensificação da circulação de bens e serviços, de pessoas e de capitais. Deste modo, verifica-se não só um aumento da concorrência como o desenvolvimento de fatores de produção e *know-how* especializado, que geram novas exigências e necessidades às empresas.

Assim, com vista a obter uma visão integrada do conceito de empresa, perspetivando os seus diferentes papéis, será realizada uma análise atendendo a três prismas: 1) económico-financeiro, 2) legal e fiscal e 3) sociocultural.

1.1. DEFINIÇÃO ECONÓMICO-FINANCEIRA

Segundo Adam Smith a criação de riqueza numa sociedade será justificada pela ambição individual de, através da aplicação de capital, maximizar resultados. Assim, o indivíduo

[...] é levado como que por uma mão invisível a promover um objetivo que não fazia parte [das] suas intenções. [...] Ao perseguir os seus próprios interesses, o

indivíduo muitas vezes promove o interesse da sociedade muito mais eficazmente do que quando tenciona realmente promovê-lo.⁴

Economicamente, o principal objetivo de uma empresa com fins lucrativos é o de produzir bens e prestar serviços, da forma mais eficiente possível, maximizando o seu lucro. Daqui decorre que, numa economia de mercado as empresas apresentarem um papel central e definem-se como

Entidades sociais, económicas e jurídicas de natureza flexível e elástica, uma vez que podem assumir diversas formas, conforme as suas funções, as suas dimensões e a composição do seu capital. As empresas podem ser pequenas, médias ou grandes; nacionais ou multinacionais; privadas, públicas ou de capital misto. A variedade é potencialmente infinita (Alves, 2001: 79).

Complementarmente, numa visão mercantil e em sentido amplo, a empresa é uma estrutura que envolve a complexa organização de meios ou de fatores de produção de forma racional e estável, “[garantindo-lhe] o mínimo de autonomia funcional e financeira [...], com vista à obtenção de um ganho, ou de um excedente, socialmente legítimo [...]” (de Carvalho, 2012: 193-276).⁵

Ainda, uma empresa é qualquer entidade que exerça uma atividade económica, independentemente da sua forma jurídica.⁶

1.2. DEFINIÇÃO LEGAL E FISCAL

Como supra mencionado, existe liberdade e diversidade no tipo de empresa a constituir provocando, conseqüentemente, diferentes enquadramentos ao nível do direito comercial, societário e fiscal.

Tendo por base um Estado de direito democrático⁷, no qual de insere Portugal, importa referir que um dos princípios fundamentais na organização económica é a

⁴ Smith, Adam (1776) *An Inquiry into the Nature and Causes of Wealth of Nations*, tradução portuguesa: Smith, Adam (1983) *Riqueza das Nações. Volume II*.

⁵ Fernandes, Francisco; Guimarães, Maria; Redinha, Maria (eds.) (2012) *Direito das Empresas*. Coimbra: Coimbra Editora.

⁶ Assim, “são [...] consideradas como tal as entidades que exercem uma atividade artesanal ou outras atividades a título individual ou familiar, as sociedades de pessoas ou as associações que exercem regularmente uma atividade económica” (Art. 1º, do Anexo da Recomendação nº 2003/361/CE, Jornal Oficial da União Europeia, 6 de Maio de 2003).

⁷ “Estado de direito democrático [baseia-se] na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efetivação dos direitos e liberdades fundamentais e na

“liberdade de iniciativa e de organização empresarial no âmbito de uma economia mista” (Art. 80º, da CRP). Deste modo, além do setor público e do setor cooperativo e social existe o setor privado, o qual será enfoque neste estudo.⁸

Segundo Casalta Nabais (2013: 3), o princípio da liberdade de configuração jurídica deve ser basilar para as pessoas jurídicas, na medida em que “enquanto agentes económicos e sociais, estes indivíduos dispõem de liberdade para se organizarem ou estruturarem na forma jurídica que entenderem, designadamente para se constituírem ou não em pessoas coletivas”.

A CRP ressalva que, compete ao Estado “incentivar a atividade empresarial, em particular das [PME], e fiscalizar o cumprimento das respetivas obrigações legais, em especial por parte das empresas que prossigam atividades de interesse geral” (Art. 86º, da CRP).

Um tratamento mais aprofundado desta matéria dá-se conta, também, no Código Comercial (CC), no Código das Sociedades Comerciais (CSC) e nos Códigos Tributários.

Assim, no que respeita ao conceito de empresa, a Fiscalidade não integra uma única definição objetiva.

Contudo, Coutinho de Abreu (2012: 218-224), em sentido objetivo define empresa comercial como sendo aquela que “exerce atividades de interposição de trocas”, sendo um “instrumento ou estrutura produtivo-económico, objeto de direitos e de negócios”. Numa vertente subjetiva, esta representa um conjunto de “sujeitos jurídicos que exercem uma atividade económica”, sendo titulares de direitos e deveres pois “só os sujeitos jurídicos celebram “contratos” e se comprometem a “práticas concertadas””.

A título introdutório importa distinguir na relação jurídica a “Pessoa Jurídica” da “Pessoa Física”. Assim, segundo a jurisprudência, a pessoa jurídica representa as “associações, entidades ou instituições, com existência jurídica e devidamente autorizadas a funcionar”, pelo que, a pessoa física representa o ser humano individualmente considerado.

separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa. (Art. 2º, da CRP).

⁸ O setor privado compreende os “meios de produção cuja propriedade ou gestão pertence a pessoas singulares ou coletivas privadas [...]” (Art. 82º, da CRP).

As pessoas jurídicas poderão ser pessoas singulares ou pessoas coletivas. Sendo que, as pessoas singulares são os indivíduos humanos sujeitos a direitos e deveres e as pessoas coletivas as organizações com direitos e obrigações, dirigidas e movimentadas por homens, que prosseguem determinado interesse comum.

Não esquecer que, apenas se consideram comerciantes, abrangidos pelo Código Comercial, “1º As pessoas que tendo capacidade para praticar atos de comércio, fazem deste profissão comércio e 2º As sociedades comerciais” (Art. 13º, do CCo).

Deste modo, conclui-se pela existência de empresas em nome individual, quando pratiquem um ato de comércio (incidência ao nível do IRS) e de empresas sob a forma de Sociedades Comerciais (incidência ao nível do IRC).

A pessoa singular enquanto comerciante “exerce uma atividade comercial ou [pratica] atos de comércio com profissionalidade, isto é, de modo habitual ou sistemático” pelo que, este deverá exercer a profissão em nome próprio “pessoalmente ou através de representantes” (Coutinho de Abreu, 2012: 102).

Por sua vez, as sociedades prosseguem uma finalidade económico-lucrativa, adquirindo personalidade jurídica no momento imediatamente posterior ao registo definitivo do contrato de sociedade (Art. 980º, do CC).⁹ Assim, “não é necessário que pratiquem primeiro quaisquer atos de comércio compreendidos no seu objeto” (Coutinho de Abreu, 2012: 106). Posteriormente sucede-se a sua capacidade jurídica, onde se criam direitos e obrigações necessária à prossecução do seu fim, até ao limite em que lhes sejam vedados por lei.

Fiscalmente, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) aplica-se às “pessoas singulares que residam em território português e às que nele não residindo, aqui obtenham rendimentos” (Art. 13º, nº 1, do CIRS).

Por sua vez, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) atendendo ao domicílio fiscal abrange

As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português; as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou em IRC diretamente na

⁹ Ver art. 5º e 6º, do CC.

titularidade de pessoas singulares ou coletivas e as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS (Art. 2º, nº 1, do CIRC).

O conceito diversificado de sociedade comercial compreende “[as sociedades] que tenham por objeto a prática de atos de comércio e adotem o tipo de sociedades em nome coletivo, de sociedade por quotas, de sociedade anónima, de sociedade em comandita simples ou sociedade em comandita por ações” (Art. 1º, nº 2, do CSC), representando cada uma um conjunto diversificado de características (Tabela 1).

Tabela 1- Formas de sociedades comerciais

Formas de Sociedades	Sociedade em nome coletivo	Sociedade por quotas	Sociedade anónima	Sociedade em comandita	
				Simple	Por ações
Tipo de Responsabilidade	Responsabilidade Pessoal e Ilimitada	Responsabilidade Limitada	Responsabilidade Limitada	Responsabilidade Limitada (Sócio comanditário) e Responsabilidade Ilimitada (Sócio Comanditado)	
Capital Social (mínimo)		€ 1	€ 50 000		
Número de sócios (mínimo)	2	2*	5	5 comanditários + 1 comanditado	
Deliberação dos sócios	Ass. Geral - todos os sócios	Ass. Geral - todos os sócios			

* Nota: Exceto no caso das Sociedades unipessoais por quotas, em que o sócio poderá ser uma só pessoa coletiva ou singular.

Segundo Casalta Nabais (2013), a exigência de tributar empresas singulares não se encontra prevista na Constituição, contrariamente à tributação das empresas coletivas ou societárias. Pelo que, a possibilidade de um tratamento diferenciado poderá revelar-se inconstitucional.¹⁰

¹⁰ Tal é demonstrado, por um lado, pela crescente diminuição da taxa geral do IRC e por outro, pela praticabilidade de uma taxa marginal máxima de IRS superior e a uma grande abrangência de micro e pequenas empresas pelo regime simplificado, o que torna as empresas coletivas mais aliciantes face às

No que toca às empresas em nome individual, estas encontram-se abrangidas pelo IRS e caracterizam-se, essencialmente, pela existência de um só indivíduo ou pessoa singular (o titular), que afeta bens próprios à exploração da sua atividade económica. O empresário responde ilimitadamente pelas dívidas contraídas no exercício da sua atividade, com todos os bens que integram o seu património (afetos ou não à exploração da empresa), havendo dificuldades em delimitar a esfera do empresário e a esfera exclusiva da empresa. Quanto ao capital, a lei não estabelece um montante mínimo obrigatório.

1.3. DEFINIÇÃO SOCIOCULTURAL

Ao longo dos anos, tanto as características como os requisitos e a complexidade das empresas sofreram transformações. Tal, teve início, essencialmente, após a Revolução Industrial dadas as profundas alterações na sua envolvente externa.

Atualmente, a contribuição das empresas para a sociedade não se cinge apenas ao indicador económico da taxa de emprego ou do nível salarial. Novos fatores começam a ganhar contornos no que toca ao desenvolvimento das sociedades, tais como as características do trabalho, os processos internos de socialização e de motivação dos trabalhadores e a cultura da empresa.

Enquanto exigência ética, a responsabilidade social das empresas tem vindo a ganhar importância em todos os setores de atividade.¹¹

Naturalmente, enquanto objetivo principal, as empresas procuram a maximização do lucro. Contudo, evidenciam-se outros objetivos complementares tais como a criação de emprego, o desenvolvimento de infraestruturas de pesquisa, desenvolvimento e inovação, a preservação de recursos naturais não renováveis, a promoção dos direitos e a satisfação dos trabalhadores e a proteção dos interesses dos consumidores.

empresas singulares. Acrescem ainda as exigências presentes no CSC, como por exemplo, a de possuir contabilidade organizada, o que afeta a liberdade de iniciativa e atividade económica (Casalta Nabais, 2013).

¹¹ A responsabilidade social empresarial define-se como sendo a “integração voluntária de preocupações sociais e ambientais por parte das empresas nas suas operações e na sua interação com outras partes interessadas”. As principais razões apontadas para a crescente importância desta temática nas empresas são: 1) exigências dos consumidores/clientes, 2) preocupações ambientais, 3) desenvolvimento sustentável, 4) empresas mais sensíveis a críticas, dados os meios de comunicação existentes (Carta Europeia das Pequenas Empresas (2002) Luxemburgo: Comissão Europeia).

Em jeito de conclusão, as empresas poderão ser agrupadas de acordo com diferentes critérios, tendo em conta as necessidades a que pretendem responder. Estas poderão ser diferenciadas pelo setor de atividade (setor primário, setor secundário, setor terciário), pela estrutura de capital (empresa em nome individual, sociedade em nome coletivo, sociedade por quotas, sociedade anónima e sociedade em comandita), pela classe de dimensão (microempresa, pequena empresa, média empresa e grande empresa), pelo fim que ambicionam (empresa com fim lucrativo e empresa sem fim lucrativo), pela sua abrangência geográfica (nacionais e multinacionais) e pelo setor de propriedade dos meios de produção (setor público, setor cooperativo e social e setor privado).

2. A MICRO, PEQUENA E MÉDIA EMPRESA: ANÁLISE QUANTITATIVA E QUALITATIVA

As microempresas e PME assumem-se como essenciais no crescimento da Europa, não só pelo facto de existirem em elevado número como pelas características que lhe são intrínsecas.

As suas principais vantagens relacionam-se com a flexibilidade às alterações de mercado (devido ao seu reduzido tamanho, comparativamente às grandes empresas) e a estreita relação com os seus diferentes *stakeholders*. No entanto, as dificuldades no acesso a fontes de financiamento diversificadas e a falta de pessoal com conhecimentos especializados constituem as suas principais dificuldades.

2.1. CONTRIBUIÇÃO DAS PMES PARA A ECONOMIA

A) EUROPA

Segundo Freedman (2003), a maioria dos países europeus adotava, até à data, um único critério para diferenciar as empresas, o número de trabalhadores.

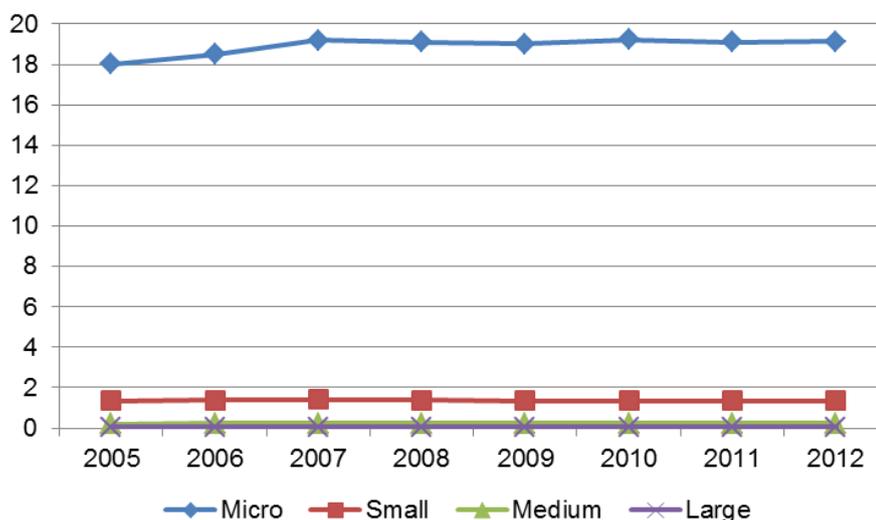
Assim, em 2002, as microempresas tinham um peso bastante significativo de 92,8%, as pequenas empresas representavam 6%, as médias empresas cerca de 1% e as grandes empresas apenas 0,2%.

Posteriormente, em 2012, a variação foi pouco significativa e de entre 20 399 milhões de empresas na Europa, 92.1% eram microempresas, 6.6% eram pequenas

empresas, 1.1% eram médias empresas e o restante eram grandes empresas. Ao nível da sua contribuição para o emprego, podemos afirmar que neste ano as PME do setor privado e não-financeiras empregavam a maior parte dos trabalhadores existentes, representando 66.5% no total de empregos na Europa (Comissão Europeia, 2013).

Igualmente, através do Gráfico 1 é possível observar uma crescente evolução do número de PME na UE.

Gráfico 1 - Número de empresas por categoria de empresa (tamanho), UE 27, 2005 -2012 (em milhões)



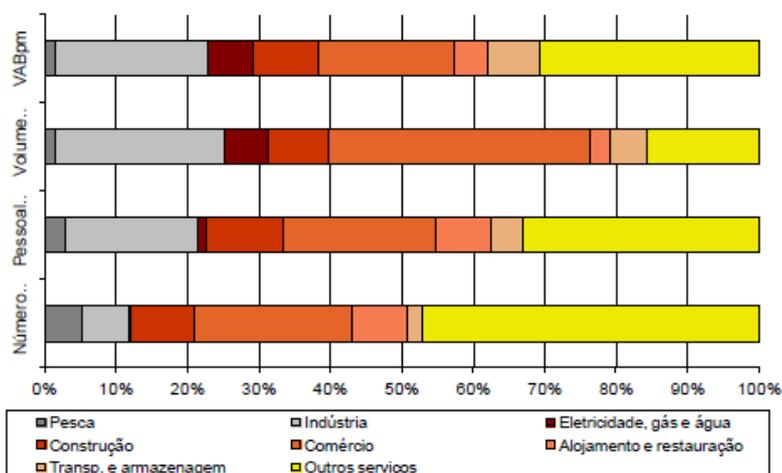
Fonte:

Europeia (2012) "SMEs in 2012: at the crossroads - Annual report on small and medium-sized enterprises in the EU, 2011/12", com referência a informação do Eurostat.

Estudo de:
Comissão

B) PORTUGAL E ESPANHA

Relativamente a 2010, tal como demonstra o Gráfico 2, na economia portuguesa o setor com maior importância relativa, pela sua proporção no número de empresas e pessoal ao serviço, é o dos serviços e nomeadamente o "subsetor" do comércio. Também, o setor da indústria transformadora apresenta um papel relevante no emprego e no volume de negócios. (INE, 2012).

Gráfico 2 - Estrutura empresarial por atividade, 2010

Fonte: INE (2012) "Anual Estatístico de Portugal"

Através de um estudo do Banco de Portugal (2012), acerca das sociedades não financeiras em Portugal, é possível constatar que em 2010 a grande maioria das empresas eram microempresas, com uma representatividade de 87.3% do total das empresas, tendo 26.2% do total de pessoas ao serviço das empresas e um peso relativo de 15.3% no volume de negócios total. Quanto às PME, estas representavam 12.4% do total de empresas, com um peso relativo de 45% no total de pessoas ao serviço e de 41.9% no volume de negócios. Pelo contrário, as grandes empresas refletiam apenas 0.3% do total das empresas mas tinham uma proporção de 28.8% no número de pessoal ao serviço e um peso ainda mais considerável no volume de negócios (42.8%).

Quanto à contribuição das PME nas exportações em 2010 verifica-se que as microempresas, as PME e as grandes empresas apresentaram um peso, respetivamente, de cerca de 7%, 15% e 27%; sendo a indústria o setor com maior peso no volume de negócios absorvido pelo mercado externo (Banco de Portugal, 2012).

Relativamente à estrutura de capital das PME em Portugal, em 2010 denota-se a relevância do capital alheio no financiamento das Sociedades não financeiras, pelo que não existe uma grande homogeneidade entre os diversos setores de atividade quanto às suas fontes de financiamento. Concretamente, no que respeita à evolução do financiamento obtido junto de instituições de crédito residentes, é possível constatar, em 2010 e 2011, uma contribuição negativa das Microempresas e das PME.

Segundo estatísticas da Comissão Europeia (2013), em 2013, tanto em Portugal como em Espanha as PME representam cerca de 99.9% do total das empresas (ponderação das microempresas de 93.8% e de 94.8%, respetivamente), o que traduz igualmente a tendência europeia. Ainda, poder-se-á afirmar que, relativamente ao número de pessoal empregado, as microempresas espanholas empregavam cerca de 39.8% (percentagem acima da média da UE – 29.7%).

2.2. DEFINIÇÃO QUANTITATIVA

Historicamente assiste-se a um baixo nível de harmonização do conceito de PME, o que dificulta a comparação estatística relativamente à situação económica, social e fiscal das empresas de cada país.

Contudo, dada a crescente influência deste segmento de empresas na economia nacional e europeia, a OCDE reiterou a necessidade de uniformização.

A Recomendação nº 2003/361/EC, de 20 de Maio de 2003, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2005, veio substituir a Recomendação nº 96/280/EC, adotada em 1996, devido ao facto de esta ser muito simplista e não abranger o conceito de microempresa.

Assim, em 2003 a Comissão Europeia distinguiu PME de acordo com os seguintes critérios: número de funcionários, volume de negócios anual e balanço total anual. Tal distinção, entre micro, pequena e média empresa, consta da Tabela 2, sendo aplicável para todos os países da União Europeia e seguida pela OCDE.

Tabela 2 - Definição de PME na União Europeia

Tipo Empresa	Micro Empresa	Pequena Empresa	Média Empresa
Balanço anual total	< € 2 000 000	< € 10 000 000	< € 43 000 000
Volume negócios anual	< € 2 000 000	< € 10 000 000	< € 50 000 000
Número de trabalhadores	< 10	< 50	< 250

As grandes empresas enquadrar-se-ão no restante intervalo, ao exceder os limites superiores de média empresa.

Contabilisticamente, e distanciando-se parcialmente da Recomendação Europeia, ao nível dos limites estabelecidos, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) esclarece na Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) que esta

[...] Apenas pode ser adotada, [...] desde que não ultrapassem dois dos três seguintes limites, salvo quando por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas: a) Total do balanço: € 1 500 000; b) Total de vendas líquidas e outros rendimentos: € 3 000 000; c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.¹²

A Diretiva nº 2013/34/EU, publicada a 26 de Junho de 2013, no Jornal Oficial da União Europeia, referencia novos limites ao nível do volume de negócios líquido e do balanço, mantendo a exigência de não ultrapassarem dois de entre estes três limites, a cada data do balanço (Tabela 3). Contudo, a sua aplicação após transposição para o normativo português não é consensual, dado o aumento do número de PME obrigadas a aplicar a NCRF-PE.

Tabela 3 - Novos limites na definição contabilística de PME

Tipo Empresa	Micro Empresa	Pequena Empresa	Média Empresa
Balanço	< € 350 000	> € 4 000 000 ou < € 6 000 000	< € 20 000 000
Volume negócios líquido	< € 700 000	> € 8 000 000 ou < € 12 000 000	< € 40 000 000
Número de trabalhadores	< 10	< 50	< 250

¹² Última alteração: Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto.

Importa, por fim, proceder a uma análise comparativa da definição de microempresa e de PME, em diferentes países por forma a atender às principais semelhanças e diferenças (Tabela 4).

Tabela 4 - Definição de microempresa e PME (UE, Portugal, EUA, RU e Austrália)

	Balançaço			Volume de Negócios			Número de Trabalhadores		
	Micro	Pequena	Média	Micro	Pequena	Média	Micro	Pequena	Média
PORTUGAL	€ 350 000	€ 4 000 000/ € 6 000 000	€ 20 000 000	€ 750 000	€ 8 000 000/ € 12 000 000	€ 40 000 000	10	50	250
EUA				Variável segundo a indústria			Variável segundo a indústria		
RU							10	50	250
AUSTRÁLIA							5	20	200

2.3. DEFINIÇÃO QUALITATIVA

Atualmente é notável o crescente papel das PME no desenvolvimento das economias e, igualmente, a acentuada influência de fatores económicos, sociais e culturais de cada país sobre as PME.

Sendo as microempresas e as PME fontes de criatividade, dinamismo, inovação, flexibilidade e competitividade, com notáveis contribuições ao nível da produtividade e crescimento da economia, as medidas estaduais deverão atender às suas especificidades (OCDE, 2009). Assim, dado que são mais flexíveis às mudanças e possuem um elevado peso na economia, a UE iniciou esforços no sentido de se tornar “na mais competitiva e dinâmica economia do mundo baseada no conhecimento, capaz de assegurar o crescimento económico sustentável, mais e melhores empregos e uma maior coesão social”.

Considerando-se as pequenas empresas um meio eficaz e importante na promoção do desenvolvimento social e regional de cada país, desde cedo foram reconhecidas como a “espinha dorsal da economia e a chave da competitividade europeia”.¹³

¹³ Carta Europeia das Pequenas Empresas (2002).Luxemburgo: Comissão Europeia.

Para a OCDE (2009: 6), as “PMEs e os empresários desempenham um papel significativo em todas as economias, sendo os principais geradores de emprego e receitas, e condutores de inovação e crescimento”.¹⁴

Segundo Guisset (1994 *apud* Mota Lopes, 1997) as principais características de uma PME residem em:

- a) Identidade entre a propriedade e a direção da empresa; b) relação estreita entre a família e a empresa; c) independência em relação às grandes empresas; d) carácter personalizado das relações com os clientes; e) disponibilidade limitada de meios financeiros, devido entre outras causas às dificuldades de acesso ao crédito.

Deste modo, podemos centralizar as características de uma PME em quatro fatores: dependência entre a propriedade e a gestão, relação personalizada com os seus *stakeholders* (clientes, fornecedores e trabalhadores), dificuldades de penetração no mercado nacional e internacional e dificuldades no acesso a fontes externas de financiamento.

Na grande maioria, o proprietário e o gestor são a mesma pessoa, sendo as suas decisões de crescimento reflexo de ambições próprias e da experiência de vida do gestor/proprietário.

Segundo Welsh e White (1981), a diferença entre uma pequena e uma grande empresa não reside apenas no tamanho, isto é, uma pequena empresa não é apenas aquela que tem um volume de vendas, um número de trabalhadores e dimensão menor.

As diferenças entre uma pequena e uma grande empresa estão visíveis por exemplo, na relação mais próxima e customizada com os seus clientes, fornecedores e trabalhadores, na existência de menores níveis de responsabilidade e decisão e no papel do proprietário na empresa, onde agrega diferentes funções e não apenas administrativas.

Ainda, as suas fontes de financiamento são pouco diversificadas, isto é, possuem recursos financeiros limitados e por vezes insuficientes.

De igual modo, a OCDE (2009: 6) indica que as PME poderão ser mais abaladas pela crise. Tal, deve-se ao facto de “terem maiores dificuldades em reduzir a sua estrutura

¹⁴ Tradução livre. No original consta: “[...] SMEs and entrepreneurs play a significant role in all economies and are the key generators of employment and income, and drivers of innovation and growth”. Ver em <http://www.oecd.org/industry/smes/43183090.pdf> [20.05.2014]

organizacional, a sua atividade económica ser menos diversificada, deterem uma fraca estrutura financeira, possuírem um baixo ou inexistente *rating*, serem fortemente dependentes de crédito e terem acesso a poucas opções de financiamento.¹⁵

Portanto, numa economia global e cada vez mais concorrencial, as PME tenderão a sofrer mais com a burocracia e carga fiscal, a ter maiores dificuldades em expandir o negócio e em contratar pessoal especializado (custos laborais mais elevados).

¹⁵ Tradução livre. No original consta: “ [...] it is more difficult for them to downsize as they are already small; they are individually less diversified in their economic activities; they have a weaker financial structure; they have a lower or no credit rating; they are heavily dependent on credit and they have fewer financing options”.

CAPÍTULO II – A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO E AS EMPRESAS

Os impostos poderão incidir sobre o rendimento real efetivo, o rendimento real presumido ou sobre o rendimento normal.¹⁶

Neste sentido, importa distinguir três tipos de empresas (microempresas, PME e grandes empresas), enquadrando cada uma num método de tributação do rendimento.

Assim, segundo o princípio de proporcionalidade, as microempresas deverão ser tributadas segundo um rendimento normal, as PME “com base num rendimento real a apurar fundamentalmente através de elementos de natureza objetiva” e as grandes empresas pelo rendimento real, obtido através de elementos contabilísticos (Casalta Nabais, 2011: 516).

Para Lourenço (2013: 50) um sistema de tributação do rendimento real baseia-se no rendimento efetivamente obtido pelo sujeito passivo. Contrariamente, um sistema de tributação do rendimento normal pretende tributar o “rendimento que a empresa poderia ter obtido, em condições normais de exploração, independentemente das condições em que desenvolveu a sua atividade comercial”.

Deste modo, a tributação do rendimento real efetivo baseia-se nas declarações entregues pelos contribuintes, que tendo em conta registos contabilísticos são devidamente controladas para que contenham informação o mais fiável possível.

Por outra via, a tributação do rendimento real presumido constitui uma opção quando não seja possível determinar a veracidade da informação fornecida pelo sujeito passivo ou sendo tal possível, se faz uso de métodos automáticos de determinação da matéria tributável.

Todavia, um sistema de tributação do rendimento normal tem por “objetivo tributar o rendimento que [o sujeito passivo] podia ter obtido, em condições normais de exploração, independentemente, das condições concretas do período, do carácter mais ou menos excecional” (Saldanha Sanches, 1997: 120) mas não se encontra atualmente previsto no normativo fiscal.

¹⁶ Comentário de Xavier de Basto em intervenção de Saldanha Sanches, José (1997) “Conferência – Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução?” *Revista Fisco*. 82/83. 109-122.

1. AVALIAÇÃO DIRETA

1.1. TRIBUTAÇÃO PELO RENDIMENTO REAL EFETIVO

A partir de 1989 a tributação do lucro das sociedades teve por base valores reais, exigindo-se que estes fossem “registos atualizados, completos e rigorosos, das operações patrimoniais do contribuinte” caso contrário, o “real” seria substituído pela sua aproximação, o “possível”.¹⁷

[Assim] tornou-se mais visível a perspetiva do rendimento-acrécimo na definição do lucro tributário. Um domínio em que o novo imposto passou a ter em vista tributar, de acordo com os princípios da universalidade e da territorialidade, a generalidade das pessoas coletivas e entidades equiparadas, em função do rendimento por elas auferido, independentemente de ser ou não resultante da participação na atividade produtora (Azevedo, 2010: 58).

Ao nível do IRC, a Reforma de 1988/89 veio de encontro ao conceito plasmado na CRP, no art. 104º, “orientando a tributação das empresas para o seu rendimento real, e ainda, [procedendo] ao alargamento da base tributável e à moderação dos níveis de tributação”.¹⁸

Porém, as alterações introduzidas não foram suficientes para fazer face a uma “complexidade cada vez maior da legislação fiscal, à proliferação de regimes tributários de exceção, às injustiças que alimentava e à erosão das matérias coletáveis” (Azevedo, 2010: 71).

Neste seguimento, preparou-se uma nova Reforma no século XXI, onde se pretendia

A introdução de maior justiça na repartição da carga tributária [...]; a contribuição do sistema fiscal para o desenvolvimento socioeconómico equilibrado e sustentável do País, mormente pela via do estímulo à competitividade, à produtividade e ao emprego; e o reforço da confiança entre os cidadãos e a Administração Tributária (Azevedo, 2010: 72).

¹⁷ Ver melhor em Carreira, Henrique (2005) “A Tributação das Sociedades na Constituição e na Reforma de 1988/89” in Associação Fiscal Portuguesa (ed.) *15 anos da Reforma Fiscal de 1988-89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*. Coimbra: Almedina, 145 – 153.

¹⁸ Ver melhor em Magalhães, Luís (2005) “O IRC no contexto internacional” in Associação Fiscal Portuguesa (ed.) *15 anos da Reforma Fiscal de 1988-89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*. Coimbra: Almedina, 184 – 238.

No entanto, apesar de consensual, o conceito de “rendimento real efetivo” tem gerado algumas divergências acerca da sua real aplicabilidade e constitucionalidade.

Neste seguimento, de forma genérica, o conceito de rendimento real das empresas corresponde ao rendimento efetivo e está de acordo com a sua capacidade contributiva, respeitando, igualmente, o princípio da igualdade fiscal.

Contudo, Teixeira Ribeiro (1997) considera rendimento real não só aquele que o contribuinte efetivamente obteve, tendo sido apurado, como também o rendimento real presumido.

Assim, a aplicação de métodos indiretos considera-se apenas em caso de inobservância de informação que corresponda ao rendimento real obtido, pretendendo uma aproximação à realidade do sujeito passivo.

Por norma, aquando da aplicação de métodos diretos, a matéria tributável do sujeito passivo é determinada com base na informação contida na declaração anual de rendimentos¹⁹, prevalecendo o princípio da declaração, onde “o apuramento da matéria tributável far-se-á com base nas declarações dos contribuintes, desde que estes as apresentem nos termos previstos da lei e forneçam à administração tributária os elementos indispensáveis à sua verificação tributária” (Art. 59º, nº 2, do CPPT).

Deste modo, “os dados declarados pelo contribuinte e inscritos na sua contabilidade regularmente organizada devem considerar-se à partida verdadeiros” (Vasques, 2012:257).²⁰

Também, Vasques (2012: 257) defende que a determinação do lucro tributável das empresas “deve assentar fundamentalmente na respetiva contabilidade, cuja função é a de dar a conhecer a situação económica das empresas a todos aqueles que com ela mantenham relações”.

Sérgio Ribeiro (2010: 24) refere que o rendimento real poderá não corresponder ao rendimento declarado. Não obstante, a maior facilidade de verificação e controlo,

¹⁹ Ver art. 16º, nº1, do CIRC, onde consta que “a matéria coletável é, em regra, determinada com base em declarações do sujeito passivo, sem prejuízo do seu controlo pela administração fiscal”.

²⁰ A entrega de declaração, enquanto obrigação acessória do sujeito passivo, consta no art. 31º, nº 2, da LGT, onde “são obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente, a apresentação de declarações, exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações”.

“tornou corrente identificar [o rendimento real efetivo] como [sendo o] rendimento apurado com base nas declarações dos contribuintes, suportadas por elementos de teor contabilístico”. Assim, a tributação do rendimento declarado poderá necessitar de prévia “comprovação e verificação dos elementos contabilísticos”.

Do mesmo modo, o legislador apesar de se basear na informação declarada e formulada pelo sujeito passivo (presunção de veracidade da informação contabilística) faz uso de alguma prudência, o que leva por vezes à aplicação de métodos indiretos.

Neste seguimento, a presunção de veracidade da informação contabilística encontra-se indiretamente contemplada, por via de presunção legal, no art. 75º, nº 1, da LGT. Em consequência, dos Santos (1999: 90), afirma que esta presunção de veracidade na contabilidade

Assenta em certos pressupostos [como] o da contabilidade ter sido organizada de acordo com a lei comercial e fiscal (e com os princípios da normalização contabilística) e o [de] que os dados e apuramentos dela [decorrentes] não contêm erros, inexatidões ou outros indícios fundados de que ela não reflete a matéria tributável efetiva do contribuinte.²¹

Portanto, em regra, sendo cumpridas as obrigações declarativas pelos contribuintes e caso não se verifique uma ou mais das situações enunciadas no nº 2, do art. 75º da LGT, o recurso a métodos indiretos no cálculo da matéria tributável não é aplicável.²²

Decorrente da relação entre a contabilidade e a fiscalidade surgem três perspetivas. Atualmente, numa relação de dependência parcial do direito fiscal face ao direito contabilístico, o lucro tributável baseia-se no resultado contabilístico mas procede a correções extracontabilísticas, por forma a respeitar as normas fiscais. Assim,

Na determinação ou apuramento do lucro tributável das empresas, não segue o IRC nem o modelo de dependência total, em que haveria coincidência do resultado contabilístico com o resultado fiscal, nem o modelo da autonomia, em que o lucro tributável seria apurado de maneira totalmente autónoma face ao resultado contabilístico (Casalta Nabais, 2011: 588-590).

²¹ Segundo o art. 75º, nº 1, da LGT “presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos da lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas e de acordo com a legislação comercial e fiscal”.

²² Excetua-se o método de aplicação automático de tributação do rendimento real presumido, onde mesmo cumprindo todas as obrigações, ao sujeito passivo ser-lhe-á aplicado o método indireto de tributação (Regime Simplificado).

Um modelo de total autonomia entre a contabilidade e a fiscalidade não passa de um cenário hipotético pois a “criação de um corpo de regras fiscais próprias e exaustivas sobre o apuramento dos resultados empresariais [revelar-se-ia] desnecessária, inviável, onerosa e de complexidade excessiva” (Tavares, 1999: 50).

Contrariamente, apesar da maior viabilidade de aplicação do modelo de total dependência entre estas duas ciências, tal não é possível. Segundo Tavares (1999: 56), a contabilidade ambiciona alcançar uma “imagem fiel e verdadeira” da situação da empresa mas para tal “os gestores da sociedade, ao elaborarem as respetivas contas, gozam de uma discricionariedade vinculada, em função dos fins e dos destinatários da respetiva informação”, o que levaria a um aumento da evasão fiscal.

De igual modo, Casalta Nabais (2013: 7) dá-nos conta de que “a matéria tributável do IRC é determinada pelo próprio contribuinte na declaração-liquidação, pois no IRC há lugar a autoliquidação. Nestes casos, [...] a administração limita-se a fiscalizar, *a posteriori*, a correção das referidas declarações”.

Todavia, em caso de não observância da entrega de declaração de rendimentos, cabe à AT fazer uso da avaliação indireta e determinar a matéria tributável. “Esta terá por base os elementos de que a AT dispuser ou os obtidos pelos serviços de fiscalização/inspeção tributária” e se necessário, em caso excecionais, poderá fazer uso de métodos indiretos (Casalta Nabais, 2013: 8).

Assim, “o imperativo da realidade sobrepõe-se ao hipotético imperativo constitucional”.²³ Isto é, em caso de o rendimento real efetivo, obtido através da declaração das empresas, ser inverídico, a lei prevê a aplicação de métodos indiretos.

Portanto, o sujeito passivo apresenta-se como preponderante na determinação do lucro tributável. Assiste-se a uma alteração de paradigma, onde de “um esquema de cumprimento de deveres fiscais assentes nos tradicionais momentos de lançamento, liquidação e cobrança [se passa] para um esquema moderno de tributação, com o imposto a ser determinado segundo a autoavaliação feita pelo contribuinte” (Saldanha Sanches, 1997: 110).

²³ Ver melhor em Carreira, Henrique (2005) “A Tributação das Sociedades na Constituição e na Reforma de 1988/89” in Associação Fiscal Portuguesa (ed.) *15 anos da Reforma Fiscal de 1988-89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*. Coimbra: Almedina, 145 – 153.

“A competência para a avaliação direta é da administração tributária e, nos casos de autoliquidação, do sujeito passivo”, sendo que “visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação” (Art. 82º, nº 1, da LGT e art. 83º, nº 1, da LGT).²⁴

Noutra perspetiva, a tributação baseada no lucro real representou um ponto de viragem nas funções da Administração Tributária, a chamada “privatização de funções”.

Atualmente “a administração tem o poder-dever de controlar a declaração, de verificar a contabilidade das empresas e os seus fundamentos” para que se impeçam abusos por parte do contribuinte (dos Santos, 1999: 91), predominando um papel vigilante e de controlo sobre as declarações dos contribuintes.

No entanto, Lourenço (2013: 63) dá-nos conta dos complexos e extensos deveres com que as empresas se deparam perante a Administração Fiscal. O dever de cooperação e os deveres declarativos depressa se transformam numa “vasta e complexa teia de deveres acessórios que impõem a colaboração do contribuinte, [baseando-se na] contabilidade, a qual para além de dever estar permanentemente organizada, deverá retratar fielmente a realidade económica do contribuinte”.

Deste modo, surgiram regimes alternativos ao Regime Geral de Tributação (RGT) como o Regime Simplificado de Tributação (RST), com o objetivo de reduzir a complexidade do sistema fiscal, tal como será explicado no ponto seguinte.

Num sistema de tributação do rendimento real, um dos principais obstáculos da AT, e consequente desvantagem deste sistema, é averiguar a real situação do contribuinte. Ou seja, existem incertezas quanto à veracidade da informação contabilística pois há dificuldades em “tributar as efetivas manifestações de riqueza, o rendimento efetivamente recebido pelos particulares ou o lucro obtido pelas empresas” (Saldanha Sanches, 1997: 117).

²⁴ Deste modo, “dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável. [...] [Na] relação entre a contabilidade e a fiscalidade continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correções - positivas ou negativas – enunciadas na lei [...]” (Ponto 10, Preâmbulo do IRC, 2014).

Destaca-se ainda, a dificuldade do sujeito passivo em cumprir os seus deveres contabilísticos e fiscais, por desconhecimento ou dificuldade de compreensão da legislação fiscal (alguma complexidade e ambiguidade das normas fiscais), representando uma excessiva carga fiscal para alguns sujeitos passivos (Lourenço, 2013).

Conclui-se que, um regime de tributação do rendimento real efetivo representa uma tentativa de aproximação à realidade, sendo “o rendimento real apurado a partir da contabilidade, o que, em princípio, assegura a efetividade das operações consideradas” (Morais, 2009: 169). Todavia, existem situações excecionais em que este método se mostra inadequado tais como, quando “não é exigível que o sujeito passivo realize as complexas operações que o sistema supõe; ou [quando] o apuramento feito por tal forma deve ser entendido, no caso concreto, como não traduzindo a realidade” (Morais, 2009: 169).²⁵

Assim, “o recurso a métodos indiretos é considerada uma exceção, usando a avaliação direta critérios objetivos (Art. 81º, nº 1 e art. 84º, da LGT).

2. AVALIAÇÃO INDIRETA

Terminologicamente, o conceito de avaliação indireta tende para duas vertentes intimamente ligadas mas distintas nos factos necessários à sua aplicação.

Assim, num sentido mais amplo, a avaliação indireta tem por base a violação de um dever, a de “falta de colaboração do contribuinte [e] carência ou deficiência dos elementos fornecidos por ele”, sendo o rendimento determinado *à posteriori*. Contrariamente, numa outra vertente, a avaliação indireta poderá basear-se na aplicação de métodos automáticos de tributação, baseando-se na “predeterminação do rendimento tributável, por opção do sujeito passivo” (Sérgio Ribeiro, 2010: 36-252).

O mesmo autor refere, ainda, diferentes estruturas conceptuais que a avaliação indireta compreende: 1) dimensão subjetiva ou material – avaliação indireta enquanto regime; 2) dimensão adjetiva ou formal – avaliação indireta enquanto procedimento.

²⁵ Assim, ao considera-se que o imposto incide “fundamentalmente” sobre o rendimento real, tal como estabelecido no art. 104º, da CRP, o legislador pretende estabelecer o “rendimento efetivamente obtido” enquanto regra geral, instituindo uma linha orientadora, apesar de admitir exceções que se mostrem validamente fundamentadas e justificadas (Morais, 2009).

Assim, a avaliação indireta apresenta-se como um regime jurídico de determinação da matéria tributável mas enquadra-se, também, no procedimento tributário.

De entre as diferentes características da avaliação indireta importa destacar: a) natureza substantiva – ao quantificar a matéria tributável; b) carácter excecional – em que apenas pode ser aplicada pela AT, nas situações previstas na lei, e quando não seja possível aplicar a avaliação direta; c) carácter não discricionário – a AT não tem total liberdade sobre os métodos a aplicar; d) carácter não sancionador – não procura sancionar o sujeito passivo pelo incumprimento do dever de cooperação mas antes determinar o “valor efetivo da obrigação que não foi cumprida” (Sérgio Ribeiro, 2010: 200-216).

Todavia, apenas a violação do dever de cooperação por parte do sujeito passivo, fundamenta a aplicação da avaliação indireta. Isto é, o recurso a métodos indiretos dá-se quando se verifique o não cumprimento de deveres como o “dever de declaração, o das obrigações contabilísticas e do imperativo da colaboração com a inspeção (Art. 88º, da LGT e art. 10º, do RCPIT)” (Sérgio Ribeiro, 2010: 251).

Deste modo, segundo Ferreira (2013: 25 - 26), tendo por base o art. 87º, nº 1, da LGT poderemos destacar duas realidades distintas: 1) a al. a) – no caso do regime simplificado de tributação, o uso de métodos indiretos “não resulta de qualquer incumprimento por parte do sujeito passivo das suas obrigações fiscais, antes resulta de uma opção por um regime de tributação que se pretendia de aplicação a contribuintes de pequena dimensão”; 2) entre al. b) e f) – o recurso a métodos indiretos decorre de situações de incumprimento, concretamente previstas, e por isso é “quebrada a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes, sendo impossível determinar diretamente a matéria tributável segundo os critérios próprios de cada tributo”.

Todavia, para Sérgio Ribeiro (2010: 248) as “manifestações de fortuna ou acréscimos patrimoniais não justificados” deverão ser enquadradas num terceiro grupo, pois apenas se pretende fazer o “controlo dos meios diretos disponibilizados pelo sujeito passivo, de forma a evitar eventuais situações de fraude ou evasão fiscal”.

De igual modo, Casalta Nabais (2011: 319) refere a existência de quatro situações distintas na avaliação indireta: 1) tributação (por opção) do rendimento normal, no caso da

aplicação do regime simplificado; 2) “determinação da matéria coletável por métodos indiretos, no caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta”; 3) tributação (imposta) do rendimento normal, em caso de “desvio significativo do lucro apurado para menos e no caso de sistemáticos resultados negativos ou nulos”; 4) “presunção de não declaração de rendimentos”, em situação de manifestação de fortuna.

Contudo, no caso do Regime Simplificado tratar-se-á não de um rendimento normal mas de um rendimento real presumido tendo em conta que se previa até 2010 a aplicação de “indicadores objetivos de base técnico-científica para os diferentes setores de atividade económica” (art. 31º, nº 1, CIRS), pretendendo-se tributar um rendimento aproximado da realidade e não um rendimento normal.

Para Sérgio Ribeiro (2010: 60-63) a avaliação indireta surge como uma das “variantes” da tributação presuntiva ou da, correntemente designada, tributação indireta. A tributação presuntiva engloba dois tipos de tributação: 1) avaliação objetiva (neste trabalho designada de avaliação indireta com base em métodos automáticos) e 2) avaliação indireta. Tal como refere Sérgio Ribeiro (2010: 63):

A tributação presuntiva pode substituir a tributação baseada nas declarações dos contribuintes e elementos de teor contabilístico, [...], em duas situações: quando *ab initio*, por uma questão de simplicidade e praticabilidade, se fixa essa forma de determinação da matéria tributável; ou quando a informação disponibilizada pelos contribuintes não é suficientemente credível para nela ser fundada a tributação.

Neste sentido, a avaliação objetiva “pretende ser um modo alternativo de determinação do rendimento tributável relativamente à determinação do rendimento com base na declaração do contribuinte e elementos contabilísticos que lhe servem de suporte”. Todavia, a avaliação indireta “envolve alguma margem de apreciação por parte da Administração; [...] e tem igualmente um carácter sancionatório” (Sérgio Ribeiro, 2010: 63).

Os métodos indiretos permitem uma maior segurança na obtenção de receitas fiscais e o imposto tem maiores facilidades de gestão, para além de constituírem um instrumento de combate à evasão e fraude fiscal. Ou seja, para a administração fiscal as “exigências de fiscalização do contribuinte” reduzem-se (poupança nos custos administrativos), “na medida em que estes estão sujeitos a uma base fixa durante um

determinado período e ao mesmo montante de imposto a pagar, durante esse período. (Mota Lopes, 2003: 70-71).

Em conclusão, Lourenço (2013: 157) considera que o recurso a métodos indiretos encontra fundamento no princípio da verdade material, da capacidade contributiva e da igualdade. Deste modo, no regime simplificado pretende-se reduzir as obrigações dos sujeitos passivos com menores rendimentos – princípio da proporcionalidade, da igualdade e da capacidade contributiva; nos casos de “impossibilidade de comprovação da matéria tributável declarada” faz-se uso de diferentes mecanismos por forma a apurar “os rendimentos obtidos pelos contribuintes” – princípio da igualdade e da capacidade contributiva; e em situações de

injustificado afastamento da matéria tributável aos índices técnico-científicos, a Administração lançará mão de presunções que, visando não só o combate da fraude e evasão fiscal, como também obstar à violação das regras de livre concorrência, garantem efeitos distorcidos menores do que se tributasse o rendimento declarado (Lourenço, 2013: 157).

2.1. MÉTODOS INDIRETOS

Com a Reforma de 1988/89, a aplicação de métodos indiretos passa a verificar-se apenas em casos de expressa

Impossibilidade de comprovação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação dos lucros tributáveis, devendo esgotar-se as possibilidades de apuramento dos lucros com base nas regras próprias de cada imposto. O caráter subsidiário da avaliação indireta da matéria tributável com recurso a indícios e presunções passou a ser uma evidência (Ferreira, 2013: 8).

Atualmente prevista na LGT, a avaliação indireta recorre frequentemente ao uso de índices ou presunções por forma a determinar rendimentos reais presumidos ou, outrora, rendimentos normais.

A aplicação dos métodos indiretos deve ter subjacente a ideia de subsidiariedade, onde “só é aceitável quando for impossível a determinação do rendimento a partir da contabilidade do sujeito passivo, ou porque não existe, ou porque não éável que corresponda à realidade” (DGI, 2008).²⁶

²⁶ Tal como decorre do art. 85º, nº 1, da LGT, “Só se recorre à avaliação indireta quando houver impossibilidade de determinar a matéria tributável com base na avaliação direta” (Ribeiro, 2010: 252).

A excecionalidade constitui outra característica da avaliação indireta, onde “na falta de declaração, compete à [AT], quando for caso disso, a determinação da matéria coletável” (Art. 16º, nº 2, do CIRC), fazendo uso de métodos indiretos com a devida fundamentação e segundo os art. de 87º a 89º, da LGT. A avaliação indireta “não se aplica como regra geral, mas apenas nas situações previstas na lei” (Sérgio Ribeiro, 2010: 252).

Por fim, tem uma natureza presuntiva pois “a determinação da matéria tributável assenta em indícios ou factos base que se ligam a um determinado quantitativo, por um nexo de probabilidade” (Sérgio Ribeiro, 2010: 251).

“É à AT que compete demonstrar a quebra de presunção de veracidade das declarações dos contribuintes [...] e passa a caber ao contribuinte demonstrar que houve erro ou manifesto excesso na quantificação da matéria tributável” (Ferreira, 2013: 67).

Deste modo, verificando-se a violação do dever de cooperação ou do princípio da veracidade da informação contabilística declarada pelo sujeito passivo, compete à AT proceder ao uso de métodos indiretos por forma a “[determinar o] valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha” (Art. 82º, nº 2 e art. 83º, nº 2, da LGT).

Aquando da impossibilidade de comprovar e quantificar direta e exatamente a matéria tributável, a LGT, no art. 90º, nº 1, prevê um conjunto de critérios que visam determinar a matéria tributável do sujeito passivo.²⁷

Assim, apesar da aplicação dos métodos indiretos se revestir de um carácter sancionatório, este trata de “reações legais a situações anómalas e irregularidades imputáveis aos contribuintes” e “não viola o princípio da generalidade da tributação e da capacidade contributiva” (Gomes, 1999: 131-132).

Por fim, importa referir que a avaliação indireta baseada na tributação do rendimento real presumido não apresenta “objeções de constitucionalidade”. O mesmo

²⁷ Tal como consta no art. 90º, nº 1, da LGT, os critérios disponíveis aquando da determinação da matéria tributável por métodos indiretos são: “a) as margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimento de serviços de terceiros; b) as taxas médias de rentabilidade de capital investido; c) o coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos; d) os elementos e informações declaradas à administração tributária [...]; e) a localização e dimensão da atividade exercida; f) os custos presumidos em função das condições concretas da atividade; g) a matéria tributável do ano ou anos mais próximos [...]; h) o valor de mercado dos bens ou serviços tributados; i) uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte”.

não se sucede no que toca à avaliação indireta com base na tributação do rendimento normal, pois “o imposto incidirá, não sobre o rendimento que o contribuinte obteve, mas sobre o rendimento que poderia ter obtido” (Morais, 2009: 169).

2.2. MÉTODOS DE APLICAÇÃO AUTOMÁTICA (AVALIAÇÃO OBJETIVA)

Segundo Sérgio Ribeiro (2010: 320), a determinação da matéria tributável com base em métodos indiretos de aplicação automática (avaliação objetiva) “assenta [...] em critérios objetivos, previamente fixados, de aplicação geral e de funcionamento automático, sem depender da verificação dos pressupostos de inexatidão ou insuficiência dos elementos declarados”.

Assim, neste caso, a aplicação de métodos indiretos deriva de opção do sujeito passivo e não de iniciativa de aplicação por parte da AT (Ferreira, 2013).

Tal como a avaliação direta, a avaliação objetiva recorre, por vezes, à informação facultada pelo sujeito passivo como registos contabilísticos e às suas declarações. Contudo, a avaliação objetiva apenas atende ao registo de determinados elementos da contabilidade, por forma a determinar a matéria tributável (Ribeiro, 2010: 320-323).

Neste sentido, as principais características deste método de tributação é o carácter alternativo e a voluntariedade.

Por um lado, considera-se alternativo por se tratar de um método opcional ao método de tributação do rendimento real. Por outro, considera-se voluntário na medida em que o sujeito passivo poderá “[solicitá-lo] dentro dos prazos estabelecidos, [...]” ou não fazer uso da opção de renúncia aquando da aplicação deste método (Sérgio Ribeiro, 2010: 344).

Os métodos indiretos de aplicação automática permitem uma maior simplificação na determinação da matéria tributável pois ao exonerar o sujeito passivo de determinados deveres/obrigações contabilísticas e fiscais, os seus custos de cumprimento reduzem-se. Por norma, é dirigido a sujeitos passivos de pequena dimensão, onde “se lhes deixa de ser exigida uma contabilidade organizada” (Sérgio Ribeiro, 2010: 321).

Noutra perspetiva, também a AT

Vê reduzidos os seus custos administrativos, dado que, [tem] as suas tarefas de fiscalização atenuadas [...] e facilitará, eventualmente, a disponibilização de

meios para controlar melhor os contribuintes sujeitos ao regime geral de tributação, permitindo [...] promover o combate à evasão fiscal (Sérgio Ribeiro, 2010: 321).

Em conclusão, a “adoção de regimes de tributação de rendimentos presumidos [...] conduz a um aligeiramento das obrigações contabilísticas e fiscais, [...] diminuindo a carga burocrática” para os pequenos contribuintes (empresários individuais e sociedades), isto ao nível de um “sistema de tributação presumido assente no cálculo da matéria tributável por coeficientes fixos, pois [através] de indicadores e monografias a conclusão não é tão linear”, devido a exigências na sua “elaboração e constante atualização” que levam a um aumento dos custos administrativos para a AT (Mota Lopes, 2003: 71).

Neste âmbito podemos destacar, o Regime Simplificado enquanto regime alternativo ao Regime Geral de Tributação pois com base em vários fatores como o “volume de negócios, o volume de vendas, coeficientes, indicadores vários [...] estabelece uma matéria tributável alternativa relativamente à que seria obtida através da avaliação direta” (Sérgio Ribeiro, 2010: 341).

A) TRIBUTAÇÃO PELO RENDIMENTO NORMAL

A Reforma Fiscal de 1929, presidida pelo Professor Doutor António de Oliveira Salazar, assentava na “substituição do que se denominava método da tributação dos rendimentos reais pela tributação dos rendimentos normais” (Sérgio Ribeiro, 2010: 144). O rendimento normal representava um “rendimento anual médio presumido dos contribuintes e inculcava um sistema misto de impostos reais ou objetivos, celulares e de taxas proporcionais [e] a estes impostos acrescia um imposto global de sobreposição [...], um imposto complementar”.²⁸

Complementarmente, Azevedo (2010: 11), refere que esta Reforma

[...] Pretendeu essencialmente superar o manifesto desconhecimento da matéria coletável, combater a fraude fiscal, corrigir a violência das taxas tributárias e reduzir a complexidade das práticas burocráticas. Então, o legislador mostrou a preferência pela tributação de valores normais, por entender que os valores reais não seriam, por norma, atingíveis pelo imposto, redundando em injustiças.

²⁸ Ver melhor em Magalhães, Luís (2005) “O IRC no contexto internacional” in Associação Fiscal Portuguesa (ed.) *15 anos da Reforma Fiscal de 1988-89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*. Coimbra: Almedina, 184 - 238.

[Contudo], isto veio a revelar-se de alcance limitado e provisório, embora haja acabado por experimentar uma vida prolongada de cerca de 30 anos.

Segue-se a Reforma de 1958/65, presidida pelo Professor Doutor José Joaquim Teixeira Ribeiro, na qual constava uma fracassada tentativa de afastamento do rendimento normal e a implementação do princípio de tributação segundo o rendimento real.²⁹

Tendo sido reformulado o imposto da Contribuição Industrial, as micro e pequenas empresas passaram a enquadrar-se no “Grupo C” – Tributação segundo o lucro normalmente obtido (rendimento normal) – as médias empresas no “Grupo B” – Tributação do lucro presumido, com base nas declarações apresentadas pelos sujeitos passivos e sujeitas a correções (rendimento real presumido) – e as grandes empresas no “Grupo A” – Tributação com base no lucro efetivamente obtido (rendimento real) (Sérgio Ribeiro, 2010: 146 - 149).

Mais tarde, com a Reforma de 1988/89, as alterações na tributação dos rendimentos foi notável, abandonando-se o chamado “sistema dos agrupamentos”, e passando a matéria coletável, em regra, a ser determinada com base no lucro declarado, constituindo a AT o principal elemento controlador da informação prestada.

Assim, “a tributação com base em presunções passou a limitar-se à avaliação indireta que apenas é desencadeada em situações excecionais e somente quando a Administração esteja impossibilitada de comprovar e quantificar diretamente a matéria tributável – a título subsidiário” (Sérgio Ribeiro, 2010: 150).

Para Sérgio Ribeiro (2010: 24) a tributação do rendimento normal distancia-se da contabilidade e não procura determinar o rendimento real ou efetivo do sujeito passivo. “Recorre, por norma, a presunções que têm por base os rendimentos médios de um determinado setor económico ou profissional”, sendo tais rendimentos médios calculados com base em “estudos que atendem a índices relativos ao nível de vida dos contribuintes e [em] informações prestadas pelas organizações representativas das categorias profissionais ou de negócio interessadas”.

²⁹ Ver melhor em Magalhães, Luís (2005) “O IRC no contexto internacional” in Associação Fiscal Portuguesa (ed.) *15 anos da Reforma Fiscal de 1988-89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*. Coimbra: Almedina, 184 - 238.

Complementarmente, Leccisotti (1990 *apud* Lourenço, 2013: 53) afirma que o rendimento normal poderá representar

O rendimento médio dos rendimentos efetivos [de um] contribuinte durante um determinado número de anos; o rendimento que permanece fixo por uma série de exercícios fiscais; ou ainda o rendimento que corresponde à média de rendimentos efetivos de um conjunto de contribuintes e, conseqüentemente, pode representar o rendimento que é possível obter em circunstâncias normais de natureza objetiva.

Contudo, um sistema de tributação segundo o rendimento normal encontra-se “muito limitado, sendo insuficiente para agregar, sob a sua égide, todas as formas alternativas à determinação da matéria coletável com base nas declarações dos contribuintes e elementos de teor contabilístico que lhes servem de suporte.” (Sérgio Ribeiro, 2010: 26).

Até há alguns anos acreditava-se que este tipo de tributação seria a mais justa e eficiente. Justa porque, comparativamente aos erros ocorridos na tributação pelo rendimento real efetivo, haveriam maiores certezas e previsibilidade; eficiente pelo facto de motivar o aumento da produtividade das empresas, sendo mais simples e barata.³⁰

Assim as principais vantagens da tributação do rendimento normal seriam “a simplicidade e o reduzido custo”, para além de possibilitar uma maior “certeza e segurança financeira” e ser “uma forma de evitar problemas de fraude e evasão fiscais” Lourenço (2013: 53).

Contudo, tal mostrou-se falacioso porque

O sistema de lucro normal impede o crescimento das empresas [pois] aumenta o risco de perder: a cada aumento da capacidade de produção liga-se um aumento certo do imposto a pagar, quando é incerto o resultado produtivo imputável a esse aumento de capacidade (Saldanha Sanches, 1997: 120-121).

Para Lourenço (2013: 56-60), a tributação segundo o rendimento normal apresenta inconvenientes como: a) Carácter demasiado arbitrário, não atendendo a “padrões médios de produção, [...] características concretas de cada empresa, as oscilações conjunturais e os resultados da atividade produtiva”; b) “Método obrigatório, rigidamente automático e de aplicação geral”; c) não respeita o princípio da capacidade contributiva e da equidade.

³⁰ Ver comentário de José Xavier de Basto em Saldanha Sanches (1997) “Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução?” *Revista Fisco*. 82/83. 109 - 122.

Presentemente, tal opção não se encontra instituída no ordenamento jurídico português, caso contrário, enfrentaria alguns problemas constitucionais (como por exemplo, com o art. 104^º, CRP).

B) TRIBUTAÇÃO PELO RENDIMENTO REAL PRESUMIDO

Contrariamente à tributação do rendimento normal, a tributação com base no rendimento real presumido tem vindo a ganhar cada vez mais apoiantes.

Segundo Mota Lopes (2003: 69), contrariamente à tributação pelo rendimento real, a tributação da matéria tributável presumida tem em conta indicadores que se tentam aproximar da realidade. Por norma, baseia-se em “critérios objetivos, previamente fixados, de aplicação geral e funcionamento automático”.

Assim, o rendimento real presumido distancia-se do rendimento normal na medida em que faz uso de presunções mas persegue a intenção de se aproximar do rendimento real do sujeito passivo (Sérgio Ribeiro, 2010: 33).

A fronteira entre a tributação do rendimento real presumido e a tributação do rendimento normal é muito ténue. No entanto, a sua distinção consiste na elisão da presunção, ou seja, enquanto no primeiro caso se admite que o contribuinte possa fazer prova em contrário do rendimento presumido calculado, aproximando-se da realidade, no segundo caso, tal não é admitido (Saldanha Sanches, 1997: 119-122).

Ainda, o rendimento real presumido encontra-se legislado pela LGT, servindo de base ao uso de métodos indiretos.

Por fim, importa referenciar o Regime Simplificado enquanto método indireto de aplicação automática pois o sujeito passivo poderá requerer a sua aplicação (*opting in*) ou quando não pretenda estar abrangido, fazer uso da opção de afastamento deste regime, passando a ficar abrangido pelo regime geral (*opting out*).

CAPÍTULO III – O REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

Como se poderá observar pelo Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996: 348), até à data não se encontravam previstos “métodos indiretos de determinação da matéria tributável, de aplicação automática”, o que, comparativamente aos restantes países da UE, se apresentava como uma lacuna do ordenamento fiscal ao nível do combate à evasão fiscal.

Segundo o Grupo para o estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal (2009: 243), associada à complexidade do sistema fiscal deverá ter-se em atenção a justiça que este imana.

Tal preocupação deve-se ao facto de a existência de várias exceções à regra poder dar lugar a um excessivo e desigual aproveitamento dos benefícios decorrentes do planeamento fiscal. Além do que, “um sistema fiscal complexo ao nível normativo é criador de mais situações de divergência quanto à interpretação/aplicação da lei, com os custos [...] que os litígios assim originados implicam para os diversos intervenientes”.

Pelo que, no Relatório do Grupo de Trabalho para a Simplificação do Sistema Fiscal Português (2007: 38) consta que “os métodos simplificados de determinação dos lucros traduzem-se pela aplicação de medidas de simplificação contabilística e fiscal, mantendo-se, em princípio, a determinação da matéria coletável baseada no rendimento real declarado”, visando principalmente reduzir as obrigações acessórias das pequenas empresas.

Contudo, atualmente assiste-se a um elevado grau de complexidade normativa do sistema fiscal português dada a tentativa de ajustamento da realidade fiscal à realidade económica cada vez mais complexa (Grupo para o estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, 2009).

Assim, o mesmo Grupo de Trabalho (2009: 241-242) dá conta da necessidade de, ao projetar alguma complexidade no sistema fiscal ter em conta fatores como

- i) um sistema fiscal tem por objetivo primordial a obtenção de receitas; ii) a utilização do instrumento fiscal para a realização de objetivos extra fiscais implica a introdução de exceções às regras do sistema, em prejuízo da sua simplicidade e, conseqüentemente, da sua eficácia; iii) o instrumento fiscal não é, por regra, o

meio mais eficaz de prosseguir objetivos extra fiscais [...]; [...] v) reafirma-se que um bom sistema fiscal é o que tem uma ampla base tributável [...]; vi) há que avaliar previamente os custos de contexto que cada alteração legislativa irá implicar [...];

1. JUSTIFICAÇÃO DA APLICAÇÃO DE REGIMES SIMPLIFICADOS

Segundo Mota Lopes (1997: 28-37) existe um conjunto de fatores que determinam, favorável e desfavoravelmente, a atividade de uma PME, entre eles: 1) fatores económicos; 2) fatores relacionados com a gestão; 3) fatores financeiros e 4) fatores conexos com a complexidade do enquadramento administrativo, legislativo e fiscal.

Dentro dos fatores económicos e financeiros podemos enquadrar a dificuldade das PME em ter acesso a fontes de financiamento diversificadas e com custos mais reduzidos, que lhes permitam um aumento de capital e de dimensão, por forma a fazer face à concorrência das grandes empresas.

Quanto a fatores relacionados com a gestão das PME, destacar a sua capacidade de criação de emprego e de adaptação às alterações de mercado mas apontar contudo, a sua capacidade de gestão pouco estratégica e organizada e a insuficiência de mão-de-obra especializada.

No que toca a fatores relacionados com a legislação fiscal, importa destacar a complexidade do sistema fiscal português enquanto fator influenciador na tomada de decisões das PME. Assim, regulamentações fiscais mais complexas implicam um aumento da carga fiscal (aumento dos custos de cumprimento), para além de “desencorajar à criação de empresas, o recrutamento, a iniciativa e a inovação”.

Deste modo, Mota Lopes (2003: 54) salienta que um dos principais fundamentos para a simplificação do sistema fiscal é a “crescente complexidade dos sistemas fiscais, [que se traduz] no aumento da resistência dos contribuintes, da evasão e fraude [fiscal]”.

Freedman (2009) refere a impossibilidade de alcançar uma simplicidade total mas, no entanto, refere a possibilidade de alcançar um sistema estável e boas estruturas fiscais, que possam beneficiar particularmente as pequenas empresas.

Neste sentido, a mesma autora coloca as seguintes questões: Justifica-se um tratamento diferenciado para as PME? Se sim, “quais os mecanismos a usar, apoios financeiros ou benefícios fiscais?” (Freedman, 2009: 169).

Cabe a cada Estado, seguindo o princípio da Comissão Europeia, “Think Small First”, adotar políticas e medidas que coloquem as PME no centro da economia da UE.³¹

Igualmente, Freedman (2009: 156) expõe alguns pressupostos que as políticas para pequenas empresas deverão considerar, tais como:

1. Um sistema de tributação de pequenas empresas não deve distorcer decisões comerciais sobre a forma de organização das empresas ou permitir que as pessoas envolvidas em atividades económicas similares sejam tributadas de forma diferente [...] Deve visar a neutralidade entre as diferentes formas legais a menos que hajam razões adequadas para a divergência;
2. O sistema tributário não deve discriminar as pequenas empresas [...];
3. O sistema tributário pode ser proveitosamente utilizado para neutralizar falhas do mercado em relação às pequenas empresas se houver necessidade comprovada e um potencial benefício para a economia [...];
4. [...] Requisitos de entrada podem criar distorções, barreiras ao crescimento e complexidade [...];
5. Escolhas e mudanças são dispendiosas para as pequenas empresas, que podem preferir um imposto de base alargada e simples, a uma taxa mais elevada com uma série de isenções.³²

No que toca ao conceito de simplicidade fiscal, serão analisadas diferentes perspetivas entre as quais: legislativa, administrativa e política.

Num prisma legislativo, o conceito de simplicidade relaciona-se com a extensão e complexidade da legislação fiscal, que provoca erros e dificuldades na interpretação da lei. Num prisma administrativo constam por um lado, as dificuldades sentidas pelos contribuintes no cumprimento das obrigações fiscais e por outro, a facilidade ou dificuldade que a administração fiscal sente em gerir e administrar o sistema fiscal. Por fim, no prisma político, a simplicidade representa um dos objetivos basilares de uma “estratégia de simplificação fiscal bem-sucedida”.³³

³¹ Comissão das Comunidades Europeias (2008) *Comunicação nº 394*. Bruxelas: Comissão das Comunidades Europeias.

³² Tradução livre. No original consta: “This paper proceeds on the following assumptions about policy: 1. A small business taxation system should not distort commercial decisions about form of business organisation or enable those engaged in similar economic activities to be taxed differently unless this is intended for considered policy reasons: in other words it should aim at neutrality between different legal forms, including incorporated firms, unincorporated firms and employment, unless there are appropriate reasons for divergence; 2. The tax system should not discriminate against small businesses [...]; 3. The tax system *might* usefully be used to counteract market failures in respect of small firms if there is a proven need and potential benefit to the economy [...]; 4. [...] Entry requirements can themselves create distortions, barriers to growth and complexity. [...]; 5. Choice and change are costly for small businesses which may prefer a simple, broad-based tax to a higher rate with a series of concessions” (Freedman, 2009: 156).

³³ Grupo de Trabalho para a simplificação do sistema fiscal (2006) “Simplificação do Sistema Fiscal Português – Relatório Final” (policopiado) publicado no Caderno da Ciência e Técnica Fiscal nº 201.

Relativamente à simplicidade regulamentar, uma forma simplista de a avaliar é observando o número e a densidade dos códigos e outras regulamentações fiscais. Assim, quanto maior o número e a densidade da legislação fiscal, menor a simplicidade do sistema fiscal. Todavia, quantidade poderá não traduzir qualidade, devendo esclarecer-se se a “lei fiscal é clara e perceptível” (Mota Lopes, 2003: 58) pois “uma outra forma de complexidade tributária pode residir na subjetividade e falta de clareza da lei fiscal a qual [...] origina incerteza quer no cálculo do imposto quer quanto às obrigações fiscais acessórias” (Relatório Simplificação do Sistema Fiscal Português, 2007: 15).

Ao nível da simplicidade administrativa constam os custos com a persecução do objetivo geral da administração das finanças, a cobrança de impostos. Tais custos envolvem tanto o setor público (custos administrativos) como o setor privado (custos de cumprimento) e dizem respeito a todas as obrigações fiscais.

Do relatório anteriormente mencionado consta que, os custos administrativos dizem respeito aos custos suportados pela administração fiscal, decorrentes da “elaboração, aplicação e avaliação e cobrança dos impostos”. No entanto, os custos de cumprimento dizem respeito a um conjunto de custos como, custos monetários, custos de tempo e custos psicológicos).³⁴

Segundo Mota Lopes (2013), em termos absolutos as empresas de maior dimensão suportam custos de cumprimento superiores aos das pequenas empresas. No entanto, em termos relativos é ao contrário pelo facto de os custos de cumprimento tenderem a ser regressivos.

Esta tendência regressiva deve-se por um lado ao planeamento fiscal que permite às grandes empresas o aproveitamento de maiores poupanças fiscais e, por outro, à

³⁴ Apenas nos custos monetários há facilidades de mensuração pois representam os gastos que os contribuintes têm quando recorrem a “profissionais seus assalariados [ou profissionais externos,] que tratam do apuramento e pagamento dos impostos”. Quanto aos custos de tempo, estes decorrem do “custo de oportunidade do tempo gasto pelos contribuintes individuais no cumprimento das obrigações fiscais”. Por fim, os custos psicológicos envolvem esforços e pressões que os contribuintes sentem, como a ansiedade. São custos impossíveis de quantificar mas deverá haver sensibilidade e atenção à sua existência (Sandford, 1995 *apud* Mota Lopes, 2003: 62-63).

complexidade legislativa que torna de difícil cumprimento as obrigações fiscais por parte das PME (Mota Lopes, 2010).

Neste seguimento, Freedman (2009) aponta a regressividade dos custos de cumprimento como uma das razões para a existência de benefícios fiscais para as pequenas empresas. Estas têm por norma funcionários menos especializados e sem experiência, o que exige maior tempo na compreensão e aplicação das normas fiscais ou em alternativa, o recurso a pessoal especializado

Todavia, uma reforma fiscal que vise atingir as PME não deverá residir na pura criação de benefícios ou isenções mas implicar alterações no sistema tributário como um todo.

Martins (2010) salienta como limite à simplificação o *trade off* entre os benefícios e os custos associados para a política fiscal como um todo. Devido a um ambiente marcado pela globalização e complexidade da realidade económica, também o sistema fiscal se desenvolve no sentido da complexidade, por forma a combater a evasão fiscal.

De igual modo, Xavier de Basto (2004: 9) refere o *trade off* entre a simplicidade e a eficiência, estabilidade e receitas fiscais pois a criação de regimes fiscais especiais irá obrigar a alterações na legislação e afetar cada um destes aspetos.

Particularmente, no que respeita aos pequenos contribuintes, Martins (2010: 116) afirma que a Contabilidade poderá ser usada como mecanismo de fuga fiscal, pela alteração da informação contabilística por forma a minimizar o pagamento de impostos. Tal, justifica-se ainda pela perceção de que a AT “não é particularmente diligente, [...] e é reduzida a probabilidade de auditorias fiscais”.³⁵

Este regime especial, mais simplificado, poderá ainda contribuir para a equidade do sistema fiscal pois os contribuintes que até aí não eram tributados encontram-se agora sujeitos a determinadas regras, mitigando a evasão fiscal.

Freedman (2009) salienta que se a simplificação conduzir a uma aplicação mais fácil das normas fiscais e reduzir as situações de incumprimento dos contribuintes, será um

³⁵ Tradução livre. No original consta: “[...] when the tax administration is seen as not particularly diligent and, consequently, the probability of tax audits is low” (Martins, 2010: 116).

benefício para a economia, dado o aumento de eficiência do sistema e a maior arrecadação de receitas.

No mesmo sentido, a Comissão Europeia (2007: 7) aponta como um dos principais motivos para os elevados custos de cumprimentos das pequenas empresas a complexidade do sistema fiscal, sendo também justificados pelas

- 1) Frequentes alterações nas leis fiscais; [...];
- 3) Existência de diferentes administrações tributárias;
- 4) Incompreensibilidade na forma e conteúdo das leis fiscais;
- 5) Reduzidos e inflexíveis prazos para o pagamento de impostos (originam problemas de *cash flow*);
- 6) Custos com consultores fiscais;
- 7) Procedimentos de registo;
- 8) Insuficientes conhecimentos dos proprietários das empresas;
- 9) Falta de soluções informáticas;
- 10) Elevados custos na elaboração de contas.³⁶

Segundo Martins (2010: 121), nas economias desenvolvidas, as razões para a implementação de regimes simplificados prendem-se com a existência de elevados custos administrativos para as pequenas empresas e a falta de recursos da AT em controlar este segmento de empresas. Pretende-se, ainda, que promova a equidade global do sistema fiscal ao motivar os contribuintes faltosos para o cumprimento das suas obrigações fiscais.

Assim, o anterior autor conclui que o regime simplificado de tributação, na maioria dos países, é vantajoso para a administração fiscal pois o segmento de pequenas empresas tem vindo a crescer e, de outra forma, esta não conseguiria um adequado controlo destes sujeitos passivos, dada a falta de recursos.

Freedman (2009: 168-169) justifica o apoio de medidas fiscais mais favoráveis para PME através dos seguintes argumentos:

- i) Necessidade de combater falhas de mercado;
- ii) combater desvantagens inerentes de ser pequeno, como custos de cumprimento regressivos e assimetria na tributação dos lucros e prejuízos;
- iii) necessidade de assegurar que as pequenas empresas podem sobreviver a eventos familiares e outros que podem ameaçar a sua continuidade. [Ainda há o argumento de que] as pequenas empresas são importantes para a economia na criação de riqueza, estimulando a concorrência e a criação de emprego [...].³⁷

³⁶ Tradução livre. No original consta: “1) Frequent changes of tax laws; 2) Complexity of tax systems (tax systems are more geared to large enterprises); 3) Existence of different tax administrations; 4) Incomprehensible language of tax laws, including incomprehensible forms; 5) Short and inflexible deadlines for tax payments (resulting in cash flow problems); 6) Costs of tax consultants; 7) Registration procedures; 8) Insufficient knowledge of business owners; 9) Lack of software solutions; 10) High cost of preparing accounts” (Comissão Europeia, 2007: 13).

³⁷ Tradução livre. No original consta: “i) the need to counteract market failures; ii) the desirability of countering inherent disadvantages of being small such as the regressivity of compliance costs and the asymmetry of taxable profits and losses; iii) the need to ensure that small businesses can survive family and other events which might threaten to break them up. Overriding all these is the argument that small

Importa referir que a criação de um regime alternativo de tributação como o Regime Simplificado não constitui uma violação do princípio da igualdade fiscal, isto porque a “lei [é] geral e abstrata, tratando da mesma maneira todos os que merecem o mesmo tratamento, e merecem o mesmo tratamento os que têm a mesma capacidade contributiva”. Assim, o que é diferente deve ser tratado diferentemente, tanto pelo legislador como pelo intérprete. (de Campos e de Campos, 1997: 123).

Legitimando a aplicação do RST, o Supremo Tribunal Administrativo refere que,

O sistema de tributação de acordo com o regime simplificado não é incompatível com a regra do art. 104.º, n.º 2, da CRP, pois, por um lado, o facto de não se tratar de uma imposição absoluta abre ao legislador ordinário a possibilidade de estabelecer exceções e, por outro lado, sendo garantida a todos os sujeitos passivos de IRC a possibilidade de serem tributados pelo rendimento real se o pretenderem, é manifesto que a exceção prevista não desvirtua aquele regime regra de tributação das empresas pelo rendimento real (Supremo Tribunal Administrativo, 2007).³⁸ [Ainda], não é irrazoável [um] regime simplificado de tributação introduzido com o objetivo de libertar a [AT] da fiscalização de contribuintes de pequena dimensão [...] e assegurar a tributação em sectores de atividade de difícil controlo e de fraca adesão ao cumprimento dos deveres tributários.³⁹

Tal como referido anteriormente, a aplicação de um regime simplificado exige o balanceamento entre a simplificação do sistema fiscal e o cumprimento do princípio da equidade, neutralidade e eficiência económica.

Assim, primando pela simplificação é possível, de acordo com Lourenço (2013: 159), um “alargamento da base tributável, [do] número de contribuintes e [uma] redução da evasão fiscal e da economia paralela. [...] [E] incentivará, [no] longo prazo, comportamentos declarativos e práticas contabilísticas e fiscais mais exigentes e verdadeiras”.

businesses are important to the economy in creating wealth, stimulating competition and creating jobs [...] (Freedman, 2009: 168-169).

³⁸ Supremo Tribunal Administrativo (2007/02/15), Acórdão n.º JSTA00063976, Processo n.º 0959/06, relator: Jorge de Sousa, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ee13bbfc89dfcc618025766a003f2aa6?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,regime,simplificado,irc#_Section1.

³⁹ Supremo Tribunal Administrativo (2009/11/04), Acórdão n.º JSTA00066072, Processo n.º 0553/09, relator: Isabel Marques da Silva, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ee13bbfc89dfcc618025766a003f2aa6?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,regime,simplificado,irc#_Section1.

Deste modo, as principais razões que justificam a existência de um regime simplificado de tributação baseiam-se na: 1) redução dos custos de cumprimentos, especificamente das obrigações tributárias dos pequenos contribuintes; 2) combate à evasão e fraude fiscal; 3) promoção da competitividade deste segmento de empresas; 4) redução dos custos administrativos da AT, através da racionalização de procedimentos fiscais de controlo.

2. REGIME SIMPLIFICADO: EVOLUÇÃO E CARACTERIZAÇÃO

Através de um estudo realizado em 2006, acerca dos custos de cumprimento do sistema fiscal português, é possível constatar que ao nível dos custos de complexidade legislativa, o IRC representa a área com maior complexidade no processo de atualização (35.3%), seguindo-se o IVA com 31.3% (Mota Lopes, 2006).

O mesmo estudo refere que “a preparação da informação necessária ao preenchimento das declarações fiscais, o encerramento de contas e o arquivo da informação e documentos são as atividades que consomem mais tempo internamente no processo de cumprimento fiscal” (Mota Lopes, 2006: 416).

Segundo Sérgio Ribeiro (2010: 378) o RST ao fazer uso de indicadores objetivos (indicadores técnico-científicos) enquadra-se na avaliação objetiva dado que “i) [tem] como móbil a simplificação e o combate à evasão fiscal; ii) possui carácter voluntário; iii) é uma alternativa à avaliação direta e iv) firma a sua base na figura da presunção”.

Assim, revisando as diferentes reformas fiscais em Portugal, é possível constatar dois grandes marcos ao nível do Regime Simplificado de Tributação do Rendimento, no IRC.

O primeiro marco atende à sua entrada em vigor, procedido da sua revogação em 2010, e o segundo refere-se a sua restituição, após algumas modificações, em 2014.

Em 2000 foi criada a Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI), na qual se desenvolveu a criação do Regime Simplificado em Portugal em sede de IRS e IRC.

Deste modo, em 2001, pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, este regime em sede de IRC e IRS veio afastar o resultado contabilístico, com a aplicação de indicadores de base técnico-científica a serem aprovados por portaria do Ministro das Finanças (indicadores regionalizados e melhor enquadrados com setor de atividade); caso contrário,

haveria lugar à aplicação de coeficientes fixos sobre as vendas e os restantes rendimentos (Faustino, 2004).

Este era caracterizado essencialmente por:

a) ser aplicável às sociedades e demais entidades residentes que exerciam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola [...] e cuja atividade empresarial seja de pequena dimensão, ou seja, cujos [rendimentos], no exercício anterior, não hajam excedido o valor fixado; b) ser opcional – os contribuintes potencialmente abrangidos podem escolher apurar o seu lucro segundo o regime normal de contabilizada organizada; c) ter carácter provisório – [...] resultará da aplicação de indicadores de base técnico-científica para os diferentes setores da atividade económica, a serem aprovados por portaria [mas] que nunca chegou a acontecer; d) implicar uma presunção dos [gastos] – a lei apenas presume os [gastos], aceitando, em princípio, como reais os [rendimentos] apurados pelo contribuinte; e) presunção de um rendimento mínimo tributável – o rendimento tributável dos sujeitos passivos [...] não poderá resultar inferior a determinado valor (Morais, 2009: 173-176).

Casalta Nabais (2011: 321) considera ainda que este regime apresentava dois níveis de aplicação: 1) Regime de indicadores – aplicação de indicadores de base técnico-científica “definidos para cada um dos diferentes setores de atividade económica, a implementar no futuro; 2) Regime dos coeficientes – “regime transitório, que tem por base coeficientes definidos pela própria lei, a aplicar até que aquele primeiro seja implementado”; com os quais Sérgio Ribeiro (2010: 372) complementa o Regime de imposto mínimo – “imposto mínimo, fixado através do estabelecimento do rendimento mínimo quando o rendimento coletável decorrente da aplicação daqueles coeficientes for inferior a tais montantes”.

Mota Lopes (2003: 71) defende aplicação de métodos de tributação do lucro presumido com base em coeficientes dado que “a utilização de regimes simplificados assentes nas presunções oferece as vantagens de conferir certeza e simplicidade às relações fiscais e de permitir uma rápida e regular arrecadação de receitas tributárias”.

Todavia, a principal carência deste regime de coeficientes era a escassez de coeficientes previstos, comparativamente à variedade de atividades exercidas pelas empresas. Assim, o rendimento mínimo previsto “funciona como uma plataforma de segurança [...]” (Sérgio Ribeiro, 2010: 376).

O regime com base em indicadores objetivos pretende ser um método mais sofisticado de determinação da matéria coletável, ao ser baseado em estudos económicos e estatísticos, atualizados regularmente (Sérgio Ribeiro, 2010).

No entanto, este regime em sede de IRC mostrou-se com fraca adesão, sendo revogado pela Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril.

Segundo Faustino (2004) as principais críticas a apontar ao RST criado em 2000 são: 1) manutenção de deveres acessórios igualmente aplicáveis aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime geral de tributação e a exigência de possuir contabilidade organizada; 2) a não aprovação dos indicadores previstos para cada setor de atividade; 3) coeficientes desajustados às especificidades das empresas.

Segundo o Relatório do GT para o estudo da Política Fiscal (2009: 322), Sérgio Ribeiro aponta como principais razões do insucesso do RST

i) não haver dispensa de contabilidade organizada e pelo facto de esta, mesmo apurando prejuízos, não ser relevante; ii) a obrigatoriedade de permanência durante o período de 3 anos, mesmo quando comprovada [que] o rendimento obtido é inferior ao que decorre da aplicação do mínimo de rendimento tributável previsto no RST; iii) as críticas dos TOC, dado que a simplificação do regime torna menos justificada a sua intervenção.

Deste modo, existem alguns critérios a considerar por forma a criar um bom sistema simplificado, entre os quais:

i) O sistema deverá ser fácil de cumprir e administrar [...]; ii) Deve ser coordenado com outros impostos, a fim de evitar a proliferação de limites e falta de coerência entre os diferentes impostos [...]; iii) Deve aplicar-se a um grande número de contribuintes [...]; iv) Deve proporcionar a possibilidade de o contribuinte poder optar por sair e fazer parte do regime normal [...]; v) A carga tributária deve ser percebida como apropriada. Não deve ser reduzida, dando uma injusta vantagem sobre os contribuintes que não beneficiem do sistema. Por outro lado, não deve ser muito elevada, que não atraia um grande número de contribuintes [...]; vi) O sistema deve ser estável e frequentes mudanças devem ser evitadas [...]" (Martins, 2010: 121 - 122).⁴⁰

⁴⁰ Tradução livre. No original consta "i) The system should be simple to comply with and administer [...]; ii) It should be coordinated with other taxes (especially the VAT), in order to avoid the proliferation of thresholds and lack of consistency between different taxes [...]; iii) It should apply to a large number of taxpayers [...]; iv) It should provide the possibility that the taxpayer can opt out and join the normal regime [...]; v) The tax burden should be perceived as appropriate. It should not be too low that it gives an unfair advantage regarding other taxpayers that can not benefit from the system. On the other hand, it should not be too high that it fails to attract a large number of taxpayers [...]; vi) The system should be stable, and frequent changes should be avoided [...]" (Martins, 2010).

Segundo Mota Lopes (2003: 68-69), o Regime Simplificado abrange essencialmente os pequenos contribuintes e consiste, em vários países, numa simplificação da forma de cálculo do imposto a pagar e na diminuição de obrigações fiscais e contabilísticas. Deste modo, “[a] determinação da matéria coletável [é baseada] em coeficientes fixos – métodos indiretos de aplicação automática ([...] métodos “forfait”) – [e em] métodos simplificados de cálculo do resultado ou do pagamento do imposto”.

Segundo o Relatório do GT para a Simplificação do Sistema fiscal Português (2007), vários autores defendem o uso de métodos com base em presunções (*presumptive taxation*), dada a tributação com base no rendimento real assentar em informação contabilística, por vezes pouco verídica e os registos contabilísticos das pequenas empresas serem, na sua maioria, inadequados.

No entanto, em 2014 um novo RST de tributação entrou em vigor com a Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro. Deste modo, as principais alterações são relativamente a:

- Base de incidência/designação – alteração de RST do lucro tributável para RST da matéria coletável;
- Opção de aplicação do regime – o sujeito passivo deverá mostrar intenção de passar a estar abrangido pelo RST (*opting in*), pelo que anteriormente o regime era de aplicação automática, tendo o sujeito passivo de mostrar vontade em estar abrangido pelo RST (*opting out*);
- Condições de adesão ao RST – atualmente constituem também condições necessárias: o valor total do balanço, a aplicação da NCRF-PE e a percentagem de participação no capital social;
- Apuramento da matéria coletável – os índices de base técnico-científica foram abolidos sendo que, atualmente apenas se verifica a aplicação de coeficientes fixos sobre um conjunto alargado de rendimentos;
- Dedução de prejuízos fiscais – deixa de se verificar a possibilidade de deduzir prejuízos fiscais de períodos precedentes à aplicação do RST;
- Tributação autónoma – alargamento das despesas não sujeitas a tributação autónoma;

Os Regimes Simplificados em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)

PARTE II – Os Regimes Simplificados de determinação da matéria coletável em sede de IRC

CAPÍTULO III – O Regime Simplificado de Tributação do Rendimento

- Taxa de tributação – redução da taxa de tributação para 17%, até ao limiar de 15 000 euros.

CAPÍTULO IV – ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE PORTUGAL E ESPANHA

Tal como Corbin e Strauss (2008) nos indicam, uma das maiores dificuldades de um investigador é a escolha de um tema para analisar suficientemente interessante, devendo ser definidos tópicos e limites concretos de investigação.

Na análise qualitativa poderemos distinguir duas abordagens de investigação: 1) *theoretical cases* e 2) *empirical cases* (Ragin, 1992 *apud* Bazeley, 2013: 5). Deste modo, os *theoretical cases* “são fenómenos sobre os quais se pretende tirar conclusões e, potencialmente, fazer generalizações” e os *empirical cases* trata de fenómenos onde se “pretende reunir dados e tratar os mesmos”.⁴¹

1. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

O recurso à análise comparativa justifica-se com os seguintes fatores: 1) permite uma análise mais detalhada e auxilia na compreensão de desvios até ao momento não denotados; 2) inicia uma corrente de várias questões acerca das semelhanças e diferenças encontradas; 3) responde à necessidade de obter resultados comparados; e 4) melhora a capacidade de generalização a partir dos dados obtidos e/ou recolhidos (Bazeley, 2013).

O mesmo autor distingue o processo de comparação em duas vertentes. Numa perspetiva depreende a “comparação de um conceito ou categoria a partir da perspetiva de dois ou mais grupos ou duas ou mais condições diferentes” e, numa outra, a “comparação dentro ou entre casos (sites, organizações, pessoas, incidentes ou eventos) que diferem em algumas considerações” (Bazeley, 2013: 257).

1.1. OBJETIVO DA INVESTIGAÇÃO

O presente Relatório de Estágio apresenta uma análise qualitativa do regime especial de tributação das PME em Portugal e Espanha, objetivando responder às seguintes questões:

⁴¹ Tradução livre. No original conta: “[...] theoretical cases are the entities or phenomena about which you want to draw conclusions and potentially make generalisations and empirical cases equate to the units of analysis for which you gather data and by which you manipulate those data (Ragin, 1992 *apud* Bazeley, 2013: 5).

1) Como se caracteriza o RST de IRC em Portugal e o REIF-PE em Espanha?

2) Quais as principais vantagens e desvantagens dos dois regimes?

Neste sentido, através da resposta à primeira questão pretende-se conhecer em que medida o RST implementado em Portugal em 2014, se afasta ou aproxima do regime estabelecido em Espanha (país que comparativamente a Portugal, apresenta semelhanças na regulamentação fiscal e contabilística).

Quanto à segunda questão, através de uma análise comparativa ambiciona-se complementar a análise anteriormente realizada, descortinando qual a opção mais adequada para a tributação das pequenas empresas, se o RST de Portugal ou se o REIF-PE de Espanha.

1.2. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO: ANÁLISE COMPARATIVA

Inicialmente, a metodologia a utilizar prendia-se com a distribuição de inquéritos aos profissionais de Contabilidade (os TOC), dado serem os elementos que diariamente lidam com as questões fiscais e contabilísticas das empresas. Nesse sentido, os TOC teriam um maior conhecimento da realidade fiscal de cada empresa e uma melhor perceção da mais-valia do RST, quando comparado como o RGT, facilitando as conclusões a retirar acerca da aplicação do novo RST em sede de IRC, em Portugal.

Não obstante, tal mostrou-se inviável pois o novo RST apenas entrou em vigor com a Reforma do IRC de 2014, sendo reduzido o tempo de aplicação do regime e inexistentes as estatísticas disponíveis quanto ao mesmo.

Deste modo, optou-se por uma análise qualitativa, fazendo uso da metodologia de análise comparativa no sentido de perceber em que medida o RST de Portugal se aproxima ou afasta do REIF-PE de Espanha e qual dos regimes de tributação se mostra mais adequado para as PME.

Como base de comparação em Portugal encontra-se o art. 86º-A e 86º-B, do CIRC. No entanto, para o regime espanhol os artigos em análise encontram-se previstos entre o art. 108º a 114º, do CIS.

2. ANÁLISE COMPARATIVA – APLICAÇÃO PRÁTICA

Segundo Mota Lopes (2003: 68-69), normalmente, os pequenos contribuintes encontram-se sujeitos a “disposições fiscais mais vantajosas que têm como finalidade simplificar o cálculo dos seus impostos a pagar e atenuar as obrigações às quais estes contribuintes estão sujeitos”.

No entanto, no Regime Simplificado a determinação da matéria coletável varia de país para país, conseguindo-se agrupá-los em três grupos:

Primeiro grupo: métodos que fixam, objetivamente, valores da matéria tributável ou do imposto aplicáveis em geral, a todos os contribuintes que se encontram dentro de parâmetros previamente fixados – regime de tributação por módulos (Espanha) e regime de imposto mínimo (Itália); segundo grupo: métodos que, com base nos valores constantes nos livros de registos ou declarações, apuram os rendimentos médios líquidos por dedução de algumas despesas previamente determinadas (Bélgica, França) ou por aplicação de coeficientes em função do ramo de atividade, a determinadas variáveis relevantes (Espanha, Itália, Portugal); terceiro grupo: métodos, que, com base em índices exteriores de riqueza, corrigem o rendimento declarado (França, Itália, RU) (Mota Lopes, 1997, 2003).⁴²

2.1. RST DE PORTUGAL: PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS

Tal como referido anteriormente, o regime simplificado de determinação do lucro tributável para as PME, em sede de IRC, foi instituído em Portugal pela primeira vez pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, tendo sofrido algumas alterações com a Lei nº 32-B/2002.

Contudo, foi posteriormente revogado pela Lei nº 3-B/2010 e entrou novamente em vigor no presente ano, pela Lei nº 2/2014, sendo aditado o art. 86º-A e 86º-B no CIRC.

Neste sentido, segue-se uma análise detalhada do RST em sede de IRC, em Portugal, a qual será baseada nos seguintes aspetos: a) Condições de acesso (incidência pessoal e real); b) Opção de adesão ao regime; c) Condições de cessação do regime; d) Determinação da matéria tributável; e) Dedução de prejuízos fiscais; f) Deduções à coleta; g) Pagamento especial por conta (PEC) e Derrama Municipal; h) Tributações autónomas; i) Taxa de tributação; j) Obrigações acessórias.

⁴² A mesma autora refere que estes métodos, em princípio, são apenas de aplicação pelas empresas em nome individual (Mota Lopes, 2003).

A) CONDIÇÕES DE ACESSO AO REGIME

Ao nível da incidência pessoal, o art. 86º-A, nº 1, do CIRC esclarece quais os sujeitos passivos que poderão estar sujeitos ao RST. Assim, enquadram-se “sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação⁴³, que exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola”, e que satisfaçam, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- a) Tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual líquido de rendimentos não superior a (euro) 200 000; b) O total do seu balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda (euro) 500 000; c) Não estejam legalmente obrigados à revisão legal de contas; d) O respetivo capital social não seja detido em mais de 20 %, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, por entidades que não preencham alguma das condições previstas nas alíneas anteriores, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco; e) Adotem o regime de normalização contabilística para microentidades [...]; f) Não tenham renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, [...].

No início de atividade, o enquadramento far-se-á segundo o valor anual dos rendimentos estimados (Art. 86º-A, nº 2, do CIRC).

B) OPÇÃO DE ADESÃO AO REGIME

O novo RST faz uso da opção de *opting in*, pelo que, estando reunidas as condições de acesso, o sujeito passivo deverá manifestar vontade em estar abrangido por este regime na declaração de início de atividade ou na declaração de alterações “até ao fim do 2º mês do período de tributação no qual pretendam iniciar a aplicação do regime” (Art. 86º-A, nº 3, do CIRC).

C) CONDIÇÕES DE CESSAÇÃO DO REGIME

O RST encontra-se cessado quando deixem de se verificar os requisitos de manutenção no regime ou quando o sujeito passivo demonstre vontade de renunciar à sua aplicação (Art. 86º-A, nº 4, do CIRC).

Deste modo, o RST cessa quando: 1) o sujeito passivo renuncie à sua aplicação, devendo manifestar essa intenção na declaração de alterações a apresentar até ao fim do

⁴³ Isto é, não estão em condições de ser aceites os sujeitos passivos residentes que estejam abrangidos pelo regime de tributação dos grupos de sociedades ou pelo regime de transparência fiscal (sociedades de profissionais).

2º mês desse período de tributação;⁴⁴ 2) “deixe de se verificar algum dos requisitos referidos nas alíneas a) a e) do nº 1” do art. 86º-A; 3) “o sujeito passivo não cumpra as obrigações de emissão e comunicação das faturas previstas, no CIVA [...]”.

D) DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

O atual RST pretende determinar a matéria coletável através da aplicação dos coeficientes fixos, constantes da Tabela 5, aos respetivos rendimentos (Art. 86º-B, nº 1, do CIRC).⁴⁵

Tabela 5 - Lista de coeficientes fixos aplicados

Rendimentos	Coeficiente
a) Venda de mercadorias e produtos	0.04
a) Prestações de serviços	0.04
b) Rendimentos de atividades profissionais (hotelaria e similares, restaurantes e bebidas)	0.75
c) Restantes rendimentos de prestações de serviços	0.10
c) Subsídios à exploração	0.3
d) Rendimentos de Propriedade Intelectual ou Industrial	0.95
e) Outros rendimentos de capitais	0.95
e) Resultado positivo dos rendimentos prediais	0.95
e) Saldo positivo das mais-valias e menos-valias	0.95
e) Restantes incrementos patrimoniais	0.95
f) Valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito	1.00

⁴⁴ Denotar que, através do art. 86º-A, nº 1, al. f), do CIRC se depreende que durante três anos o sujeito passivo não pode voltar a optar pela aplicação do RST.

⁴⁵ Quanto à tributação das prestações de serviços, levanta-se o problema no que toca à distinção dos rendimentos derivados de atividades profissionais previstas em lista anexa ao CIRS ou derivados das restantes atividades profissionais, dado que lhes são aplicados diferentes coeficientes mas as duas realidades não são totalmente distintas.

Quanto aos rendimentos prediais, “aos rendimentos prediais ilíquidos será de deduzir o montante [...] dos gastos incorridos com a conservação e manutenção dos imóveis que os geraram, os prémios dos seguros obrigatórios, o imposto municipal sobre imóveis e as respetivas taxas municipais, não podendo desta diferença resultar um valor negativo” (Ponto 12, nº 4, da Circular nº 6/2014).

Quanto às mais e menos valias, em caso de “ser apurado um saldo negativo entre as mais-valias e menos-valias fiscais, [...] esse saldo não pode ser considerado para determinação da matéria coletável” (Ponto 12, nº 5, da Circular nº 6/2014).

Notar que, no período de tributação do início de atividade e no seguinte, os coeficientes assinalados em a) e c) reduzem-se em 50% e 25%, respetivamente (Art. 86º-B, nº 5, do CIRC).

Em cada período de tributação, a matéria coletável resultante da aplicação dos coeficientes anteriormente referidos não poderá “ser inferior a 60% do valor anual da retribuição mensal mínima garantida”.⁴⁶

Ainda, referir que a aplicação do RST encontra-se em incompatibilidade com a aplicação do regime de reinvestimento, previsto no art. 48º, do CIRC.⁴⁷

E) DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

“O legislador entendeu que, no âmbito do [RST], o valor da matéria coletável coincide com o valor do lucro tributável” pelo que, “os prejuízos fiscais que tenham sido apurados em períodos de tributação anteriores ao da aplicação do regime não podem ser deduzidos”.⁴⁸

Ainda, “no caso de cessação do regime, o sujeito passivo pode, então, deduzir os prejuízos fiscais que ainda estejam dentro do período de reporte, nos termos e condições previstos no art. 52º do CIRC”.

F) DEDUÇÃO À COLETA

Nos casos em que seja aplicável o regime simplificado, apenas há lugar à dedução à coleta nos casos de dupla tributação internacional e de retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso (Art. 99º, nº 8, do CIRC).

⁴⁶ O valor anual da retribuição mensal mínima garantida (RMMG) para 2014 é de (euro) 485. Pelo que, o valor mínimo de matéria coletável é de (euro) 4 074 (60%*485*14).

⁴⁷ Especificamente, no art. 86º-B, nº 10, do CIRC, consta que “quando o sujeito passivo tenha beneficiado da aplicação do regime previsto no artigo 48.º, não concretizado o reinvestimento até ao fim do 2.º período de tributação seguinte ao da realização, acresce à matéria coletável desse período de tributação a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista no n.º 1 daquele artigo não incluída no lucro tributável majorada em 15 %”.

⁴⁸ Conforme consta do ponto 14, da Circular nº 6/2014.

G) PEC E DERRAMA MUNICIPAL

Não há lugar ao PEC para os sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Simplificado (Art. 106º, nº 11, al. d), do CIRC).

Contudo, “nos casos em que ocorra a cessação do [RST] por não verificação dos requisitos previstos nas alíneas a) ou b) do nº 1 do art. 86º-A, o sujeito passivo deve efetuar o [PEC] até ao fim do 3º mês do período de tributação seguinte”.⁴⁹

Relativamente à derrama municipal, os sujeitos passivos encontram-se isentos do seu pagamento.⁵⁰

H) TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

No âmbito do regime simplificado não há lugar às seguintes tributações autónomas, previstas no art. 88º, nº 15, do CIRC:

Despesas de representação; ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador; lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos total ou parcialmente isentos; indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis a gestores, administradores ou gerentes (ponto 17, Circular nº 6/2014).

Deste modo, estão sujeitas a tributação autónoma apenas:

As despesas não documentadas; os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica; as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável [...] (Art. 88º, do CIRC).

I) TAXA DE TRIBUTAÇÃO

Segundo o art. 87º, nº 2, do CIRC, a taxa aplicável aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado é de 17% aos primeiros 15 000 euros de matéria coletável, aplicando-se ao montante remanescente a taxa de 23%.

J) OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Segundo o art. 120º e 121º, do CIRC, os sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Simplificado deverão apresentar a declaração periódica de rendimentos (Mod. 22)

⁴⁹ Referencia ao ponto 19, da Circular nº 6/2014.

⁵⁰ Referencia ao ponto nº 20, da Circular nº 6/2014.

juntamente com o Anexo B (Regime Simplificado), por transmissão eletrónica até ao último dia útil do mês de maio ou, sendo sujeitos passivos que adotem um período de tributação diferente do ano civil, até ao último dia útil do quinto mês posterior à data do termo do prazo desse período.

Nas restantes obrigações (contabilísticas e fiscais declarativas e de pagamento) não existe distinção entre os sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Geral ou pelo Regime Simplificado.

Assim, ressalva-se a exigência de o sujeito passivo continuar a possuir contabilidade organizada, através da aplicação da NCRF-PE.

2.2. RST DE ESPANHA – PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS

Ao analisar a evolução da tributação das pequenas empresas em Espanha é possível dar conta da criação de vários benefícios e incentivos que visam estimular o investimento e a criação de emprego.

Assim, o principal objetivo do regime fiscal para PME passa por “melhorar a competitividade das [pequenas empresas], através da redução ou diferimento da carga fiscal” (Fernández, 1997: 44).⁵¹

Neste sentido, o sistema fiscal prevê um Regime especial de incentivos fiscais direcionado às pequenas empresas, constituindo um dos regimes mais importantes ao nível do *Código del Impuesto sobre Sociedades* (CIS).

Assim, o CIS contempla dos art. 108º a 114º, o *Regíme Especial de Incentivos fiscales para las Empresas de Reducida Dimensión* – Regime Especial de Incentivos Fiscais de Pequenas Empresas (REIF-PE) – que consiste na criação de um conjunto de benefícios fiscais baseados na depreciação/amortização de AFT, AI e PI e na dedução das Perdas por Imparidades com possíveis dívidas incobráveis de clientes.

⁵¹ Tradução livre. No original conta “[...] mejorar la competitividad de las mismas, mediante la reducción de las cargas fiscales o por su diferimento [...]” (Fernández, 1997: 44).

A) CONDIÇÕES DE ACESSO AO REGIME

Encontram-se abrangidos os sujeitos passivos que, no período imediatamente anterior, não tenham ultrapassado o montante de 10 milhões de euros relativamente ao volume de negócios líquido (Art. 108º, nº 1, do CIS).

Os incentivos fiscais mantêm-se no exercício em que o sujeito passivo tenha ultrapassado o montante de 10 milhões de euros, e nos três exercícios seguintes, desde que tenha vindo a ser considerado pequena empresa durante três exercícios seguidos (Art 108º, nº 4, do CIS).

Quando se trate de entidades em início de atividade, o volume de negócios líquido de referência é o “primeiro exercício em que efetivamente se desenrole a atividade”. Ainda, caso o período tributação ou de atividade seja inferior a um ano, este é considerado um exercício completo – um ano – (Art. 108º, nº 2, do CIS).⁵²

Relativamente às entidades pertencentes a um grupo de sociedades, independentemente do seu domicílio fiscal e do cumprimento das obrigações previstas no art. 42º do Código do Comércio (elaboração de contas consolidadas), o volume de negócio líquido a considerar será o do grupo.

Deste modo, constata-se que a aplicação deste regime não está condicionada pelo volume de negócios do exercício atual mas antes pelo volume de negócios precedente.

B) OPÇÃO DE ADESÃO AO REGIME

Sendo o sujeito passivo considerado de reduzida dimensão através do cumprimento dos requisitos enunciados no art. 108º, do CIS, os incentivos fiscais são de aplicação automática, pelo que, este regime especial considera-se de condição *opting out*.

⁵² Tradução livre. No original consta: “Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. [...]” (Art. 108º, nº 2, do CIS).

C) CONDIÇÕES DE CESSAÇÃO DO REGIME

O REIF-PE cessa por vontade do sujeito passivo ou quando deixem de se verificar o requisito enunciados no art. 108º, nº 1 do CIS, e nos três períodos anteriores não tenha sido considerado Pequena Empresa.

D) INCENTIVOS FISCAIS

- Art. 109º - Aceleração da depreciação para criação de emprego

Este incentivo fiscal destina-se à promoção do emprego pelo que, segundo o art. 109º, nº 1, do CIS, as pequenas empresas deverão cumprir a seguinte condição:

- Durante 24 meses, a contar da data de início do período de tributação em que os bens adquiridos entraram em funcionamento, o número médio de funcionários da empresa deve aumentar, relativamente ao número médio de funcionários dos 12 meses anteriores; estes deverão permanecer na empresa pelo período de 24 meses.

O montante do investimento que poderá ser sujeito a este regime obtém-se através da multiplicação de 120 000 euros pelo incremento no número de funcionários previsto pela empresa.⁵³ Deste modo, para o valor a amortizar remanescente poderá ser aplicado o art. 111º.

Acrescentar que a aquisição dos AFT ou PI pode ocorrer através de compra, construção própria ou locação financeira (quando exercida a opção de compra) (Art. 109º, nº 3, nº 7, do CIS).

Em caso de incumprimento no que respeita ao aumento do número de funcionários (número contratado e número mantido na empresa), deverá ser reposta a quantia do benefício fiscal em excesso, acrescida de juros de mora (Art. 109º, nº 6, do CIS).

- Art. 110º - Aceleração da depreciação para investimentos de reduzido valor

Para que o sujeito passivo possa usufruir deste benefício deverá reunir as seguintes condições:

⁵³ O Regime de “depreciação acelerada” não poderá ser aplicado quando o sujeito passivo se encontre sujeito aos seguintes benefícios fiscais: “a) incentivo à exportação [...]; b) reinvestimento de benefícios extraordinários [...]” (art. 109º, nº 4, CIS).

- No período de tributação, deverá cumprir as condições previstas no art. 108º, do CIS;

- O custo de aquisição do AFT não deverá ser superior a 601,01 euros e o valor da depreciação não poderá exceder 12 020,24 euros.⁵⁴

- Art. 111º - Depreciação/Amortização de novos AFT, PI e AI

Os novos AFT, PI e AI colocados à disposição do sujeito passivo no período de tributação em que se cumpram as condições do art. 108º, poderão amortizar em função do coeficiente que resultar da multiplicação entre 2 e o coeficiente de depreciação linear máximo previsto nas tabelas de depreciação oficialmente aprovadas (Art. 111º, nº 1, do CIS).

Quanto aos AI com vida útil definida (Art. 11, nº 4 e Art. 12, nº 6, do CIS) poderão ser amortizados utilizando o coeficiente de 1.5 (Art. 111º, nº 5, do CIS).

Este benefício é aplicado, também, em caso de construção própria e de contrato de execução da obra assinado no período de tributação, sempre que seja colocado à disposição no prazo de 12 meses após a sua conclusão (Art. 111º, nº 2 e 3, do CIS).

A dedução em excesso do montante amortizado resultante da aplicação deste artigo, no que respeita à depreciação efetivamente obtida, não estará condicionada ao seu registo contabilístico na conta de “Perdas e Ganhos” (Art. 111º, nº 6, do CIS).

- Art. 112º - Perdas por Imparidade em possíveis dívidas incobráveis

Estando reunida a condição prevista no art. 108º, do CIS, o sujeito passivo poderá usufruir da dedução das perdas por imparidade até 1% do saldo de devedores existente no final do exercício (Art. 112º, nº1, do CIS).

⁵⁴ Os AFT que excedam o limite máximo de depreciação poderão estar sujeitos ao art. 11º, do CIS, como se irá verificar de seguida.

- Art. 113º - Depreciação dos ativos sujeitos a reinvestimento

O sujeito passivo apenas poderá usufruir deste benefício se, entre 1 ano antes ou até 3 anos após a alienação, reinvestiu o montante da alienação/transmissão onerosa de um AFT ou PI afetos à atividade económica num outro AFT ou PI (Art. 42º, nº 6, do CIS).

Assim, o sujeito passivo poderá usufruir da seguinte vantagem:

- Depreciação do bem, em que se materialize o reinvestimento, com base no coeficiente que resulte da multiplicação de 3 pelo coeficiente de depreciação linear máximo, previsto nas tabelas de depreciação oficialmente aprovadas.

Quando o valor investido for superior ou inferior ao valor obtido com a alienação, a depreciação aplicar-se-á apenas ao montante da transmissão que foi objeto de reinvestimento (Art. 113º, nº2, do CIS).

Ainda, a dedução em excesso do valor amortizável não estará condicionada ao seu registo contabilístico na conta de “Perdas e Ganhos” (Art. 113º, nº 3, do CIS).

E) DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

O volume de negócios líquido é obtido através da redução ao montante de vendas e prestações de serviços decorrentes da atividade normal da empresa de, descontos sobre as vendas e prestações de serviços, devolução de vendas, descontos nas vendas, IVA e outros impostos especiais de consumo.

F) DEDUÇÃO À COLETA

Após a aplicação da taxa de tributação em vigor (segundo o art. 114º, do CIS) ao volume de negócios líquido, obtém-se a *cuota íntegra*, sendo posteriormente diminuído pelo montante de deduções de dupla tributação e as deduções de incentivo à atividade (incentivos fiscais anteriormente mencionados – art. 109º a 113º, do CIS), obtendo-se a *cuota líquida*.

G) TAXA DE TRIBUTAÇÃO

Caso o sujeito passivo não se enquadre no art. 28º, do CIS, será aplicada a taxa de 25% ao lucro tributável que não exceda os 300 000 euros. Contudo, ao remanescente do lucro tributável deverá ser aplicada uma taxa de 30%.

Ainda, se o período de tributação for inferior a um ano aplica-se a taxa de 25% ao período (em dias) proporcional ao lucro tributável de 300 000 euros (Art. 114º, do CIS).

H) OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

A todos os sujeitos passivos é exigido possuir contabilidade de acordo com o Código do Comércio e as normas contabilísticas.

2.3. COMPARAÇÃO ENTRE PORTUGAL E ESPANHA

Apesar de tanto em Portugal como em Espanha se notar uma relação de dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade (decisões fiscais a ser condicionadas pelas decisões contabilísticas tomadas), ao nível da tributação das PME é possível dar conta da discrepância existente entre o regime português e espanhol.

Assim, numa primeira abordagem importa referir que o RST de Portugal constitui um regime de exceção ao regime geral, baseado na aplicação de coeficientes fixos a um conjunto de rendimentos obtidos pelo sujeito passivo. Por sua vez, o REIF-PE em Espanha trata de ser um regime baseado num conjunto de benefícios respeitantes à depreciação de AFT, AI e PI, que visam estimular o emprego e o investimento em ativos.

Com base na descrição anteriormente efetuada acerca de cada regime direcionado às PME segue-se uma análise comparativa que pretende resumir e estruturar as principais semelhanças e diferenças entre o RST e o PEIF-PE (ver Tabela 6).

Os Regimes Simplificados em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)

PARTE II – Os Regimes Simplificados de determinação da matéria coletável em sede de IRC

CAPÍTULO IV – Análise comparativa entre Portugal e Espanha

Tabela 6 - Comparação entre o RST e o REIF-PE, 2014

	Regime de Portugal	Regime de Espanha
Condições de acesso	<ul style="list-style-type: none"> • Sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação; • Montante anual líquido de rendimentos (N-1) < 200 000 euros; • Total balanço (N-1) < 500 000 euros; • Sem obrigatoriedade legal de revisão legal de contas; • % de capital social detido por entidades que preencham os anteriores requisitos, direta ou indiretamente, < 20%; • Adotem a NCRF-PE; • Não tenham renunciado ao RST nos 3 períodos anteriores; 	<ul style="list-style-type: none"> • Montante do volume de negócios líquido (N-1) < 10 000 000 de euros;
Opção de adesão	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Opting in</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Opting out</i>
Condições de cessação	<ul style="list-style-type: none"> • Não se verifiquem os requisitos do art. 86º-A, nº1, CIRC; • Por vontade do sujeito passivo; • Não cumpram as obrigações de emissão e comunicação das faturas (IVA); 	<ul style="list-style-type: none"> • Por vontade do sujeito passivo; • Não se verifiquem os requisitos do art. 108º, nº1, do CIS, nos três períodos anteriores;
Incentivos fiscais		<ul style="list-style-type: none"> • Aceleração da depreciação para criação de emprego; • Aceleração da depreciação para investimentos de reduzido valor; • Depreciação/Amortização de novos AFT, PI e AI; • Perdas por Imparidade em possíveis dívidas incobráveis; • Depreciação dos ativos sujeitos a reinvestimento;
Determinação da matéria coletável	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicação de diferentes coeficientes fixos a diversos rendimentos; • Valor mínimo de matéria coletável exigido = 4 074 Eur 	<ul style="list-style-type: none"> • Vol. Negócios Líquido = (vendas e prestação de serviços) - (devolução de vendas + descontos nas vendas + IVA e outros impostos especiais de consumo)
Dedução de prejuízos fiscais	<ul style="list-style-type: none"> • Não é possível; 	
Dedução à coleta	<ul style="list-style-type: none"> • Deduções de dupla tributação internacional; 	<ul style="list-style-type: none"> • Deduções de dupla tributação internacional; • Deduções de incentivo à atividade;

	<ul style="list-style-type: none"> Retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso; 	
PEC e Derrama municipal	<ul style="list-style-type: none"> Isenção de pagamento de PEC; Isenção de pagamento de derrama municipal; 	
Tributação autónoma	<ul style="list-style-type: none"> Não sujeição a tributação autónoma de: despesas de representação; ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador; lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos total ou parcialmente isentos; indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis a gestores, administradores ou gerentes; 	
Taxa de tributação	<ul style="list-style-type: none"> Aos primeiros 15 000 – taxa de 17%; Ao montante remanescente – taxa de 23%; 	<ul style="list-style-type: none"> Aos primeiros 300 000 – taxa de 25%; Ao montante remanescente – taxa de 30%;
Obrigações acessórias	<ul style="list-style-type: none"> Obrigatoriedade de possuir contabilidade organizada mas aplicação de norma contabilística simplificada (NCRF-PE); Entrega de declaração Mod. 22, juntamente com o Anexo B; 	<ul style="list-style-type: none"> Obrigatoriedade de possuir contabilidade organizada;

Com base numa comparação entre os dois regimes é possível dar conta das notáveis discrepâncias entre ambos. Neste sentido, a principal semelhança mais não é do que baseada no facto de exigirem a manutenção de contabilidade organizada.

No que toca às principais diferenças entre o RST e o REIF-PE, poderemos apontar os seguintes pontos:

- Quanto às condições de acesso ao regime, o REIF-PE baseia-se num único critério, decorrente do volume de negócios líquido; no entanto, o RST baseia-se num extenso conjunto de requisitos, tanto quantitativos como qualitativos;
- No que respeita à opção pela aplicação do regime simplificado, em Portugal essa decisão compete ao sujeito passivo e não decorre de uma imposição fiscal, como se verifica em Espanha;
- O REIF-PE prevê diretamente diversos incentivos fiscais para o aumento do emprego e do investimento em AFT, AI e PI;

- O RST prevê benefícios fiscais ao nível da isenção do PEC e da Derrama Municipal e a não sujeição dos pequenos contribuintes a determinadas tributações autónomas, o mesmo não acontece com o REIF-PE;
- A taxa de tributação é bastante mais reduzida em Portugal;
- Apesar de tanto em Portugal como em Espanha se manter a exigência de possuir contabilidade organizada, o RST desonera as PME de algumas exigências contabilísticas, através da aplicação da NCRF-PE.

CONCLUSÃO

Relativamente à comparação entre Portugal e Espanha é possível constatar que apesar de nestes dois países a relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade se basear numa dependência parcial, os regimes fiscais direcionados às pequenas empresas são substancialmente diferentes.

Denotar que, o CIS para além de prever um conjunto de regimes especiais de incentivo ao crescimento económico de algumas atividades específicas (cinematográfica e cultural, investigação e desenvolvimento, etc) dedica exclusivamente às PME um regime de incentivo ao emprego e ao investimento, promovendo o crescimento das mesmas.

No que concerne ao REIF-PE, a sua principal vantagem prende-se com a redução da carga fiscal, obtida quer através da aplicação de uma taxa de imposto mais reduzida como da possibilidade de deduzir diferentes incentivos à atividade. Outra vantagem respeita ao facto de o sujeito passivo não se encontrar imediatamente excluído caso, num exercício, ultrapasse o limite máximo de 10 milhões de euros.

Todavia, considera-se um regime incompleto e insuficiente tanto na verdadeira conceção de “regime especial” como na sua praticabilidade. Ainda, sendo de integração automática, o REIF-PE poderá criar vários conflitos entre a Administração Fiscal e o sujeito passivo.

Relativamente ao RST em Portugal, o principal benefício da sua aplicação prende-se com a redução dos custos de cumprimento pelo que, permitirá uma redução da carga fiscal para os pequenos contribuintes.

Neste sentido, o sujeito passivo ao ser considerado PME vê-se desonerado de algumas obrigações fiscais e a AT, vê reduzidos os seus custos administrativos, dada a facilidade no cálculo da matéria coletável. Consideram-se, ainda, como benefícios deste regime o facto de: 1) o sujeito passivo não estar obrigatoriamente abrangido pelo RST, caso cumpra os requisitos enunciados no art. 86º-A, do CIRC; e 2) ao nível da determinação da matéria tributável, o método previsto na lei ser de fácil aplicação e terem sido criados um conjunto diversificado de coeficientes fixos, por forma a se adaptarem à realidade

empresarial; 3) possuir uma taxa de tributação mais reduzida, face ao regime geral; 4) isenção de PEC e pagamento de derrama municipal.

No que respeita a aspetos menos positivos do RST poderemos apontar: 1) a exigência de um valor mínimo de matéria coletável; 2) a não dedução de prejuízos fiscais, apurados em exercícios anteriores; 3) a presunção de gastos poderá não estar de acordo com a realidade empresarial; 4) a não dispensa de possuir contabilidade organizada, tal como se verifica no RST em sede de IRS; e 5) caso o sujeito passivo renuncie à aplicação do RST, este deverá esperar três anos para requerer nova aplicação deste regime.

Deste modo, o RST existente no ordenamento fiscal português poderá ser encarado como uma opção mais completa e viável para a tributação de pequenos contribuintes, dada a sua sofisticação quando comparado ao regime existente em Espanha – REIF-PE.

Em estudos futuros seria proveitoso perceber se os objetivos a que o RST em sede de IRC se propôs tais como, simplificação do método de tributação, diminuição da evasão fiscal, aumento das receitas fiscais no longo prazo, etc, foram alcançados. Para tal, pretender-se-ia analisar estatisticamente fatores como a percentagem de adesão dos sujeitos passivos ao RST, a redução dos custos de cumprimento e dos custos administrativos e a redução de contribuintes faltosos.

Seria igualmente relevante, um estudo comparativo acerca do anterior e do atual RST, por forma a perceber se as críticas apontadas ao anterior RST foram tomadas em consideração na criação do atual RST.

BIBLIOGRAFIA

FONTES IMPRESSAS E ELETRÓNICAS

- Alves, Lauro (outubro-dezembro, 2001) "Governança e Cidadania Empresarial" *Revista de Administração de Finanças*, 78-86, <http://www.scielo.br/pdf/rae/v41n4/v41n4a09> [21 de janeiro de 2014].
- Azevedo, Maria (janeiro-junho, 2010) "As Reformas Fiscais Portuguesas do Século XX" *Ciência e Técnica Fiscal*. 201, 7-107.
- Banco de Portugal (2012) *Análise Setorial das Sociedades não Financeiras em Portugal – 2010/2011*. Lisboa: Banco de Portugal. http://www.bportugal.pt/pt-PT/ServicosaoPublico/CentraldeBalancos/Biblioteca%20de%20Tumbnails/Estudos%20da%20CB%207_2012.pdf [30 de maio de 2014].
- Bazeley, Pat (2013) *Qualitative Data Analysis - Practical Strategies*. USA: Sage Publications.
- Carreira, Henrique (2005) "A Tributação das Sociedades na Constituição e na Reforma de 1988/89" in Associação Fiscal Portuguesa (ed.) *15 anos da Reforma Fiscal de 1988-89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*. Coimbra: Almedina, 145 – 153.
- Casalta Nabais, José
 - (outubro-dezembro, 2010) "A liberdade de gestão fiscal das empresas" *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*. 44, 5-42.
 - (2011) *Direito Fiscal, Reimpressão de 2010, 6ª Ed.* Coimbra: Almedina.
 - (2013) "A determinação da matéria tributável no IRC" *RFPTD*, 1 (1). <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/5630> [13 de março de 2014].
- Comissão Europeia
 - (2007) *Simplified Tax Compliance Procedures for SMEs*. Bruxelas: Comissão Europeia, http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/support_measures/tax_simple/taxsimp_en.pdf [24 de maio de 2014].

- (2013) *Enterprise and Industry – 2013 SBA Fact – Portugal*. Bruxelas: Comissão Europeia. http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2013/portugal_en.pdf [24 de junho de 2014].
- (2013) *Enterprise and Industry – SBA Fact Sheet 2013 – Spain*. Bruxelas: Comissão Europeia. http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2013/spain_en.pdf [24 de junho de 2014].
- Comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal (1996) *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*. Lisboa: Ministério das Finanças.
 - Corbin, Juliet; Strauss, Anselm (2008) *Basics of Qualitative Research - Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*. USA: Sage Publications.
 - Coutinho de Abreu, Jorge (2012) *Curso de Direito Comercial, Vol I, 8ª Edição*. Coimbra: Almedina.
 - Crawford, Claire; Freedman, Judith (2007) “A special study in selected issues undertaken for the Mirrlees Review” *Oxford Journal of Legal Studies*.
 - De Campos, Diogo; De Campos, Mônica (1977) *Direito Tributário, Reimpressão*. Coimbra: Almedina.
 - De Carvalho, Orlando; Fernandes, Francisco; Guimarães, Maria; Redinha, Maria (eds.) (2012) *Direito das Empresas*. Coimbra: Coimbra Editora.
 - Dos Santos, António (1999) *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*. Lisboa: Rei dos Livros.
 - Faustino, Manuel (2004) “Os regimes simplificados de tributação em IRS, IRC e IVA” *Gabinete de Estudos da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*.
 - Ferreira, António (2013) *Avaliação Indireta da Matéria Tributável pela Administração Tributária*. Dissertação de Mestrado em Direito. Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

- Fernández, Mario (1997) “Incentivos Fiscales a la inversión en la Reforma del Impuesto sobre Sociedades” Publicaciones de *Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras*. https://racef.es/archivos/discursos/150_web.pdf [17 de junho de 2014].
- Freedman, Judith
 - (2003) “Small Business Taxation: Policy issues and the UK” *Australian Tax Research Foundation*, 13-43. <http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/SmallBusinessTaxation.pdf> [14 de fevereiro de 2014].
 - (2009) “Reforming the Business Tax System: Does Size Matter? Fundamental Issues in Small Business Taxation” *Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect*. 153-178.
- Gomes, Nuno (1999). *Manual de Direito Fiscal, Vol. II, Reimpressão, 8ª Ed.* Lisboa: Rei dos Livros.
- Grupo de Trabalho para a simplificação do sistema fiscal (2007) “Simplificação do Sistema Fiscal Português – Relatório Final” (policopiado) publicação no *Caderno da Ciência e Técnica Fiscal* nº 201. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Grupo para o estudo da Política Fiscal (Outubro de 2009) *Relatório do Grupo para o estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*. Lisboa: Ministério das Finanças.
- INE (2012) *Anuário Estatístico de Portugal*. Lisboa: INE.
- Lourenço, Maria (2013) *O Paradigma do Rendimento Real - Contributos para a (Des)Construção de um mito*. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal. Escola de Direito da Universidade do Minho.
- Magalhães, Luís (2005) “O IRC no contexto internacional” in Associação Fiscal Portuguesa (ed.) *15 anos da Reforma Fiscal de 1988-89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*. Coimbra: Almedina, 184 – 238.
- Martins, António (março, 2010) “Tax Reform and Simplified Tax Regimes for Small Business: The Case of a Developing Country” *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº1, ano III. 113-129.

- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008) *Manual de IRC*. Lisboa: DGI.
- Morais, Rui (2009) *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*. Coimbra: Almedina.
- Mota Lopes, Cidália
 - (1997) *A fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas*. Dissertação de Mestrado em Economia Europeia. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
 - (2003) “Simplicidade e complexidade do sistema fiscal: algumas reflexões” *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*. 13/14, 51-83.
 - (2006) *Os custos de cumprimento no sistema fiscal português - Uma análise da tributação do rendimento*. Tese de Doutoramento em Organização e Gestão de empresas. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
 - (janeiro, 2010) “Os custos de cumprimento fiscal das Pequenas e Médias Empresas - A percepção dos Técnicos Oficiais de Contas (TOCs)” *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº3, ano V. 133-149.
- OCDE
 - (2005) *SME and Entrepreneurship Outlook*. Paris: OECD Publishing, <http://www.camaras.org/publicado/europa/pdf/8505011E.pdf> [12 de maio de 2014].
 - (2009) *The Impact of the Global Crisis on SME and Entrepreneurship Financing and Policy Responses*. Paris: OCDE Publishing, <http://www.oecd.org/industry/smes/43183090.pdf> [20 de maio de 2014].
- Saldanha Sanches, José (1997) “Conferência - Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução” *Revista Fisco*. 82/83, 109-122.
- Santos, Renata; Martins, António (julho-dezembro, 2006) “A Administração Fiscal como elemento do Sistema Tributário” *Ciência e Técnica Fiscal*. 418, 157-202.
- Sérgio Ribeiro (2010) *Tributação Presuntiva do Rendimento*. Coimbra: Almedina.

- Smith, Adam (1776) *Na Inquiry into the Nature and Causes of Wealth of Nations*, tradução portuguesa: Smith, Adam (1983) *Riqueza das Nações. Volume II*.
- Tavares, Tomás (outubro-dezembro, 1999) “Da relação de dependência parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento tributável das Pessoas Colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos” *Ciência e Técnica Fiscal*. 396, 15-177.
- Teixeira Ribeiro (1997) *Lições de Finanças Públicas, Reimpressão, 5ª Ed.* Coimbra: Coimbra Editora.
- Vasques, Sérgio (2012). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- White, John; White, Jerry (julho-agosto, 1981) “A Small Business Is Not a Little Big Business” *Harvard Business Review*. 81411, 1-12.
- Xavier de Basto, José (2004) “Tópicos para uma Reforma Fiscal impossível” *Notas Económicas*. 19, 8-17.

WEBSITES CONSULTADOS

- <https://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>
- <http://www.otoc.pt/pt/>
- www.ine.pt
- www.oecd.org
- <http://www.bportugal.pt/pt-PT/Paginas/inicio.aspx>
- http://europa.eu/index_en.htm