

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

TRIBUTAÇÃO NORMALIZADA DE  
SOCIEDADES – A APLICAÇÃO DE  
QUOCIENTES TÉCNICO-ECONÓMICOS NA  
DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

---

Diogo Sanches Guerreiro

Lisboa, Janeiro de 2020



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

TRIBUTAÇÃO NORMALIZADA DE  
SOCIEDADES – A APLICAÇÃO DE  
QUOCIENTES TÉCNICO-ECONÓMICOS NA  
DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

---

Diogo Sanches Guerreiro

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Mestre Especialista Amândio Silva.

Constituição do Júri:

Presidente – Prof. Doutor Paulo Nogueira da Costa

Arguente – Mestre Especialista Paulo Albuquerque

Vogal - Mestre Especialista Amândio Silva

Lisboa, Janeiro de 2020

## **Resumo**

À luz da atual conjuntura constitucional e a par da jurisprudência em vigor a tributação do rendimento em Portugal será realizada com base no rendimento real do sujeito passivo. No entanto, o texto constitucional não exclui a possibilidade deste rendimento ser apurado ao invés com base no rendimento normal ou presumido, com recurso a coeficientes, por questões de teor prático e de simplificação.

O público-alvo de tal método de apuramento são os pequenos contribuintes, nomeadamente as PME's que por vezes possuem uma estrutura demasiado pequena para conseguir suportar mais custos decorrentes do cumprimento fiscal e que representam a quase totalidade do tecido empresarial português.

Com o presente trabalho, procurou-se identificar métodos alternativos de tributação em vigor em outros países de forma a entender o que está a ser praticado e de que forma esses métodos são mais benéficos para as PME's.

Por fim, procurou-se definir os métodos alternativos à tributação pelo rendimento real conjugando com os principais benefícios fiscais específicos das PME's, em vigor em Portugal, de forma a podermos analisar se as opções em vigor em Portugal são as mais viáveis face às recomendações europeias e aos regimes alternativos em vigor noutros países.

Palavras-Chave: PME, RST, Rendimento Normalizado, Coeficientes Técnico-Económicos

## **Abstract**

In light of the current constitutional conjuncture and the prevailing case law the taxation of income in Portugal is based on the taxpayer's actual income however, the constitutional text does not exclude the possibility of this income being determined instead on the basis of the normal or presumed income, using coefficients, for matters of simplification and practicality.

The target audience for such methods are small taxpayers, particularly SMEs, which represent almost all the Portuguese business fabric, that sometimes have a structure that is too small to be able to afford more costs arising from tax compliance.

In this way we sought to identify alternative taxation methods in place in other countries to understand what is being practiced and which of these methods are most beneficial for SMEs.

Finally, we pursued to define alternative methods to real income taxation in conjunction with the specific tax benefits for SMEs in force in the country to elucidate what are the options available in Portugal and which of them are the most viable regarding European recommendations and alternative arrangements in force in other countries.

Keyword: PME, RST, Normal Income, Technical-Economic Coefficients

# Índice

|   |    |
|---|----|
| 1. Introdução.....  | 1  |
| 1.1 Objeto de Estudo.....   | 1  |
| 1.2. Objetivos da Proposta de Dissertação.....                        | 4  |
| 1.3 Organização Estrutural da Dissertação.....                        | 5  |
| 2. A Tributação das Empresas .....                                    | 6  |
| 2.1. Enquadramento Constitucional .....                               | 6  |
| 2.2. Conceito de Empresa e de PME .....                               | 12 |
| 2.3. Breve Caracterização do Tecido Empresarial Português .....       | 14 |
| 2.4. Os Condicionismos das PME e da sua Tributação .....              | 19 |
| 2.5. Obrigações Acessórias .....                                      | 22 |
| 2.5.1. Obrigações Declarativas.....                                   | 23 |
| 2.5.2. Obrigações Contabilísticas e de Escrituração.....              | 25 |
| 3. Métodos Alternativos de Tributação do Rendimento .....             | 27 |
| 3.1. Métodos Alternativos de Tributação em Portugal.....              | 27 |
| 3.2. Métodos Alternativos de Tributação em Vigor noutros Países ..... | 32 |
| 3.2.1. Lucros Distribuídos .....                                      | 32 |
| 3.2.2. Lucro Comercial.....   | 40 |
| 3.2.3. <i>Cash-Flow</i> .....   | 43 |
| 4. A Tributação pelo Rendimento Real.....                             | 46 |
| 4.1. Caracterização do Regime Geral .....                             | 46 |
| 4.2. Comparação com outros Regimes Fiscais.....                       | 54 |
| 5. A Tributação pelo Rendimento Presumido .....                       | 57 |
| 5.1. Caracterização do Regime Simplificado em Portugal.....           | 57 |
| 5.2. Comparação com outros Regimes Simplificados .....                | 68 |
| 6. Incentivos Fiscais Específicos das PMEs.....                       | 74 |
| 6.1. O Panorama Europeu .....   | 74 |
| 6.2. O Panorama Nacional.....   | 80 |
| 7. Conclusão .....  | 81 |
| Bibliografia.....   | 83 |

|  |    |
|--|----|
| Relatórios.....                                      | 84 |
| Teses, Dissertações e outras provas académicas ..... | 84 |
| Legislação .....                                     | 84 |
| Anexos.....  | 85 |
| Anexo 1.....   | 86 |

## Índice de Quadros e Tabelas

|   |    |
|---|----|
| Tabela 1 – Critérios de classificação de Empresas – DL 81/2017.....                 | 12 |
| Tabela 2 – Critérios de classificação de Empresas – DL 158/2009.....                | 13 |
| Tabela 3 – Estrutura Empresarial Portuguesa – Ano 2016.....                         | 14 |
| Tabela 4 – Estrutura Empresarial Portuguesa em Valores.....                         | 15 |
| Tabela 5 – Número Declarações IRC por Regime de Tributação.....                     | 16 |
| Tabela 6 – Número Declarações IRC por Escalão de Regime de Volume de Negócios.....  | 17 |
| Tabela 7 – Taxa Média Efetiva de IRC por Escalão de Regime de Volume de Negócios... | 18 |
| Tabela 8 – Exemplo Prático D.L. Estónia.....  | 33 |
| Tabela 9 – Exemplo Prático Imposto a pagar na Estónia.....                          | 34 |
| Tabela 10 – Exemplo Prático D.L. Letónia.....                                       | 36 |
| Tabela 11 – Exemplo Prático Imposto a pagar na Letónia.....                         | 36 |
| Tabela 12 – Receitas Fiscais Letónia por Tipo de Imposto.....                       | 38 |
| Tabela 13 – Receitas Fiscais Letónia por Tipo de Imposto.....                       | 38 |
| Tabela 14 – Exemplo Prático do Rendimento Líquido no Luxemburgo.....                | 41 |
| Tabela 15 – Exemplo Prático Imposto a pagar no Luxemburgo.....                      | 42 |
| Tabela 16 – Comparação Regime Simplificado de IRC e IRS.....                        | 60 |
| Tabela 17 – Comparação dos Coeficientes dos RST em IRS e IRC.....                   | 64 |

## Índice de Figuras

|   |    |
|---|----|
| Figura 1 – Esquema do Cálculo dos Dividendos Líquidos na Estónia.....               | 32 |
| Figura 2 – Esquema do Método de Cálculo do Imposto a Pagar na Estónia.....          | 34 |
| Figura 3 – Esquema dos Dividendos Líquidos na Letónia.....                          | 35 |
| Figura 4 – Esquema do Método de Cálculo do Imposto a Pagar na Letónia.....          | 36 |
| Figura 5 – Esquema do Cálculo do Rendimento Líquido no Luxemburgo.....              | 40 |
| Figura 6 – Esquema do Método de Cálculo do Imposto a Pagar no Luxemburgo.....       | 41 |
| Figura 7 – Esquema do Método do <i>Cash-Flow</i> de natureza real.....              | 43 |
| Figura 8 – Esquema do Método do <i>Cash-Flow</i> de natureza real e financeira..... | 44 |
| Figura 9 – Esquema de Determinação do IRC segundo Nabais.....                       | 51 |

## **Lista de Siglas e Abreviaturas**

ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

PME(s) – Pequenas e Médias Empresas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singular

AT – Autoridade Tributária

RST – Regime Simplificado de Tributação

CAAD – Centro Arbitral Administrativo

LGT – Lei Geral Tributária

VN – Volume de Negócios

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

CPPT – Código do Processo e Procedimento Administrativo

S.P. – Sujeito Passivo

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

BF – Benefício Fiscal

# 1. Introdução

## 1.1 Objeto de Estudo

A estrutura empresarial portuguesa é constituída essencialmente por micro, pequenas e médias empresas e possui três grandes condicionalismos ao investimento económico e financeiro: a morosidade do sistema judicial, a complexidade da lei fiscal e um elevado grau de incerteza legislativa, consubstanciado na constante alteração, adição e revogação de diplomas, regimes e leis. Já em 2009, a nível de competitividade fiscal em Portugal o Professor Doutor António Carlos dos Santos, no Grupo para o Estudo da Política Fiscal (2009, p. 26) identificava «como *factores negativos*, a lentidão da justiça fiscal, a frequência das alterações legislativas [...]» e, é com pesar que hoje em dia ainda se enfrentam alguns dos mesmos condicionalismos.

Estes condicionalismos originam diversas situações problemáticas tanto para a sociedade como para o próprio Estado. Entre outros, estes contribuem para o desincentivo ao investimento, para a procura de métodos alternativos de resolução de conflitos (*extra legum*), para o aumento dos custos estatais, para o aumento dos custos de operação dos sujeitos passivos e para o incumprimento das obrigações fiscais, quer motivado por razões de fuga e evasão fiscal quer por razões de mero desconhecimento.

A este título era identificado na Comissão para a Reforma do IRC (2013, p. 72):

[...] um dos aspectos negativos sistematicamente apontados ao regime jurídico-fiscal português prende-se com a excessiva carga de obrigações acessórias que o mesmo impõe aos seus sujeitos passivos [...] os contribuintes portugueses são forçados a despender 23 horas adicionais, relativamente à média europeia para cumprir as suas obrigações fiscais.

Numa perspetiva mais direta, Barroso e Falcão (2015, p. 219) afirmam que «Não obedecendo a qualquer lógica, o sistema fiscal português é uma completa trapalhada. É alterado permanentemente, gera injustiças e aumenta as desigualdades que devia combater. Sem coerência, não é um sistema, mas apenas um mecanismo de extorsão do dinheiro ao povo».

Mais recentemente, em Propostas para a Simplificação da Legislação Fiscal (2017, p. 9): «A lei fiscal continua a ser objeto de alterações sucessivas e excessivas. [...] Esta

permanente instabilidade causa problemas à AT e aos contribuintes [...]», num documento elaborado pela Ordem dos Contabilistas Certificados e, que se conclui afirmando que esta complexidade e instabilidade é uma fonte de litigância sem necessidade.

No nosso entender, esta realidade dita que o caminho a seguir, na vertente fiscal, não passa necessariamente pela redução da carga fiscal ou pela criação de benefícios fiscais, mas sim pela simplificação das leis, procedimentos e obrigações fiscais acessórias, e da procura do legislador em manter os regimes o mais imutáveis possível pois, não é necessariamente o facto de uma taxa de imposto ser menor ou por existirem mais ou menos benefícios que uma empresa deixa de ser criada; no entanto, o facto de existir uma elevada complexidade fiscal e quantidade de obrigações acessórias, aliada ao longo tempo de espera em caso de litigância, são fatores desincentivadores à criação de novas empresas.

A este título, Lopes (2008, p. 135) defende que uma forma de avaliar a simplicidade fiscal ou a falta da mesma «[...] é através da subjectividade e falta de clareza da lei fiscal que, por sua vez, origina incerteza no cálculo do imposto. É, pois, do conhecimento geral que, muitas vezes a legislação fiscal é pouco compreensível e conseqüentemente, é potencialmente geradora de dúvidas e conflitos.»

É por tudo isto e muito mais que deve o Estado proteger e fomentar o desenvolvimento das atividades deste que é o grosso do tecido empresarial português, as PME's; noção que se encontra bem presente aliás na conjuntura constitucional:

### **Artigo 86º**

#### **(Empresas privadas)**

1. O Estado incentiva a actividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas, e fiscaliza o cumprimento das respectivas obrigações legais, em especial por parte das empresas que prossigam actividades de interesse económico geral.

Esta dissertação tem como objetivos identificar os principais regimes fiscais aplicados às PME's na União Europeia, com especial enfoque, naturalmente em Portugal e, refletir sobre aquele que será o método de tributação mais recomendável a aplicar a estas entidades, no contexto nacional, tomando em consideração os principais aspetos positivos e negativos das políticas fiscais adotadas pelos demais Países da União.

Atualmente existe um regime simplificado de tributação que é passível de ser aplicado a microempresas e abrange a grande maioria das pessoas singulares que exercem atividade, os quais podem ser classificados como sendo uma PME ou equiparados a uma. Este regime foi, ao longo dos últimos anos, alvo de diversas alterações, tendo mesmo chegado a ser revogado em 2010 e reintroduzido em 2014. Em Propostas para a Simplificação da Legislação Fiscal (2017, p. 16) é apontado que embora o atual RST tivesse na sua génese «criar mecanismos que permitam às microentidades [...] facilitar o cumprimento das suas obrigações, o mesmo tem-se mostrado pouco apelativo, para além de ser fonte de elevado nível de litigiosidade [...]»

Atualmente, o regime é de cariz optativo, possui condicionalismos para a sua sujeição e consiste no cálculo da matéria coletável com recurso à aplicação de coeficientes constantes no artigo 86º-B do CIRC e que são geralmente considerados como desadequados pelo facto de serem valores definidos *à priori*, que em nada têm em consideração quer os condicionalismos de cada área ou setor de atividade específico, quer a área geográfica em que as empresas se inserem, quer a dimensão da entidade.

Em a Comissão para a Reforma do IRC (2013, p. 79) este modelo de regime já tinha sido identificado no entanto, foi posto de parte e pouco aprofundado mas, consistia no:

recurso a um número significativo de parâmetros económicos [...] com base [...] em variáveis: atividade desenvolvida (volume de negócios), postos de trabalho criados (número de empregos líquidos criados no período) e volume de investimento realizado (em ativos tangíveis ou intangíveis).

Pese embora a alteração prevista ao regime não se tenha vindo a consubstanciar até à presente data, é da nossa opinião que este tema não só é atual como é de extrema importância a sua cuidada análise pois os regimes de tributação em prática não tomam em devida atenção os condicionalismos e características inerentes às pequenas empresas de cariz familiar e, é necessária uma cuidada e responsável reflexão sobre esta realidade.

## 1.2. Objetivos da Proposta de Dissertação

Conforme já adiantado, esta proposta de dissertação tem como principal objetivo o estudo da viabilidade constitucional e prática de um possível regime de tributação, tomando em consideração não só os regimes existentes em outros países como também as circunstâncias e condicionalismos inerentes ao universo de empresas nacionais.

Mais ainda, este trabalho procurará defender a aplicação às PME's, de um regime de tributação baseando-se no atual RST aquando do espírito de quando este foi originalmente criado nomeadamente, com o uso de coeficientes técnico-económicos e sem nunca perder de vista aquele que se considera ser o caminho recomendável das futuras reformas e alterações fiscais em Portugal: a simplificação fiscal.

A este título e da sua relevância Nabais (2015, p. 457) identifica que é necessário que o legislador «simplifique todo o complexo sistema fiscal, sobretudo o sistema de tributação do rendimento, mormente desonerando as empresas da rede labiríntica de obrigações acessórias que crescentemente lhes tem vindo a ser imposta».

Também Lopes (2008; p. 139) defende:

[...] uma legislação fiscal simples e fácil de entender é peça crucial para qualquer sistema fiscal, particularmente, se este se basear em regimes declarativos. Os contribuintes precisam de estar bem informados e compreender o sistema fiscal não só para determinar o montante de imposto a pagar, através do mecanismo de autoliquidação, como também para coordenar com a administração fiscal [...]

[...]

[os tribunais podem] esclarecer conceitos e significados e, conseqüentemente, construíram um corpo bem fundamentado de interpretação da legislação fiscal que não se pode menosprezar no processo de simplificação.

### **1.3 Organização Estrutural da Dissertação**

Este trabalho principia por realizar um enquadramento normativo, com especial enfoque na Constituição da República Portuguesa, sobre os principais princípios que condicionam a tributação do rendimento em Portugal, com especial destaque para as PME's e, analisando de que forma se processa esta tributação sobre o rendimento e como a Doutrina e a Jurisprudência condicionam a tributação do rendimento presumido.

De seguida, procurou-se definir, quantificar, caracterizar e identificar os condicionalismos que se encontram inerentes a este universo das PME's que são o principal foco desta tributação normalizada do Rendimento.

Seguidamente, caracteriza-se a tributação com base no rendimento real e com base no rendimento presumido em vigor no território nacional em oposição a regimes similares em outros territórios, não sem antes identificar métodos alternativos de tributação em vigor noutros Países quer da União Europeia quer fora desta.

Por fim, concluímos com um resumo dos principais benefícios fiscais que afetam a atividade empresarial destas entidades e, lançamos um balanço crítico da tributação normalizada em vigor atualmente no normativo nacional e, no caminho futuro que a mesma poderá e, na nossa humilde opinião, deverá adoptar.

## **2. A Tributação das Empresas**

### **2.1. Enquadramento Constitucional**

Como não poderia deixar de ser, esta dissertação tem de iniciar o seu percurso com uma breve análise de algumas características do normativo nacional que, embora nos escusamos a dissertar relativamente a princípios constitucionais de carácter geral, tais como o princípio da Tipicidade, da Segurança Jurídica e Proteção da Confiança dos Cidadãos, entre outros, será necessário no entanto chamar à atenção para dois pormenores daquilo que consideramos ser o intuito do legislador em sede constitucional.

O primeiro, diz respeito a uma atenção clara e evidente que o legislador preconiza, na Constituição, perante as pequenas e médias empresas e o seu papel na sociedade portuguesa:

#### **Artigo 86º**

#### **(Empresas privadas)**

O Estado incentiva a actividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas, e fiscaliza o cumprimento das respectivas obrigações legais, em especial por parte das empresas que prossigam actividades de interesse económico geral.

(...)

É do nosso entender que neste artigo o legislador nos transmite a ideia clara e inequívoca, ao particularizar um certo tipo de entidades, de que estas devem ser tomadas em especial atenção no incentivo da atividade empresarial, via auxílios de Estado ou alterações legislativas. Quanto à forma que tais incentivos podem tomar, esta pode-se consubstanciar em diversos mecanismos: quer sob a forma de incentivos exclusivos a este grupo de entidades, quer sobre a forma de criação de legislação específica para este grupo ou, de um tratamento diferenciado na criação de legislação de carácter geral ou, até mesmo na simplificação dos deveres fiscais.

Independentemente da forma que tais tratamentos adotem, é inegável que, face às características e importância que as Pequenas e Médias Empresas possuem (assunto analisado mais à frente), o legislador nacional viu-se obrigado a conferir a estas um

tratamento diferenciado, particularizado e potencialmente desigual, numa ótica de discriminação positiva.

Estando assim concluída esta primeira característica, iremos agora incidir sobre a segunda e mais polémica que se prende com o princípio do rendimento real, vertido no artigo 104º nº 2 da Constituição e o qual se dá aqui por transcrito:

**Artigo 104º**  
**(Sistema fiscal)**

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.
  2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.
- (...)

Focalizando-nos no número 2 fica bem claro que a regra geral da tributação, segundo o normativo constitucional é a tributação pelo rendimento real, não deixando o mesmo de “abrir a porta” a métodos alternativos tais como o rendimento normal ou o rendimento presumido. A este título, Nabais (2015, p.171) comenta:

O que implica que a tributação do rendimento real seja, por imposição constitucional, a regra da tributação do rendimento empresarial. Mas isso não exclui qualquer possibilidade de recurso à tributação dos rendimentos empresariais baseada em rendimentos normais [...]

O mesmo autor concretiza essa ideia noutra publicação, Nabais (2015, p. 435):

a Constituição permite, excepcionalmente, que a tributação das empresas se possa fazer pelo rendimento normal, seja este o rendimento médio de uma série de anos, que uma empresa poderia obter operando em condições normais (isto é, nas condições mais frequentes nessa época e lugar e com a diligência, técnica e preços geralmente praticados), seja o rendimento de determinado ano, que uma empresa poderia obter operando em condições normais.

Também Catarino e Guimarães (2017, p. 182) defendem a mesma ideia ao afirmarem que

No que toca à tributação das empresas a mesma incide fundamentalmente sobre o rendimento real. Tal significa que a tributação em sede de IRC não

deve assentar primordialmente em presunções, mas antes nos lucros obtidos e apurados a partir da contabilidade. Esta [é] a razão pela qual a tributação assente em regimes simplificados tem de assumir um carácter subsidiário e optativo por parte do contribuinte.

Se tomarmos em consideração o acima afirmado, torna-se crucial a identificação das situações em que se deve considerar como excepcional o recurso a alternativas ao rendimento real. No entanto, não podemos deixar de afirmar que é do nosso entender que tal interpretação não deve ser tão restritiva.

Opinião idêntica possui também Cidália Lopes (2008, p. 130)

[N]o sistema da matéria colectável presumida, a posição da administração e do contribuinte é diferente: entende-se que não é possível, por ser fácil a fraude ou o arbítrio, qualquer tentativa de fixação real e directa da matéria colectável. Escolhem-se então indicadores, com base nos quais se determina o valor que vai ser tributado e que se julga corresponder, o mais possível, à realidade.

Esta tributação com fonte principal pelo rendimento real mais não é do que a concretização do princípio da capacidade contributiva e da igualdade fiscal que se consubstancia na aplicação em contexto fiscal desse princípio universal. Nas palavras de Nabais (2015, p.153)

[...] igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos e quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical).

Este princípio universal procura em primeira instância garantir um tratamento igual e indiferenciado a todos os contribuintes, nas palavras de Nabais (2015, p.154) «afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que, na selecção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva [...]» enquanto não deixa de atender à situação concreta de cada sujeito passivo e agregado familiar.

A este título, chamamos a atenção para o Acórdão nº 695/2014 do Tribunal Constitucional que dita:

Em suma, o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua

aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional (nestes precisos termos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 306/2010).

Este princípio da capacidade contributiva encontra-se bem evidenciado na legislação nacional no número 1 do artigo 4º da LGT quando se afirma:

1 - Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.

Mais ainda, no nº 1 do artigo 6º da mesma LGT:

1 – A tributação direta tem em conta:

- a) a necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna;
- b) a situação patrimonial, incluindo os legítimos encargos, do agregado familiar;
- c) a doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo

[...]

são claramente reconhecidas e garantidas certas seguranças de índole social e pessoal que garantem que o rendimento tomado em consideração para fins fiscais, quando estamos perante situações de tributação direta, toma a devida atenção ao rendimento líquido e disponível quer do sujeito passivo, quer do seu agregado familiar, podendo para tal permitir-se a dedução de despesas privadas necessárias à existência do contribuinte, nomeadamente o mínimo de existência individual.

Por tudo isto é possível sintetizar a orientação constitucional no seguinte: a tributação direta deverá atender sempre que possível ao rendimento real e apenas, subsidiariamente a outras formas de cálculo, nomeadamente o rendimento normal ou presumido.

A este título, damos por transcrito aqui excertos do acórdão 760/2015-Td, do CAAD de 1 de março de 2017 que também ilustra bem a opinião dos Tribunais em relação à tributação do rendimento real em comparação com o rendimento normal e que se encontra claramente em linha com a até agora referida.

Em 2010 o regime de contabilidade organizada deve ser considerado como o regime regra de tributação, como decorre do princípio da tributação da real capacidade contributiva, apurada nos termos dos rendimentos realmente auferidos [...].

Razões práticas impuseram, porém, a possibilidade de, para valores menores, considerar apenas o volume de negócios (rendimentos brutos), deduzido de despesas presumidas em percentagem daquele. Isto para reduzir os custos de cumprimento dos sujeitos passivos e os custos de fiscalização da AT.

[...]

Mas o legislador entende que essa simplificação não pode ocorrer para valores de rendimentos elevados [...].

Estas considerações servem para explicar que se a mudança oficiosa do regime “simplificado” para o de “contabilidade organizada” é motivada por razões de coerência do sistema, já o inverso não é verdade [...]. Isto sem prejuízo do exercício de livre opção pelos sujeitos passivos, mas livres também de reclassificações “oficiosas” com as quais legitimamente não contariam.

[...]

Na sua declaração de início de atividade o sujeito passivo poderá optar pelo regime simplificado, exceto se previr já um volume de negócios que inviabilize essa opção [...].

Tendo o sujeito passivo optado pela faculdade de usar o regime “simplificado”, essa opção deixa de ser válida se os rendimentos assumirem uma magnitude que para o legislador a desaconselhem. E por essa razão, o novo enquadramento é obrigatório e pode ser oficiosamente processado pela AT.

[...]

Mais, a interpretação que se propõe, sendo a mais consentânea com os princípios de tributação do rendimento e com o sistema de tributação deste, tem total acolhimento na letra da lei.

No mesmo sentido, temos o Processo 637/09.2BELRS, de Fevereiro de 2017, do Tribunal Central Administrativo do Sul que dita:

O princípio da tributação pelo lucro real, como opção de tributação relativa aos entes empresariais, encontra consagração no artº.104, nº.2, da C.R. Portuguesa.

Porém, tal princípio, não é absoluto, como desde logo a redacção da sua norma o pressupõe, ao dispor que a tributação das empresas incide "fundamentalmente" sobre o seu rendimento real, e não em todo e qualquer caso, antes tendo de ser concatenado com outros princípios constitucionais e normas constantes em diversos diplomas legais infra-constitucionais, como seja, por exemplo, o da satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas (artº.103, nº.1, da C.R.P.), tal como os artºs.18 e 23, do C.I.R.C. (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/4/2013, proc.5721/12; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 15/5/2014, proc.6694/13; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 22/10/2015, proc.8843/15; J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa anotada, 4ª. Edição, 1º. Volume, Coimbra Editora, 2007, pág.1100).

## 2.2. Conceito de Empresa e de PME

O conceito de Empresa na legislação nacional é um conceito que se encontra claramente definido no artigo 1º do Anexo ao Decreto-lei nº 372/2007 de 6 de Novembro:

Entende-se por empresa qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma actividade económica. São, nomeadamente, consideradas como tal as entidades que exercem uma actividade artesanal ou outras actividades a título individual ou familiar, as sociedades de pessoas ou as associações que exercem regularmente uma actividade económica.

Por sua vez, uma empresa pode ser classificada como PME, abrangendo nomeadamente micro, pequenas e médias empresas, empresas de pequena-média capitalização (*small mid cap*) ou, empresas de média capitalização (*mid cap*); a divisão advém da aplicação da Recomendação 2003/361/CE, de 20 de Maio de 2003, que foi transposta para o direito nacional pelo Decreto-lei acima referenciado e entretanto atualizado pelo Decreto-lei 81/2017, de 30 de Junho, no seu artigo 2º o qual se resume na seguinte tabela.

**Tabela 1 – Critérios de classificação de Empresas – D.L. 81/2017**

| <b>Descrição</b>     | <b>Nº Trabalhadores</b> | <b>Volume de Negócios/Rendimentos (€)</b> | <b>Total de Balanço (€)</b> |
|----------------------|-------------------------|---|-----------------------------|
| Micro empresas       | 10                      | 2 milhões                                 | 2 milhões                   |
| Pequenas empresas    | 50                      | 10 milhões                                | 10 milhões                  |
| Médias empresas      | 250                     | 50 milhões                                | 43 milhões                  |
|                      |                         |   |                             |
| <i>Small mid cap</i> | Menos de 500 pessoas    | Mais de 50 milhões                        | Mais de 43 Milhões          |
| <i>Mid cap</i>       | Menos de 3.000 pessoas  | Mais de 50 milhões                        | Mais de 43 Milhões          |

Para se ser enquadrado numa das categorias de PME, é necessário que cumulativamente se possua um número de trabalhadores inferior ao referenciado no quadro e que possua um valor de balanço ou um volume de negócios inferior ao identificado. Ou seja, tem de reunir

pelo menos duas características, de entre as três identificadas, sendo o número de trabalhadores um requisito inilidível.

Para se ser enquadrado como *Mid Cap* é necessário que uma empresa não cumpra os requisitos para ser qualificada como PME, mas, no entanto, possua menos de 3.000 ou 500 funcionários.

Do ponto de vista do Direito Contabilístico, o conceito é um pouco distinto pois, à luz do artigo 9º do Decreto-lei nº158/2009 de 13 de Julho, alterado pelo Decreto-lei 98/2015 de 2 de Junho, uma empresa só pode ser enquadrada para fins contabilístico como PME se for nomeadamente: uma entidade abrangida pelo Código das Sociedades Comerciais ou, uma empresa individual regulada pelo Código Comercial ou, um Estabelecimento individual de responsabilidade limitada ou, uma empresa pública ou, uma cooperativa que não permita a distribuição de excedentes ou, uma Entidade do Setor não Lucrativo ou, um Agrupamento de Empresas. Cumulativamente, para estas serem classificadas como micro, pequenas, médias ou grandes empresas, têm as mesmas de não ultrapassar dois dos três limites identificados na tabela seguinte.

**Tabela 2 – Critérios de classificação de Empresas – D.L. 158/2009**

| <b>Descrição</b>  | <b>Nº Médio de Trabalhadores durante o período</b> | <b>Volume de Negócios Líquido (€)</b> | <b>Total de Balanço (€)</b> |
|---|--|---------------------------------------|-----------------------------|
| Micro empresas  | 10   | 700 mil                               | 350 mil                     |
| Pequenas empresas   | 50   | 8 milhões                             | 4 milhões                   |
| Médias empresas   | 250  | 40 milhões                            | 20 milhões                  |
| Grandes Empresas – Se ultrapassarem 2 dos 3 limites das médias empresas |  |                                       |                             |

### 2.3. Breve Caracterização do Tecido Empresarial Português

Estando definidos os conceitos de empresa e de PME, interessa agora quantificar e valorizar este universo, de forma a se poder ter noção do real impacto que eventuais alterações efetuadas a estas entidades, possam vir a obter.

Usando como base a publicação Empresas em Portugal 2016, do Instituto Nacional de Estatística, editado e publicado em 2018, podemos verificar que o universo de empresas do setor não financeiro, que são a quase totalidade das empresas nacionais, perfazem um total de 1.196.102, dos quais 68% são empresas individuais (empresários em nome individual e trabalhadores independentes) e 99,9% são PMEs. De notar que neste universo de PMEs se encontram incluídas as empresas individuais, geralmente definidas como os trabalhadores tributados pelo regime da categoria B de IRS e, que são nada mais, nada menos do que PMEs não constituídas pela forma de sociedade, mas para todos os efeitos PMEs.

Esta informação encontra-se condensada na seguinte tabela, presente na publicação acima referenciada.

**Tabela 3 – Estrutura Empresarial Portuguesa – Ano 2016**

|   | Empresas  |          | Pessoal ao serviço |          | Volume de negócios    |          | VAB                   |          | Gastos com o pessoal  |          |
|---|-----------|----------|--------------------|----------|-----------------------|----------|-----------------------|----------|-----------------------|----------|
|   | 2016      | TV anual | 2016               | TV anual | 2016                  | TV anual | 2016                  | TV anual | 2016                  | TV anual |
|   | Nº        | %        | Nº                 | %        | 10 <sup>8</sup> Euros | %        | 10 <sup>8</sup> Euros | %        | 10 <sup>8</sup> Euros | %        |
| <b>Total das empresas não financeiras</b> | 1 196 102 | 2,8      | 3 704 740          | 3,5      | 340 480               | 2,7      | 85 410                | 6,0      | 48 922                | 4,3      |
| <i>Forma jurídica</i>                     |           |          |                    |          |                       |          |                       |          |                       |          |
| Empresas individuais                      | 815 167   | 3,1      | 899 817            | 2,6      | 14 594                | 1,5      | 6 457                 | 6,8      | 1 189                 | 0,8      |
| Sociedades                                | 380 935   | 2,3      | 2 804 923          | 3,8      | 325 886               | 2,7      | 78 953                | 6,0      | 47 733                | 4,4      |
| Anónimas                                  | 22 541    | 0,7      | 912 572            | 2,6      | 169 177               | 0,6      | 39 999                | 4,3      | 20 778                | 2,7      |
| Quotas                                    | 349 810   | 2,6      | 1 796 667          | 4,7      | 141 998               | 5,6      | 35 437                | 8,1      | 24 923                | 6,4      |
| Outras                                    | 8 584     | -2,2     | 95 684             | -0,9     | 14 711                | 0,3      | 3 517                 | 4,3      | 2 032                 | -0,9     |
| <i>Dimensão</i>                           |           |          |                    |          |                       |          |                       |          |                       |          |
| PME                                       | 1 195 064 | 2,8      | 2 957 309          | 3,4      | 206 817               | 4,1      | 54 265                | 6,9      | 33 020                | 5,2      |
| Grandes                                   | 1 038     | 2,5      | 747 431            | 4,0      | 133 663               | 0,6      | 31 145                | 4,5      | 15 902                | 2,6      |

**Fonte:** Instituto Nacional de Estatística (INE), Empresas em Portugal 2016, Principais Indicadores Económicos das Empresas não Financeiras

Não sendo o objeto deste documento o tratamento e análise dos dados provenientes nessa publicação, é necessário, no entanto tomar em consideração o peso não só em quantidade,

mas também em valor que as PME's possuem: 60,7% do Volume de Negócios Nacional e 68% do Resultado Líquido do Período Global.

Mais ainda, é necessário referir o peso que este grupo possui sobre o Emprego Nacional pois 79,8% das pessoas empregadas em território nacional e, por isso possíveis contribuintes de imposto sobre rendimento singular são-no ao serviço de PME's. Ora, tal valor é de facto muito significativo pois, mais não é do que dizer que 4 em cada 5 pessoas empregadas em Portugal o fazem sobre a égide de uma entidade de pequena dimensão, o que permite concluir que estas entidades são um importante motor de empregabilidade e de criação e distribuição de riqueza nacional (via retribuição salarial).

**Tabela 4 – Estrutura Empresarial Portuguesa em Valores**

| Dimensão | Empresas (nº) | Volume de Negócios (10 <sup>6</sup> Euros) |            | Resultado Líquido do Período (10 <sup>6</sup> Euros) |          |
|----------|---------------|--|------------|--|----------|
|          |               | Valor                                      | Média      | Valor  | Média    |
| Micro    | 1 150 336     | 65 687 899                                 | 57,10      | 5 878 567  | 5,11     |
| Pequenas | 38 600        | 67 476 567                                 | 1 748,10   | 3 631 266  | 94,07    |
| Médias   | 6 128         | 73 652 384                                 | 12 018,99  | 4 385 446  | 715,64   |
| PME      | 1 195 064     | 206 816 850                                | 173,06     | 13 895 279   | 11,63    |
| Grandes  | 1 038         | 133 663 120                                | 128 769,87 | 6 522 818  | 6 284,03 |

Do ponto de vista de tributação deste universo empresarial chamamos a atenção para o facto de à luz dos dados estatísticos mais recentes fornecidos pela Autoridade Tributária relativos às Estatísticas de IRC, a esmagadora maioria das empresas em sede deste imposto no ano de 2016 são tributadas à luz do Regime Geral (96%), o que resulta na conclusão de que os restantes regimes possuem assim um peso residual, chamando nós à atenção para o regime simplificado em que o número de declarações apresentadas que se encontra, entre 2014 e 2016, estabilizado com 3,6% das declarações entregues.

Um dado interessante e que não podemos deixar de frisar prende-se com o facto de existirem apenas 16.766 declarações entregues em 2016 referentes a empresas que se encontram enquadradas pelo regime simplificado de tributação num contexto empresarial em que a quase totalidade das empresas são de muito reduzida dimensão.

**Tabela 5 – Número Declarações IRC por Regime de Tributação**

| DESIGNAÇÃO                   | 2014           | %             | 2015           | %             | 2016           | %             | Var. (%)<br>2014/2015 | Var. (%)<br>2015/2016 |
|------------------------------|----------------|---------------|----------------|---------------|----------------|---------------|-----------------------|-----------------------|
| Regime Geral                 | 421 737        | 95,8%         | 433 719        | 95,8%         | 446 365        | 96,0%         | 2,8%                  | 2,9%                  |
| Regime de Isenção Definitiva | 19 377         | 4,4%          | 20 772         | 4,6%          | 21 863         | 4,7%          | 7,2%                  | 5,3%                  |
| Regime de Isenção Temporária | 957            | 0,2%          | 1 095          | 0,2%          | 1 166          | 0,3%          | 14,4%                 | 6,5%                  |
| Regime de Redução de Taxa    | 2 397          | 0,5%          | 1 908          | 0,4%          | 1 249          | 0,3%          | -20,4%                | -34,5%                |
| Regime Simplificado          | 15 465         | 3,5%          | 16 562         | 3,7%          | 16 766         | 3,6%          | 7,1%                  | 1,2%                  |
| Transparência fiscal         | 9 018          | 2,1%          | 9 227          | 2,0%          | 9 399          | 2,0%          | 2,3%                  | 1,9%                  |
| Grupo de Sociedades          | 3 902          | 0,9%          | 4 101          | 0,9%          | 4 188          | 0,9%          | 5,1%                  | 2,1%                  |
| <b>TOTAL</b>                 | <b>440 168</b> | <b>100,0%</b> | <b>452 683</b> | <b>100,0%</b> | <b>464 780</b> | <b>100,0%</b> | <b>2,8%</b>           | <b>2,7%</b>           |

**Fonte:** Autoridade Tributária (AT), IRC – Dossier Estatístico 2014 – 2016

Se tomarmos em consideração o volume de negócios podemos verificar que cerca de 46% das empresas nacionais possuem uma faturação inferior a 150.000€ e cerca de 20% não apresentam qualquer volume de negócios, se juntarmos a estes 2 escalões de empresas o grupo de empresas que possui um V.N. entre 150.000€ e 500.000€ podemos verificar que estamos perante 81,7% das empresas nacionais, o que vai de encontro com os dados fornecidos.

Uma conclusão possível desta disparidade entre empresas que pelo seu volume de negócios poderiam optar por serem tributadas à luz das regras do regime simplificado face ao número de declarações entregues à luz do regime permite concluir *à priori* que este regime não só não possui uma grande representatividade como também não é percecionado como sendo genericamente mais favorável para os sujeitos passivos.

**Tabela 6 – Número Declarações IRC por Escalão de Regime de Volume de Negócios**

| ESCALÕES DE VOLUME DE NEGÓCIOS (Euros) | 2014           | %             | 2015           | %             | 2016           | %             | Var. (%) 2014/2015 | Var. (%) 2015/2016 |
|--|----------------|---------------|----------------|---------------|----------------|---------------|--------------------|--------------------|
| Desconhecido                           | 26 782         | 6,1%          | 27 076         | 6,0%          | 28 589         | 6,2%          | 1,1%               | 5,6%               |
| 01 - [ 0 ]                             | 87 695         | 19,9%         | 91 389         | 20,2%         | 92 251         | 19,8%         | 4,2%               | 0,9%               |
| 02 - [ 1 A 150.000 ]                   | 206 680        | 47,0%         | 209 831        | 46,4%         | 213 399        | 45,9%         | 1,5%               | 1,7%               |
| 03 - [ 150.000 A 500.000 ]             | 67 848         | 15,4%         | 70 744         | 15,6%         | 74 432         | 16,0%         | 4,3%               | 5,2%               |
| 04 - [ 500.000 A 1.000.000 ]           | 21 241         | 4,8%          | 22 511         | 5,0%          | 23 732         | 5,1%          | 6,0%               | 5,4%               |
| 05 - [ 1.000.000 A 1.500.000 ]         | 8 730          | 2,0%          | 9 171          | 2,0%          | 9 674          | 2,1%          | 5,1%               | 5,5%               |
| 06 - [ 1.500.000 A 2.500.000 ]         | 7 582          | 1,7%          | 7 859          | 1,7%          | 8 200          | 1,8%          | 3,7%               | 4,3%               |
| 07 - [ 2.500.000 A 5.000.000 ]         | 6 197          | 1,4%          | 6 505          | 1,4%          | 6 712          | 1,4%          | 5,0%               | 3,2%               |
| 08 - [ 5.000.000 A 12.500.000 ]        | 4 323          | 1,0%          | 4 456          | 1,0%          | 4 594          | 1,0%          | 3,1%               | 3,1%               |
| 09 - [ 12.500.000 A 25.000.000 ]       | 1 529          | 0,4%          | 1 542          | 0,3%          | 1 560          | 0,3%          | 0,9%               | 1,2%               |
| 10 - [ 25.000.000 A 75.000.000 ]       | 1 089          | 0,3%          | 1 105          | 0,2%          | 1 126          | 0,2%          | 1,5%               | 1,9%               |
| 11 - [ 75.000.000 A 250.000.000 ]      | 349            | 0,1%          | 374            | 0,1%          | 398            | 0,1%          | 7,2%               | 6,4%               |
| 12 - [ 250.000.000 A *** ]             | 123            | 0,0%          | 120            | 0,0%          | 113            | 0,0%          | -2,4%              | -5,8%              |
| <b>TOTAL</b>                           | <b>440 168</b> | <b>100,0%</b> | <b>452 683</b> | <b>100,0%</b> | <b>464 780</b> | <b>100,0%</b> | <b>2,8%</b>        | <b>2,7%</b>        |

**Fonte:** Autoridade Tributária (AT), IRC – Dossier Estatístico 2014 – 2016

Outro dado estatístico muito interessante providenciado por este dossier da Autoridade Tributária prende-se com a taxa média efetiva de imposto dada pela seguinte fórmula:  $(\Sigma \text{IRC Liquidado Corrigido} + \Sigma \text{Reposição de Benefícios Fiscais} + \Sigma \text{Tributação Autónoma} + \Sigma \text{Resultado da Liquidação} + \Sigma \text{Derrama Estadual} + \Sigma \text{IRC de Exercícios Anteriores}) / (\Sigma \text{Matéria Coletável Total} + \Sigma \text{Benefícios por Dedução ao Rendimento})$ .

Pela análise da Tabela 7 podemos facilmente verificar que no ano de 2016, a taxa média efetiva ao invés do que seria de supor não foi progressivamente aumentando conforme se aumentava de escalão de volume de negócios. Muito pelo contrário, excluindo os sujeitos passivos que não declaram qualquer nível de rendimentos, as 4 taxas mais baixas são as dos escalões 7 a 10, que compreendem rendimentos entre os 2.500.000€ e os 75.000.000€.

Apenas podemos supor sobre as razões que levam as entidades que se situam nos escalões 2 e 3 (de 1€ a 500.000€) a não conseguirem ter uma taxa de imposto inferior às empresas anteriormente referidas mas, o maior peso das tributações autónomas aliado à menor existência de benefícios fiscais poderão ser fatores justificativos sobre tal cenário.

**Tabela 7 – Taxa Média Efetiva de IRC por Escalão de Regime de Volume de Negócios**

| ESCALÕES DE VOLUME DE NEGÓCIOS<br>(Euros) | 2014  | 2015  | 2016  | Var.<br>(p.p.)2014/2015 | Var. (p.p.)<br>2015/2016 |
|---|-------|-------|-------|-------------------------|--------------------------|
| Desconhecido                              | 0,0%  | 0,0%  | 0,0%  | 0                       | 0                        |
| 01 - [ 0 ]                                | 8,9%  | 10,9% | 9,5%  | 1,92                    | -1,32                    |
| 02 - [ 1 A 150.000 [                      | 21,3% | 20,4% | 20,7% | -0,83                   | 0,24                     |
| 03 - [ 150.000 A 500.000 [                | 22,1% | 20,9% | 20,5% | -1,24                   | -0,33                    |
| 04 - [ 500.000 A 1.000.000 [              | 23,0% | 21,4% | 21,3% | -1,65                   | -0,05                    |
| 05 - [ 1.000.000 A 1.500.000 [            | 23,3% | 21,4% | 21,9% | -1,98                   | 0,57                     |
| 06 - [ 1.500.000 A 2.500.000 [            | 21,7% | 21,4% | 20,9% | -0,22                   | -0,53                    |
| 07 - [ 2.500.000 A 5.000.000 [            | 22,4% | 20,7% | 20,1% | -1,71                   | -0,6                     |
| 08 - [ 5.000.000 A 12.500.000 [           | 21,7% | 20,1% | 19,4% | -1,63                   | -0,67                    |
| 09 - [ 12.500.000 A 25.000.000 [          | 22,3% | 20,1% | 19,3% | -2,21                   | -0,78                    |
| 10 - [ 25.000.000 A 75.000.000 [          | 22,0% | 19,9% | 19,0% | -2,13                   | -0,88                    |
| 11 - [ 75.000.000 A 250.000.000 [         | 24,5% | 20,9% | 22,9% | -3,6                    | 2,04                     |
| 12 - [ 250.000.000 A *** [                | 24,7% | 25,4% | 26,8% | 0,79                    | 1,4                      |
| <b>TOTAL</b>                              | 21,8% | 20,9% | 21,4% | -0,98                   | 0,55                     |

**Fonte:** Autoridade Tributária (AT), IRC – Dossier Estatístico 2014 – 2016

## 2.4. Os Condicionalismos das PME's e da sua Tributação

É do comum conhecimento que atualmente não existe um regime fiscal específico para as pequenas e médias empresas, mas sim uma série de regimes que abrangem micro empresas nomeadamente, em sede de IVA o Regime dos Pequenos Retalhistas, o Regime Forfetário dos Produtores Agrícolas e o Regime de Isenção e, em sede de IRS e IRC, o regime simplificado.

Mas, na criação quer destes regimes quer de um novo regime, existem alguns aspetos que sendo inerentes à natureza destas entidades, têm de ser considerados e, que segundo Nabais (2016, p. 70) sustentam um tratamento diferencial positivo das PME's:

- 1) o seu carácter marcadamente sedentário, traduzido em não deslocarem a sua atividade ou os seus resultados para países com regimes fiscais mais atrativos;
- 2) o seu importantíssimo papel em matéria de criação e manutenção de postos de trabalho, sustentando o emprego mormente em situações de crise económica;
- 3) o serem [uma] fonte de dinamismo, inovação e flexibilidade;
- 4) o que aliado à grande aptidão para a produção de bens transacionáveis, revelam uma notável capacidade de resistência às crises económicas;
- 5) e a improvável verificação em relação a elas dos chamados custos de agência, em virtude de a titularidade e a gestão não se encontrarem separadas como ocorre frequentemente nas grandes ou até nas médias empresas.

Por isso, faz todo o sentido que sejam objeto de uma tributação menor, no que mais não será do que uma compensação, porventura relativamente diminuta, pelos maiores encargos que as [...] contribuições económicas à comunidade nacional [...] efetivamente representam para essas empresas.

Uma outra característica das PME's prende-se com a sua forma institucional, isto é, no âmbito das liberdades e garantias constitucionais, é dada uma liberdade de exercício de atividade muito lata aos indivíduos, podendo os mesmos exercer as suas atividades quer de

forma individual, quer de forma colectiva sob uma de várias formas (por exemplo: sociedades por quotas, sociedades anónimas, associações, fundações, entre outras).

Ora, esta variedade de formas de exercício de atividade origina a ocorrência de uma situação potencialmente problemática que se prende com o facto de por um lado serem englobados na categoria de PME pessoas colectivas e pessoas individuais que, não só estão sujeitas a normativos díspares (CIRC para as primeiras e CIRS ou CIRC para as segundas) como também serem agregados em conjunto na categoria de PME entidades que visam a obtenção de fins lucrativos e entidades sem fins lucrativos.

Desta forma, é necessário tomar em consideração que quando é referido, na óptica nacional, o termo PME estejam a ser colocados no mesmo grupo entidades com fins distintos e entidades com forma distinta. Este cenário, em si, não constitui um problema mas força-nos a tomar em consideração que a tomada de certas medidas significativas para este grupo de entidades obriga-nos a ter de analisar mais do que um normativo fiscal (CIRC, CIRS, EBF, entre outros).

Por fim, consideramos que há ainda uma outra característica das PMEs que merece ser abordada e que se prende com o carácter que, por norma, é atribuído pelas mesmas à contabilidade e ao seu papel informativo.

Para a grande maioria das micro entidades, com especial enfoque nas de contexto familiar, a contabilidade não é mais do que uma obrigação mensal e de escrita que lhes irá permitir calcular o montante de imposto a pagar ao Estado; pondo de parte aquele que é um dos principais objetivos das Demonstrações Financeiras Contabilísticas que, segundo Ana Maria Rodrigues (2016, p. 29) «são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade.».

Esta representação estruturada pressupõe que a contabilidade seja não só rigorosa mas também fidedigna, o que nem sempre se verifica nestas entidades pois, como é do conhecimento geral a prioridade é cumprir apenas as obrigações fiscais, de forma a não incorrer em ilícitos criminais ou contra ordenacionais e em apresentar o mínimo de resultados possível pois, o retorno é exercido não pela via convencional de distribuição de dividendos mas sim, pela remuneração dos membros dos órgãos sociais que, por norma desempenham as funções de sócios-gerentes.

Deste modo, não podemos evitar voltar a frisar a importância da simplicidade das obrigações fiscais destas entidades, como forma de incentivar a que as mesmas sejam

cumpridas na íntegra. Esta linha de pensamento possui duas claras vantagens: a redução do incumprimento das obrigações fiscais (especialmente as declarativas), que por sua vez irá degenerar na redução da litigância fiscal e, a criação de um cenário em que para o Estado, é mais fácil controlar o cumprimento das ditas obrigações, reduzindo ainda os custos diretos e indiretos incorridos na verificação do cumprimento ou incumprimento das mesmas, por parte dos sujeitos passivos, em sede de procedimento inspetivo por parte da Autoridade Tributária.

## 2.5. Obrigações Acessórias

Dentro da ótica dos deveres de cooperação do contribuinte com a Autoridade Tributária que decorrem do artigo 48º do CPPT, consubstanciado no Princípio da Cooperação da Administração e do Contribuinte e ao qual se dá aqui reproduzido,

### **Artigo 48.º**

#### Cooperação da administração tributária e do contribuinte

1 – A administração tributária esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros atos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correção dos erros ou omissões manifestas que se observem.

2 – O contribuinte cooperará de boa fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso.

os deveres do contribuinte para com o Estado e os seus representantes em sede de matéria fiscal vão mais além do que o mero pagamento do tributo (obrigação principal).

Segundo Nabais (2015, p. 231) estas obrigações acessórias podem ser distinguidas entre:

- 1) as obrigações ou deveres secundários, que integram, por um lado, os deveres acessórios da prestação principal que se destinam a preparar o cumprimento ou assegurar a perfeita execução da prestação e, por outro, os deveres relativos a prestações substitutivas ou complementares da prestação principal;
- 2) os deveres de conduta, que têm como objectivo o regular desenvolvimento da relação de imposto e se baseiam no princípio da boa fé.

Sendo certo que estas obrigações são múltiplas e por vezes dispare conforme estejamos a abordar temáticas de tributação de património, consumo ou rendimento, iremo-nos apenas circunscrever nas obrigações secundárias que uma pequena entidade seja alvo no seu normal curso de atividade, ou seja em sede de tributação do consumo (IVA) e de tributação do rendimento (IRS e IRC). Antes de iniciarmos este elencar de obrigações acessórias chamamos apenas a atenção de que algumas destas possuem fins para mais do que uma forma de tributação.

## **2.5.1. Obrigações Declarativas**

### ***2.5.1.1. A Declaração de Início, de Alteração e de Cessação de Atividade***

Conforme o próprio nome indica tratam-se de declarações entregues pelo Sujeito Passivo à Autoridade Tributária de forma a iniciar, alterar ou findar a sua atividade. Esta declaração assume particular importância pois será a mesma que enquadra o sujeito passivo em termos fiscais perante a A.T., especificando diversos elementos essenciais, nomeadamente: os participantes do capital, localização da sede, a conta bancária da entidade, o enquadramento em sede de IRC e de IVA, condições especiais, entre outras.

Caso se trate da declaração de início de atividade, tratando-se de um sujeito passivo de IRC nos termos do artigo 118º do CIRC, deve a mesma ser entregue no prazo de 90 dias a partir da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Coletivas ou, caso esteja sujeito a registo na Conservatória do Registo Comercial, no prazo de 15 dias, podendo a mesma ser apresentada em qualquer Serviço de Finanças.

Caso se trate de declaração de alterações, a mesma deve ser entregue num prazo de 15 dias a contar da data das mesmas e, se de cessação de atividade, num prazo de 30 dias após a cessação da mesma, nos termos dos artigos 112º e 114º do CIRS, 117º e 118º do CIRC e 29º do CIVA.

### ***2.5.1.2. A Declaração Periódica de Rendimentos***

Esta declaração pretende declarar os valores auferidos ao longo de um Período de Tributação por parte do Sujeito Passivo, sendo entregue por transmissão eletrónica de dados quer se trate da Modelo 3 de IRS ou da Modelo 21 de IRC.

Pese embora seja de cariz obrigatório para as entidades sujeitas a IRC e sujeitos passivos de IRS, devendo os mesmos submeter estes Modelos desde o dia 1 de Abril até ao último dia de Junho, para o ano de 2019 mas, por norma, até dia 31 de Maio, existindo a possibilidade de isenção de entrega para sujeitos passivos de Imposto sobre Rendimentos Singulares que auferam rendimentos de categoria A ou H até ao valor de 8.500€ desde que não sujeitos a retenção na fonte ou que auferam rendimentos tributados por taxas liberatórias e os mesmos não sejam alvo de englobamento ou rendimentos de atos isolados

até o valor de 1.715,60€ ou subsídios ou subvenções da Política Agrícola Comum até ao montante de 1.715,60€.

#### ***2.5.1.3. A Declaração de Substituição***

Esta declaração deve ser entregue uma vez que a Declaração Periódica, quer de IRS quer de IRC, já tenha sido submetida e se registem alterações materialmente relevantes que influenciem os montantes declarados, devendo a mesma ser apresentada no prazo de 30 dias após a ocorrência dos factos que levaram a essa alteração nos termos do nº 2 do art. 60º do CIRS ou a qualquer momento sempre que haja sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efectivo, nos termos do nº 1 do art. 122º do CIRC.

#### ***2.5.1.4. A Declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES)***

Esta declaração deve ser entregue até ao dia 15 de Julho, nos termos dos artigos 113º do CIRS e 117º e 121º do CIRC e agrega num só documento um conjunto de informação variada e completa da entidade, providenciando informação de cariz estatístico e, essencialmente contabilística (Demonstrações Financeiras da entidade, bem como saldos de Clientes e Fornecedores mais relevantes e valoração de operações por regiões), ao INE e Banco de Portugal, bem como à própria Autoridade Tributária.

De salientar que, caso a entidade esteja enquadrada em certos regimes especiais em sede de IVA ou, mesmo não o estando, possua vendas e/ou prestações de serviço ou aquisições anuais superiores 25.000€, possuem o dever de preencher certos anexos suplementares (P e O) de carácter informativo e estatístico, nesta Informação Simplificada.

#### ***2.5.1.5. Declaração Periódica de IVA***

Esta declaração que poderá ter periodicidade mensal ou trimestral conforme o volume de negócios do S.P. no ano civil anterior seja igual ou superior a 650.000€, para o primeiro caso ou, inferior a esse valor para o segundo caso, nos termos do artigo 41º do CIVA, devendo a mesma ser entregue até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que

respeitem as operações caso esteja enquadrado no regime de periodicidade mensal ou, entregue até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações.

De salientar também que todo e qualquer sujeito passivo enquadrado no regime trimestral pode pedir para ser enquadrado no regime mensal quer através de declaração de início de atividade quer em declaração de alterações de atividade. Por fim, não se encontram obrigados ao preenchimento desta declaração os sujeitos passivos enquadrados no Regime de Isenção previsto no art. 53º do CIVA, nomeadamente aqueles que possuam um volume de negócios anual inferior a 10.000€.

#### ***2.5.1.6. Declaração Recapitulativa***

Esta declaração deverá ser entregue por um sujeito passivo de IVA que realiza num período de tributação, conforme descrito no ponto anterior, transmissões intracomunitárias de bens, de acordo com o art. 23º do RITI ou prestações de serviços a sujeitos passivos com sede noutro estado membro, nos termos do art. 6º do CIVA, devendo a mesma ser entregue até ao dia 20 do mês ou trimestre seguinte àquele a que respeitem as operações, com a obrigatoriedade de caso o valor destas operações exceda os 50.000€ no trimestre atual ou nos 4 trimestres anteriores, ter esta declaração de passar a ser submetida numa base mensal.

#### ***2.5.1.6. Demais Declarações de Cariz Fiscal***

Por fim, existem uma série de declarações, por vezes com cariz regular outras de cariz único, que devem ser preenchidas e submetidas pelos sujeitos passivos de forma a informar a A.T. sobre factos e/ou circunstâncias ocorridas, passando desde a declaração de rendas até à declaração de valores retidos a título de imposto de outras entidades.

#### **2.5.2. Obrigações Contabilísticas e de Escrituração**

Segundo Casalta Nabais existem diversas obrigações de teor contabilístico das quais salientamos:

- a) dever de possuir contabilidade organizada, para as empresas individuais, nos termos do art. 109º, nº 1 do CIRS (rendimentos empresariais e profissionais que não abrangidos pelo regime simplificado, nomeadamente sujeitos passivos que auferam rendimentos da Categoria B anuais ilíquido acima dos 200.000€ ou, que assim o decidam, conforme o art. 28º, nº 2 do CIRS. Em termos de CIRC, segundo o artigo 123º é exigido este regime às sociedades comerciais ou civis em forma comercial, às cooperativas, às empresas públicas e aos não residentes que obtenham no território nacional rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável;
- b) dever de constituir e manter um dossier fiscal, nos termos do art. 130º do CIRC e 129º do CIRS, que agrega uma série de documentos de cariz fiscal;
- c) dever de possuir pelo menos uma conta bancária usada exclusivamente para recebimentos e pagamentos decorrentes da sua atividade empresarial, para os sujeitos passivos que disponham de contabilidade organizada, nos termos do art. 63º-C da LGT;
- d) dever de proceder aos lançamentos de cariz contabilístico, no prazo máximo de 60 dias para os sujeitos passivos de IRS, nos termos do art. 116º, nº 4 do CIRS ou 90 dias para os sujeitos passivos de IRC, nos termos do art. 115º do CIRC.
- e) dever de possuir a sua contabilidade centralizada num espaço que se encontre em território nacional, nos termos do art 118º do CIRS e 125º do CIRC;
- f) dever de possuir documentação de suporte que justifique e valide as operações por ele realizadas, nos termos do art. 123º, nº 2 do CIRC;
- g) dever de emitir fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, nos termos do art. 29º, nº 1 do CIVA, bem como sobre pagamentos que sejam auferidos antes da data da transmissão ou prestação.

### 3. Métodos Alternativos de Tributação do Rendimento

#### 3.1. Métodos Alternativos de Tributação em Portugal

Estando já claramente definida a importância dada pelo legislador à tributação do rendimento real que «corresponde ao rendimento efetivamente obtido pelo sujeito passivo [...] por razões de pragmatismo, tornou-se corrente identificá-lo com o rendimento apurado com base nas declarações dos contribuintes, suportadas por elementos de teor contabilístico.» Ribeiro (2010, p. 24), com especial destaque para a Modelo 22 de IRC e a Modelo 3 de IRS e, previsto na lei nº 2 do artigo 104º da Constituição e reafirmado no número 1 do artigo 83º da LGT, resta-nos ainda aprofundar um pouco sobre os restantes métodos de tributação do rendimento, nomeadamente os métodos de determinação indireta do rendimento.

Segundo Lopes (2008, p. 131)

A aplicação destes métodos indirectos, no cálculo da matéria tributável, tem em conta a realidade dos pequenos contribuintes e, em particular, a evolução das margens na actividade considerada, bem como os custos suportados. [A] base de tributação [...] é fixada [...] com base em monografias profissionais, nacionais ou regionais, elaboradas pela administração e comunicadas às organizações profissionais, e ainda com base em declaração enviada pelo contribuinte, fornecendo informações gerais, tais como o montante das compras, dos *stocks*, ou o número de empregados, entre outras.

A mesma autora aprofunda quanto às razões de existência e vantagens destes regimes alternativos ao rendimento real em Lopes (2008, p. 131-132)

[...] a adopção de regimes de tributação de rendimentos presumidos, para certas categorias de contribuintes, poderia trazer vantagens para os mais pequenos, individuais ou empresas, na medida em que a sua adopção conduz a um aligeiramento das suas obrigações contabilísticas e fiscais. Assim estes métodos contribuem para diminuir uma forte desvantagem destes contribuintes relativamente aos seus concorrentes de maior dimensão: a elevada carga burocrática que incide sobre eles.

Um objectivo importante destes métodos simplificados [...] é a simplificação da administração do imposto, com combate à fraude e evasão fiscal e o

aumento da segurança da recolha de receitas. Isto porque, por um lado, a sua utilização implica um aligeiramento significativo das exigências de fiscalização sobre os contribuintes, na medida em que estes estão sujeitos a uma base fixa durante um determinado período, e, em consequência, ao mesmo montante de imposto a pagar, durante esse mesmo período [...] os contribuintes a quem forem aplicados métodos simplificados de determinação da matéria tributável verão, em muitos casos, aligeiradas as suas obrigações formais de registo e a complexidade das suas declarações de rendimento. Por outro lado, estes métodos revelam-se eficientes, devido à sua rápida e simples aplicação, no combate à evasão e fraude fiscal [...]

A tributação indireta, em Portugal, ocorre apenas nos casos especificamente definidos na LGT, no seu artigo 87º que dita:

### **Artigo 87.º**

#### **Realização da avaliação indirecta**

1 - A avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de:

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei.
- d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;
- e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo

do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco.  
(*Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro*)

f) Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.  
(*Red. do art.º 2.º da Lei n.º 94/2009-01/09*)

Estas seis situações podem-se resumir em 3 grupos segundo Ribeiro (2010; p. 248):

um grupo que se reporta ao regime simplificado [alínea a)]; um grupo que se aplica àquelas situações em que é considerada expressamente a impossibilidade de fazer uma quantificação directa e correcta da matéria tributável [alínea b)] e um grupo [...que visa] evitar eventuais situações de fraude ou evasão fiscal [restantes alíneas]

concluindo nas páginas seguintes o autor ao afirmar que o segundo grupo se encontra dependente da ocorrência de uma das situações previstas no artigo 88º da LGT nomeadamente, a inexistência ou insuficiência dos elementos contabilísticos, a recusa da exibição desses elementos, a existência de diversas contabilidades com o propósito de simulação da realidade e, a existência de comprovadas discrepâncias entre os valores registados para fins contabilísticos e/ou declarativos e os valores reais dos bens ou serviços.

Ou seja, por norma é adotado no normativo nacional uma tributação com recurso a avaliação directa, excepto nas situações especificamente previstas na lei e que ocorrem essencialmente por um de três motivos nomeadamente, por razões de mera simplificação quer motivada para reduzir os custos Estatais, quer motivada por uma atenção especial à realidade de certos contribuintes (dimensão, setor de atividade, etc.), ou quando existir um risco reconhecido pelo legislador de potencial fraude, evasão ou delapidação da receita fiscal ou, quando for violado pelo contribuinte o Princípio da Boa-fé numa das situações previstas no nº 2 do artigo 75º da Lei Geral Tributária:

- a) as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;

- b) o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;
- c) a matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica previstos na presente lei;
- d) os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A.

Em sede de IRC, à luz do artigo 59º do CIRC, sempre que os factos contabilísticos não são considerados como credíveis para a determinação do lucro tributável pode a AT usar métodos indiretos no cálculo do mesmo usando, para esse efeito os elementos e presunções previstas no artigo 90º do mesmo Código.

A tributação indireta, em Portugal pode assumir essencialmente duas formas.

A tributação com recurso ao rendimento presumido ocorre «quando a totalidade do rendimento ou parte substancial daquele, como por exemplo uma categoria nos termos do IRS, for determinada com base numa ou mais presunções» Ribeiro (2010; 40) podendo estas presunções [definidas no artigo 349º do Código Civil] serem um ou vários elementos como por exemplo, mas não só: o volume de vendas, o volume de compras, o número médio de funcionários, os depósitos bancários, o consumo, a despesa ou, sinais exteriores de riqueza. Esta tributação pelo Rendimento presumido será aprofundada no Capítulo 5 pelo que nos escusaremos por agora de nos versar sobre a mesma.

A tributação pelo rendimento normal, de forma simplista, pode caracterizar-se pela «tributação do rendimento que o contribuinte teria auferido em circunstâncias normais de funcionamento de mercado, sem atender às situações ocorridas especificamente [no exercício da sua] actividade» Rodrigues (2016, p. 20).

Uma outra definição de rendimento normal, segundo Ribeiro (2010, p. 24):

A tributação do rendimento normal, diversamente, é apresentada como uma tributação que não se baseia na contabilidade e que não cuida, à partida, de fazer um esforço no sentido da determinação do rendimento efectivo ou real, operando, por conseguinte, não *a posteriori* como a tributação pelo rendimento real, mas *a priori*, ou seja, num momento anterior à obtenção do rendimento. Por outras palavras, a tributação pelo rendimento normal, quer seja mais ou menos sofisticada, recorre, por norma, a presunções que têm por base os rendimentos médios de um determinado sector económico ou profissional. Resultando, assim, esses rendimentos médios de estudos que atendem a índices relativos ao nível de vida dos contribuintes e às informações prestadas pelas organizações representativas das categorias profissionais ou de negócios interessadas.

O que permite concluir que, segundo o mesmo autor, o rendimento real permite atender de uma forma mais justa e igualitária à situação concreta do sujeito passivo, sendo por isso mesmo o método em que o princípio da capacidade contributiva se encontra mais presente.

Em suma e, conforme aludido anteriormente, as PME's dividem-se em dois grandes grupos: as das pessoas coletivas, tributadas em sede de IRC e as pessoas individuais tributadas em sede de IRS empresarial.

Sendo certo que para as pessoas coletivas o apuramento do imposto se faz em regra pelo seu rendimento real podendo as PME's que assim se qualifiquem solicitar a sua tributação pelo rendimento presumido (RST), o mesmo não se aplica às pessoas singulares, que são em regra tributadas à luz do regime simplificado e, que só serão tributados pelo seu rendimento real, denominado como tributação pelo regime de contabilidade organizada se não possuírem os pressupostos para serem enquadrados neste regime ou, se optarem por tal método de tributação.

Ora esta situação cria uma potencial desigualdade de tratamento que pode originar um maior custo fiscal a alguns indivíduos.

## 3.2. Métodos Alternativos de Tributação em Vigor noutros Países

### 3.2.1. Lucros Distribuídos

Um método alternativo e que se encontra em vigor na Estónia e na Letónia prende-se com o apuramento do imposto não ser realizado com base nos rendimentos quer reais quer normais ou presumidos, mas sim com base nos lucros distribuídos.

Na Estónia, o imposto apenas incide sobre os lucros efetivamente distribuídos ao qual se adicionam, caso existam, alguns custos suportados e que são sujeitos a imposto, nomeadamente: benefícios de natureza pessoal atribuídos a membros da entidade, ofertas, donativos, despesas de representação e despesas não relacionadas com a atividade empresarial, com exceção de ofertas e donativos incorridos com associações e fundações sem fins lucrativos, bem como instituições ou associações religiosas que não são consideradas para fins de cálculo de imposto até à ocorrência do menor dos seguintes valores: 3% dos valores pagos durante o ano a título de imposto social ou 10% dos lucros do ano fiscal imediatamente anterior.

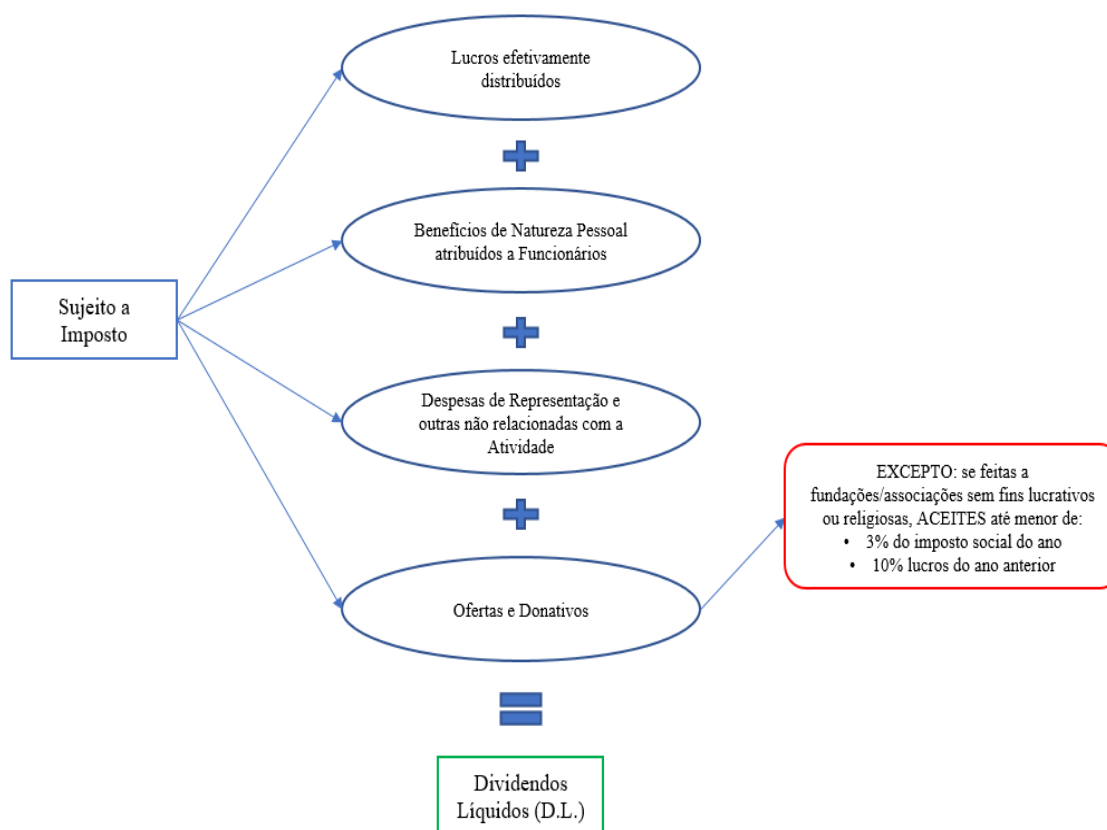


Figura 1 – Esquema do Cálculo dos Dividendos Líquidos na Estónia

**Tabela 8 – Exemplo Prático D.L. Estónia**

| <b>Descrição</b>  | <b>Valor</b> | <b>Sujeito</b> | <b>Valores Considerados</b> |                      |
|---|--------------|----------------|-----------------------------|----------------------|
| Lucros Efetivamente Distribuídos                              | 16.000,00 €  | Sim            | -                           | 16.000,00 €          |
| Contribuição para Fundo de Pensões para todos os Funcionários | 500,00 €     | Não            | -                           | 0,00 €               |
| Subsídio de Deslocação para Gerentes                          | 2.000,00 €   | Sim            | -                           | 2.000,00 €           |
| Despesas de Representação                                     | 1.300,00 €   | Sim            | -                           | 1.300,00 €           |
| Despesas não relacionadas com a Atividade                     | 500,00 €     | Sim            | -                           | 500,00 €             |
| Ofertas e Donativos a fundação sem fins lucrativos            | 500,00 €     | Pode ser       | -                           | 200,00 €             |
| Imposto social do ano 2017                                    | 10.000,00 €  | 3%             | 300,00 €                    | (500,00€ - 300,000€) |
| Lucros Efetivamente Distribuídos 2017                         | 5.000,00 €   | 10%            | 500,00 €                    |                      |
| <b>Valor Total De Dividendos Líquidos</b>                     |              |                | 20.000,00 €                 |                      |

Ao somatório dos lucros distribuídos com os restantes custos suportados sujeitos a imposto obtemos assim os chamados “Dividendos Líquidos” que serão divididos por 0,80 e depois multiplicados pela taxa de imposto dando o valor de imposto a pagar. Atualmente a taxa de imposto é de 20%, no entanto desde 1 de Janeiro de 2018 foi introduzida uma nova taxa de imposto para empresas que distribuam dividendos de forma regular. Em 2019 a taxa de imposto para estas empresas será de 20% para os primeiros 2/3 de dividendos distribuídos e de 14% para os remanescentes. Em 2020 a taxa de imposto para estas empresas será de 20% para o primeiro 1/3 de dividendos distribuídos e de 14% para o remanescente. Em 2021, a totalidade dos dividendos distribuídos será taxada em 14%, com um limite máximo ao valor dos dividendos do ano com menor distribuição entre os últimos 4 anos. Esta medida pretende incentivar as empresas a distribuírem, pelo menos em parte, os lucros apurados no exercício, ao invés de os reterem, evitando ou prorrogando assim a tributação dos mesmos para um período posterior e mais favorável.

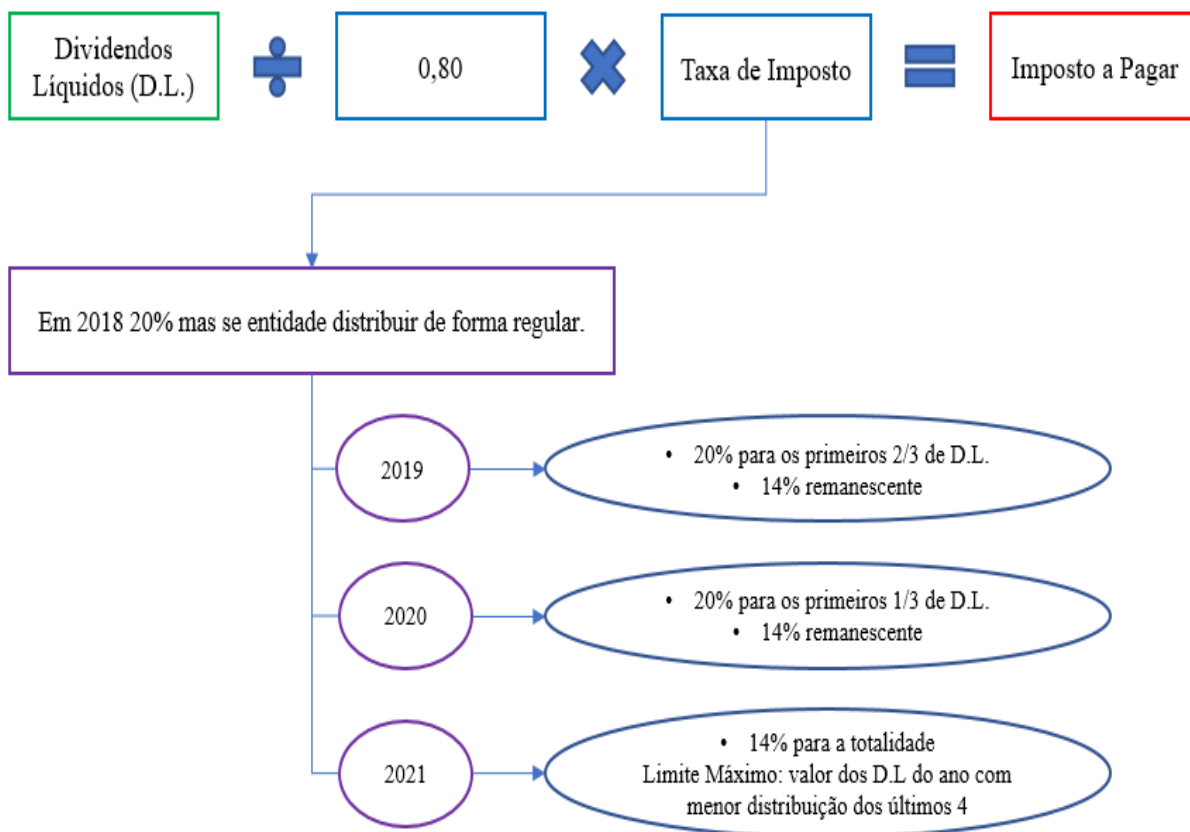


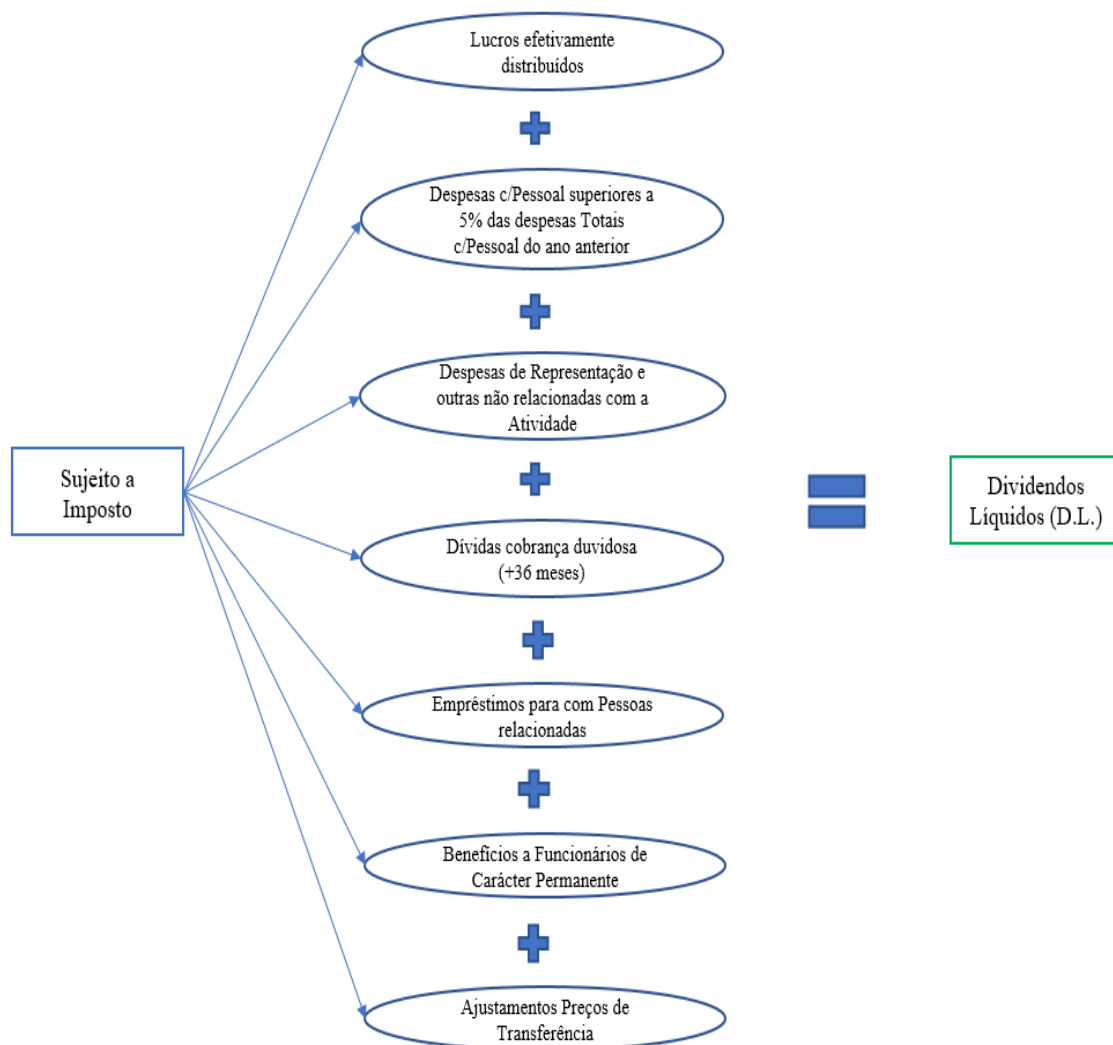
Figura 2 – Esquema do Método de Cálculo do Imposto a Pagar na Estónia

Tabela 9 – Exemplo Prático Imposto a pagar na Estónia

| Anos                 | Dividendos Líquidos | 0,8         | Taxa | C.A.        | Imposto a Pagar   |
|----------------------|---------------------|-------------|------|-------------|-------------------|
| 2018                 | 20.000,00 €         | 25.000,00 € | 20%  |             | 5.000,00 €        |
| 2019                 | 20.000,00 €         | 25.000,00 € | 20%  | 2/3         | 3.333,33 €        |
|                      |                     |             | 14%  | 1/3         | 1.166,67 €        |
| <b>Total a Pagar</b> |                     |             |      |             | <b>4.500,00 €</b> |
| 2020                 | 20.000,00 €         | 25.000,00 € | 20%  | 1/3         | 1.666,67 €        |
|                      |                     |             | 14%  | 2/3         | 2.333,33 €        |
| <b>Total a Pagar</b> |                     |             |      |             | <b>4.000,00 €</b> |
| 2021                 | 22.000,00 €         | 27.500,00 € | 14%  | 25.000,00 € | 3.500,00 €        |
|                      |                     |             | 20%  | 2.500,00 €  | 500,00 €          |
| <b>Total a Pagar</b> |                     |             |      |             | <b>4.000,00 €</b> |

Na Letónia, o imposto toma em consideração apenas os dividendos distribuídos e algumas despesas sujeitas a tributação tais como: as despesas não relacionadas com a atividade empresarial, as despesas de representação e as despesas com pessoal que sejam superiores a 5% das despesas totais com trabalhadores no ano fiscal anterior, as dívidas de cobrança duvidosa (que tenham uma duração superior a 36 meses segundo o normativo nacional), os empréstimos para com pessoas relacionadas com a entidade, os ajustamentos relativos a preços de transferência e eventuais benefícios de carácter permanente oferecidos a funcionários ou a órgãos sociais.

As empresas são incentivadas a realizar donativos a entidades públicas, ou a empresas estatais que desenvolvam atividades de cariz cultural de forma a poderem beneficiar de incentivos fiscais que poderão reduzir ligeiramente o seu imposto.



**Figura 3 – Esquema dos Dividendos Líquidos na Letónia**

**Tabela 10 – Exemplo Prático D.L. Letónia**

| Descrição                                 | Valor       | Sujeito | Valores Considerados |             |
|---|-------------|---------|----------------------|-------------|
| Lucros Efetivamente Distribuídos          | 16.000,00 € | Sim     | -                    | 16.000,00 € |
| Dívidas Cobrança Duvidosa (+36 meses)     | 1.000,00 €  | Sim     | -                    | 1.000,00 €  |
| Despesas de Representação                 | 500,00 €    | Sim     | -                    | 500,00 €    |
| Despesas não relacionadas com a Atividade | 500,00 €    | Sim     | -                    | 500,00 €    |
| Subsídio de Deslocação para Gerentes      | 2.000,00 €  | Sim     | -                    | 2.000,00 €  |
| Despesas com Pessoal                      | 15.000,00 € | sim     | -                    | 15.000,00 € |
| Despesas com Pessoal N-1                  | 10.000,00 € | 105%    | 10.500,00 €          |             |
| <b>Valor Total De Dividendos Líquidos</b> |             |         | <b>35.000,00 €</b>   |             |

O apuramento do imposto é feito de forma idêntica à da Estónia, ou seja, ao somatório dos dividendos e despesas sujeitas a imposto será dividido por 0,80 e seguidamente multiplicado pela taxa de imposto que também se situa em 20%.



**Figura 4 – Esquema do Método de Cálculo do Imposto a Pagar na Letónia**

**Tabela 11 – Exemplo Prático Imposto a pagar na Letónia**

| Anos | Dividendos Líquidos | 0,8         | Taxa | Imposto a Pagar |
|------|---------------------|-------------|------|-----------------|
| N    | 35.000,00 €         | 43.750,00 € | 20%  | 8.750,00 €      |

Este modelo de tributação com recurso aos lucros distribuídos ao invés dos incrementos patrimoniais ocorridos possui algumas vantagens e desvantagens.

Pese embora não seja nosso objetivo aprofundar este método de tributação, não podemos deixar de salientar que este modelo, bem distinto do nosso incita a que as empresas a ele sujeito mantenham a riqueza por elas geradas na sua esfera, ao invés de a distribuírem aos

sócios, o que permite um maior desenvolvimento da atividade empresarial e, de um eventual aumento do rendimento dos seus trabalhadores.

Numa situação destas, era claro para o legislador local que, vendo os accionistas condicionada a distribuição dos dividendos, procurassem outras alternativas como forma de subtrair essa riqueza da entidade, nomeadamente, através do pagamento da empresa das despesas pessoais dos seus sócios ou do “empréstimo” sem prazo da empresa a favor do sócio. No entanto, estas normas foram incluídas de forma a prevenir essa delapidação do herário público.

Neste modelo de tributação, a tónica prende-se menos com a procura de arrecadar receita pública via tributação rendimento das pessoas colectivas mas sim, ao invés, fomentar o crescimento e desenvolvimento das empresas nacionais enquanto se espera que esse aumento de riqueza se traduza num aumento das trocas comerciais, aumentando assim as receitas provenientes do IVA e restantes impostos sobre o consumo; conjugado com um aumento dos vencimentos dos trabalhadores que contribuirão para uma melhoria (no mínimo aparente) do nível e qualidade de vida destes e das suas famílias que, por sua vez, contribuirá para um aumento da receita em sede de tributação do rendimento das pessoas singulares e do impostos sobre o consumo, derivado do aumento deste, conforme se pode verificar através da análise dos seguintes quadros, presentes em *Revenue Statistics 2018*, um documento resumido que providencia uma imagem global da estrutura dos Rendimentos Fiscais dos Estados, realizado pelo *Centre for Tax Policy and Administration* da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

**Tabela 12 – Receitas Fiscais Letónia por Tipo de Imposto**

| Tax structure   | Tax Revenues in national currency |       |       | Tax structure in Latvia |      |     |
|---|-----------------------------------|-------|-------|-------------------------|------|-----|
|   | Euro, millions                    |       |       | %                       |      |     |
|   | 2016                              | 2015  | Δ     | 2016                    | 2015 | Δ   |
| Taxes on income, profits and capital gains <sup>1</sup> | 2 011                             | 1 833 | + 178 | 27                      | 26   | + 1 |
| <i>of which</i>   |                                   |       |       |                         |      |     |
| <i>Personal income, profits and gains</i>               | 1 587                             | 1 445 | + 143 | 21                      | 20   | + 1 |
| <i>Corporate income and gains</i>                       | 424                               | 389   | + 36  | 6                       | 5    | + 1 |
| Social security contributions                           | 2 067                             | 2 030 | + 37  | 27                      | 29   | -2  |
| Payroll taxes   | 3                                 | 3     | -     | -                       | -    | -   |
| Taxes on property                                       | 263                               | 241   | + 22  | 3                       | 3    | -   |
| Taxes on goods and services                             | 3 178                             | 2 959 | + 220 | 42                      | 42   | -   |
| <i>of which VAT</i>                                     | 2 032                             | 1 876 | + 156 | 27                      | 26   | + 1 |
| Other   | 47                                | 40    | + 7   | 1                       | 1    | -   |
| TOTAL   | 7 570                             | 7 107 | + 464 | 100                     | 100  | -   |

Tax revenue includes net receipts for all levels of government; figures in the table may not sum to the total indicated due to rounding.

1. Includes income taxes not allocable to either personal or corporate income.

**Fonte:** Centre for Tax Policy and Administration, Revenue Statistics 2018 - Latvia

**Tabela 13 – Receitas Fiscais Estónia por Tipo de Imposto**

| Tax structure   | Tax Revenues in national currency |       |       | Tax structure in Estonia |      |     |
|---|-----------------------------------|-------|-------|--------------------------|------|-----|
|   | Euro, millions                    |       |       | %                        |      |     |
|   | 2016                              | 2015  | Δ     | 2016                     | 2015 | Δ   |
| Taxes on income, profits and capital gains <sup>1</sup> | 1 628                             | 1 607 | + 21  | 22                       | 23   | - 1 |
| <i>of which</i>   |                                   |       |       |                          |      |     |
| <i>Personal income, profits and gains</i>               | 1 259                             | 1 182 | + 76  | 17                       | 17   | -   |
| <i>Corporate income and gains</i>                       | 369                               | 424   | - 55  | 5                        | 6    | - 1 |
| Social security contributions                           | 2 429                             | 2 290 | + 139 | 33                       | 33   | -   |
| Payroll taxes   | -                                 | -     | -     | -                        | -    | -   |
| Taxes on property                                       | 59                                | 58    | + 1   | 1                        | 1    | -   |
| Taxes on goods and services                             | 3 163                             | 2 890 | + 274 | 43                       | 42   | + 1 |
| <i>of which VAT</i>                                     | 1 974                             | 1 872 | + 102 | 27                       | 27   | -   |
| Other   | 34                                | 34    | -     | -                        | -    | -   |
| TOTAL   | 7 314                             | 6 879 | + 435 | 100                      | 100  | -   |

Tax revenue includes net receipts for all levels of government; figures in the table may not sum to the total indicated due to rounding.

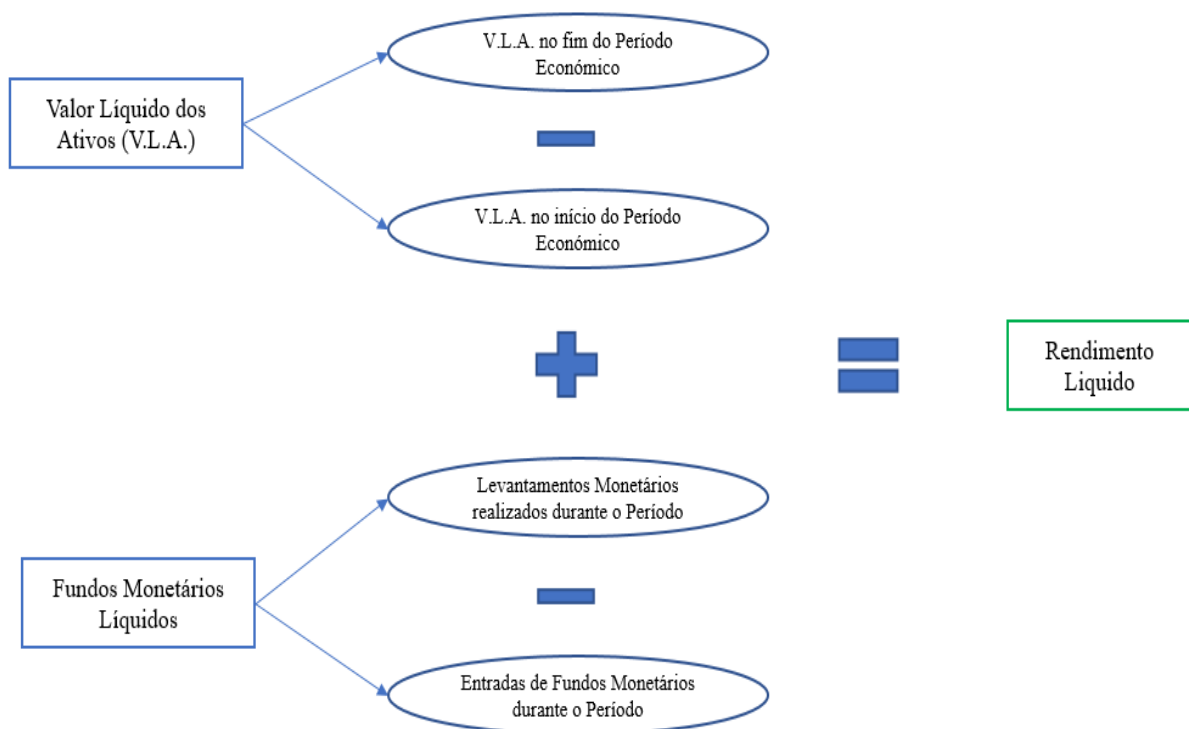
1. Includes income taxes not allocable to either personal or corporate income.

**Fonte:** Centre for Tax Policy and Administration, Revenue Statistics 2018 - Estonia

Sendo certo que se trata de um modelo polémico e que descarta os aumentos patrimoniais e propenso a eventuais esquemas de evasão fiscal, certo é que alguns países que adoptam este modelo de tributação têm obtido bons resultados a nível do seu crescimento e desenvolvimento económico o que faz com que tal modelo não só não deva ser menosprezado mas sim estudado de uma perspectiva crítica e temporal.

### 3.2.2. Lucro Comercial

Outro método alternativo prende-se, não com o conceito de basear o imposto no lucro real, mas sim numa outra noção, o lucro comercial que existe em vigor no Luxemburgo. Este método caracteriza-se pelo rendimento líquido ser obtido através da soma de duas componentes. A primeira será a diferença entre o valor líquido dos ativos investidos no final do período e o valor líquido dos ativos investidos presentes na entidade no início do mesmo período. A segunda componente será todos os levantamentos monetários realizados na entidade durante o período, deduzidos das entradas que tenham ocorrido.

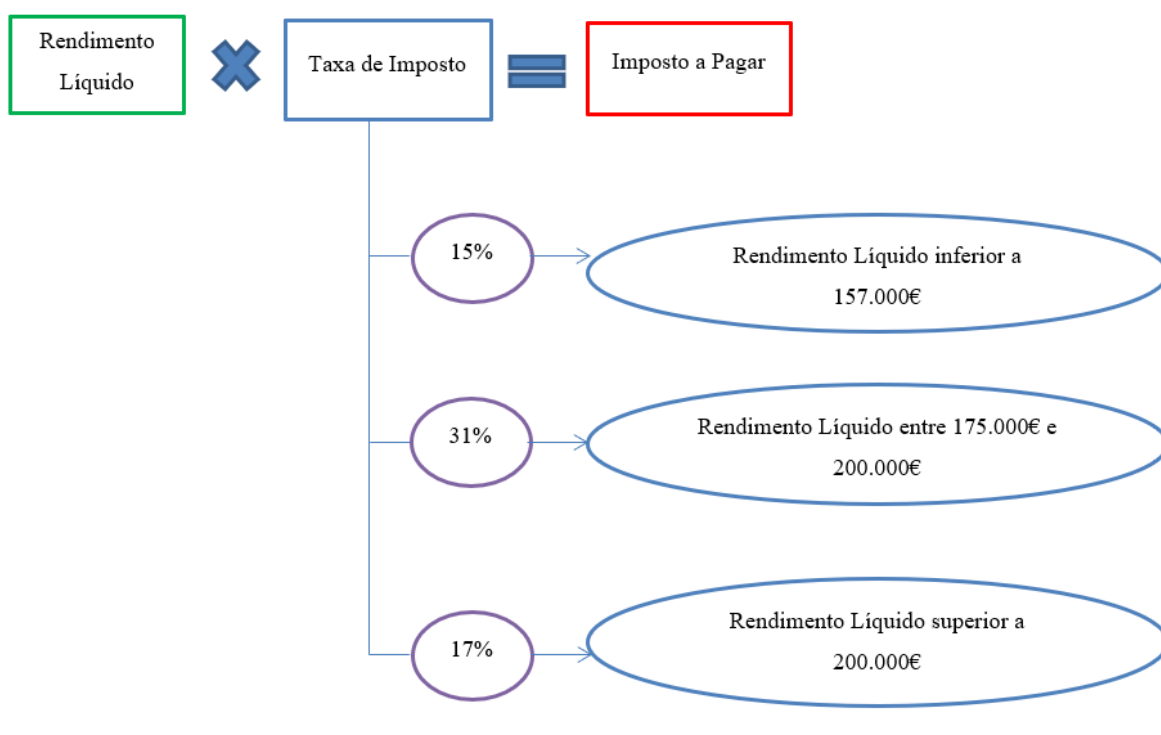


**Figura 5 – Esquema do Cálculo do Rendimento Líquido no Luxemburgo**

**Tabela 14 – Exemplo Prático Rendimento Líquido Luxemburgo**

| Descrição   | Valor              |
|---|--------------------|
| V.L.A. no fim do Período Económico                    | 16.000,00 €        |
| V.L.A. no início do Período Económico                 | 1.000,00 €         |
| Valor Líquido dos Ativos (V.L.A.)                     | 15.000,00 €        |
| Levantamentos Monetários realizados durante o Período | 20.000,00 €        |
| Entradas de Fundos Monetários durante o Período       | 0,00 €             |
| Fundos Monetários Líquidos                            | 20.000,00 €        |
| <b>Rendimento Líquido</b>                             | <b>35.000,00 €</b> |

No Luxemburgo existem 3 escalões de taxas de imposto, o primeiro de 15% é aplicável a entidades com um rendimento líquido até 175.000€, o segundo para rendimentos entre 175.000€ e 200.000€ será aplicada uma taxa de 31% e, por fim, para rendimentos superiores a 200.000€ será aplicada uma taxa de 17%.



**Figura 6 – Esquema do Método de Cálculo do Imposto a Pagar no Luxemburgo**

**Tabela 15 – Exemplo Prático Imposto a pagar no Luxemburgo**

| Ano                    | Rendimento Líquido | C.A.         | Taxa | C.A.               |
|------------------------|--------------------|--------------|------|--------------------|
| N                      | 250.000,00 €       | 175.000,00 € | 15%  | 26.250,00 €        |
|                        |                    | 200.000,00 € | 31%  | 7.750,00 €         |
|                        |                    | 50.000,00 €  | 17%  | 8.500,00 €         |
| <b>Imposto a Pagar</b> |                    |              |      | <b>42.500,00 €</b> |

Este método é também alvo de alguma crítica, no entanto e, a par do método dos Lucros Distribuídos, o objectivo do legislador nestes países prende-se com a atracção de investimento estrangeiro e interno, procurando reter a riqueza gerada na empresa e no País.

Neste caso, admitimos que possamos estar sobre a égide de uma maior crítica, pois, ao ser relevante para matéria de cálculo de imposto a apurar o valor económico de certos ativos registados na contabilidade de uma entidade, fica a A.T. deste Estado-Membro forçada a ser mais ativa e presente na validação e verificação dos valores registados contabilisticamente, procurando inclusivamente apurar se estes não se afastam em demasia do seu Justo Valor ou Valor de Mercado, sobre pena de estarmos perante situações de fraude e evasão fiscal.

### 3.2.3. Cash-Flow

Por fim, existe uma outra opção de apuramento do imposto a pagar por uma entidade e que se prende com a base não serem os rendimentos auferidos por uma empresa, nem os dividendos distribuídos, mas sim o *cash-flow*.

Esta teoria difere das restantes ao definir segundo Martins (1999, p. 35) como base tributável a «diferença entre os fluxos financeiros de entrada (inflows) e os de saída (outflows)».

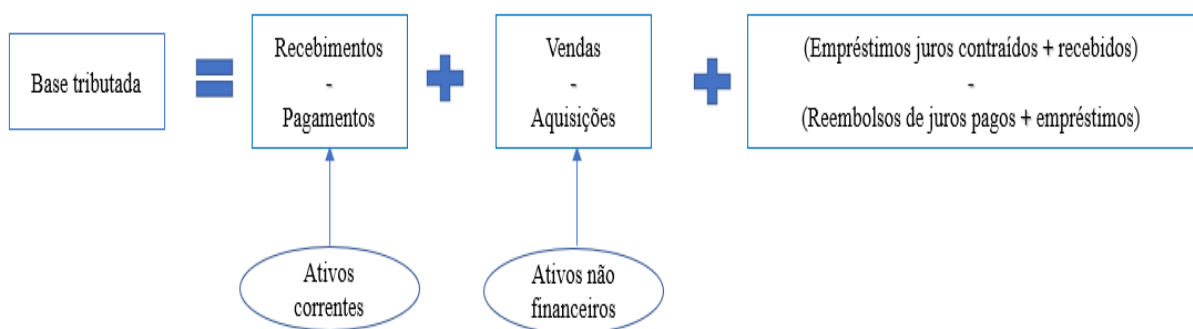
Segundo este autor dentro desta forma de tributação podemos verificar a existência de dois tipos que diferem na medida dos fluxos económicos considerados como relevantes para a formulação da base tributária.

A primeira alternativa que poderá ser chamada de tributação do *cash-flow* baseada nas operações de natureza real, em que a base tributária é obtida, segundo Martins (1999, p. 36) através da «diferença entre os recebimentos e pagamentos derivados da actividade corrente e aquisições e vendas de activos não financeiros.», não deixando o autor de realçar neste método que as operações financeiras não afetam a base do imposto e que os investimentos seriam abatidos na íntegra no momento em que o(s) pagamento(s) referente(s) aos mesmos se realizasse(m). De salientar que esta forma de tributação não considera como relevantes certas operações relacionadas com a área financeira e com o Capital Próprio da entidade.



Figura 7 – Esquema do Método do *Cash-Flow* de natureza real

A segunda alternativa poderá ser intitulada de tributação do *cash-flow* baseada nas operações de natureza real e financeira, em que a base tributária é obtida pelo mesmo método que a forma anterior mas, adicionando-se os fluxos monetários derivados da atividade financeira do sujeito passivo, nomeadamente os empréstimos contraídos e os juros recebidos deduzidos dos reembolsos de empréstimos realizados e dos juros pagos ao longo do período. Nesta forma de tributação e, ao contrário da primeira, apenas se deixam de parte as operações relacionadas com o Capital Próprio que não degenerem numa variação do *cash-flow* de uma entidade.



**Figura 8 – Esquema do Método do *Cash-Flow* de natureza real e financeira**

Segundo Martins, este imposto é mais neutro que o atualmente em vigor pois apenas tributa os excedentes económicos puros. O Autor aponta, no entanto, 3 razões para que o modelo não seja aplicado pelo legislador.

A primeira prende-se com a dificuldade inerente à transição entre as duas formas de tributação que implicaria a resolução de problemas inerentes ao regime fiscal das amortizações dos ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e, da redução da base tributável devido a não serem mais tributados «investimentos marginais» (mais e menos valias latentes) que implicaria um aumento da taxa de imposto de forma a poder existir uma manutenção da receita fiscal.

A segunda prende-se com a possibilidade de existir um aumento da fraude e evasão fiscal, com especial destaque para as situações de grupos de sociedades pois, ao incidir a base tributável sobre a diferença entre os influxos e efluxos financeiros, podem as empresas decidir prorrogar ou adiantar a ocorrência dos mesmos, para períodos de tributação em que lhes sejam fiscalmente mais favoráveis, de forma a poderem reduzir a sua carga fiscal. Mais ainda, empresas que efetuem operações entre si, poderiam deixar de realizar o

pagamento e/ou recebimento dos serviços prestados ou mercadorias transacionadas, realizando entre si ajustes de contas de forma a reduzirem o número de acontecimentos financeiros anualmente e efetivando apenas o acerto das suas contas em períodos de tributação que lhes sejam favoráveis nomeadamente, em períodos em que os exfluxos sejam superiores aos influxos.

Por fim, empresas relacionadas entre si podem também usar abusivamente este modelo, através de esquemas de elisão fiscal entre uma jurisdição que possua este modelo e outra que possua o modelo de tributação pelo rendimento, através da realização de empréstimos da sociedade tributada à luz do *cash-flow*, que deduzia assim o exfluxo financeiro, para a sociedade relacionada tributada à luz do rendimento real, que não veria o dinheiro recebido ser adicionado ao seu rendimento mas sim, adicionado aos seus passivos, com a agravante de eventuais juros devidos serem registados como gasto da mesma. Posteriormente, a entidade que recebeu o empréstimo poderia diferir o reembolso do mesmo para um período em que a entidade financiadora tivesse margem financeira para tal, sempre de forma a poder minimizar a carga fiscal da mesma.

O terceiro e último problema prende-se com a coordenação internacional do imposto derivado do facto de a adoção de tal medida poder originar efeitos inesperados. A título exemplificativo, o autor aponta o facto de os acordos internacionais sobre a dupla tributação assinados entre o nosso País e os demais incidirem sobre um imposto sobre o rendimento e não sobre um imposto sobre o *cash-flow*, o que poderia levar a que os demais países interpretassem que tais acordos não seriam mais válidos e passando uma série de rendimentos a ser duplamente tributados, reduzindo assim substancialmente o investimento estrangeiro e obrigando o Estado a ter de renegociar todos estes acordos previamente em vigor. Por fim, a introdução unilateral deste imposto poderia degenerar no aumento das situações abusivas e evasivas referenciadas na problemática imediatamente anterior.

A título conclusivo, podemos afirmar que pese embora este modelo possua algumas mais valias face à tributação pelo recurso ao rendimento, possui também algumas desvantagens e problemáticas inerentes à sua introdução o que leva a que o mesmo tenha sido posto de parte pelo legislador.

## 4. A Tributação pelo Rendimento Real

### 4.1. Caracterização do Regime Geral

Não sendo a essência deste trabalho dissertar sobre o Regime Geral é, no entanto, necessário caracterizar o mesmo, de uma forma generalista. Conforme já foi afirmado anteriormente, o regime geral trata da tributação pelo rendimento real, sem prejuízo de, nas situações expressamente tipificadas na lei, existir a tributação por outro método, nomeadamente, o RST e a aplicação de métodos indiretos nas situações previstas nos artigos nº 2 do artigo 75º da Lei Geral Tributária.

Como todo e qualquer imposto «para que surja a relação jurídica [...] é necessário que ocorram os respetivos pressupostos, os quais são de natureza pessoal (sujeito passivo), real (rendimentos obtidos) e temporal (período de tributação).», segundo Catarino e Guimarães, (2017, p.284).

Em sede de IRC existem essencialmente 3 grupos ou categorias de sujeitos passivos de imposto, segundo o art. 2º do CIRC:

- Residentes, que sejam pessoas coletivas, com sede ou direção efetiva em território nacional (sociedades comerciais, sociedades civis sob a forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas coletivas de direito público ou privado);
- Residentes, que sejam entidades desprovidas de personalidade jurídica com sede ou direção efetiva em território nacional e que não sejam tributadas em IRS ou IRC na titularidade das pessoas singulares ou coletivas (heranças jacentes, pessoas coletivas que tenham sido declaradas como inválidas, associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial anteriormente ao registo);
- Não residentes, entidades com ou sem personalidade jurídica que não tenham sede ou direção efetiva em território nacional e cujos rendimentos obtidos neste território não sejam já objeto de tributação em sede de IRS.

Por sua vez, segundo o artigo 3º do CIRC, o imposto terá uma base distinta, conforme a qualificação das empresas face à sua residência e à natureza da sua atividade ou seja:

- a) se se tratarem de entidades residentes:
  - i. que exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola a base será *o lucro*, que consiste na diferença entre os valores

do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções definidas na lei;

- ii. que não exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola a base será *o rendimento global*, que consiste na soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, nomeadamente as categorias B, E, F e G.

b) se se tratarem de entidades não residentes:

- i. que possuam em território nacional estabelecimento estável, a base será *o lucro imputável ao estabelecimento estável*;
- ii. que não possuam em território nacional estabelecimento estável ou, existindo não sejam a ele imputados seus rendimentos, a base será *os rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS*.

Tais factos permitem-nos concluir algumas características do imposto nomeadamente, que este abrange todas as pessoas coletivas que obtenham rendimentos no território nacional independentemente da sua residência e, que quando a sua residência se situa no território nacional estes serão tributados pela totalidade dos rendimentos obtidos (princípio de tributação do rendimento mundial) e, caso não sejam residentes, serão tributados apenas pelos rendimentos obtidos em território nacional (princípio de tributação da fonte).

À luz do nº 3 do artigo 4º consideram-se obtidos no território nacional:

- a) Rendimentos relativos a imóveis situados no território português, incluindo os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa;
- b) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direcção efectiva em território português, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia, ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direcção efectiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respectivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território;

c) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:

1) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;

2) Os derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;

3) Outros rendimentos de aplicação de capitais;

4) Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades;

5) Prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos;

6) Os provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;

7) Os derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras;

8) Os provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados;

d) Rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas.

e) Incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito respeitantes a:

1) Direitos reais sobre bens imóveis situados em território português;

2) Bens móveis registados ou sujeitos a registo em Portugal;

3) Partes representativas do capital e outros valores mobiliários cuja entidade emitente tenha sede ou direcção efectiva em território português;

4) Direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo em Portugal;

5) Direitos de crédito sobre entidades com residência, sede ou direcção efectiva em território português;

6) Partes representativas do capital de sociedades que não tenham sede ou direcção efectiva em território português e cujo activo seja predominantemente constituído por direitos reais sobre imóveis situados no referido território.

f) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes de capital ou de direitos similares em sociedades ou outras entidades, não abrangidas pela alínea b), quando, em qualquer momento durante os 365 dias anteriores, o valor dessas partes de capital ou direitos resulte, directa ou indirectamente, em mais de 50 %, de bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, com excepção dos bens imóveis afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial que não consista na compra e venda de bens imóveis.

No entanto, no nº 4 do artigo 4º são estabelecidas duas delimitações negativas de incidência; a primeira, excluindo de sujeição os rendimentos enumerados na alínea c) do nº 3 quando estes constituam um encargo de um estabelecimento estável (definido no Código no seu artigo 5º) situado fora do território nacional relativo a atividade exercida por seu intermédio e, a segunda, excluindo os rendimentos definidos no nº 7 da mesma alínea quando, cumulativamente, os serviços sejam realizados fora do território nacional e não digam respeito a bens aí situados nem estejam relacionados com: estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

Seguidamente, o Código consagra no seu artigo 6º o Regime de Transparência Fiscal que se aplica às sociedades com sede ou direcção efectiva em território nacional e que reúnam as condições previstas no dito artigo e que, segundo o Preâmbulo do CIRC, no seu nº 3 possui o intuito de garantir a neutralidade, combater a evasão fiscal e eliminar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios. Este regime não será alvo de análise nesta dissertação pois foge ao foco da mesma.

Quanto ao elemento temporal, à luz do artigo 8º do CIRC o período de tributação coincide com o ano civil, sem prejuízo de o sujeito passivo poder adotar um período anual de imposto diferente caso assim o deseje e solicite, passando a ter uma obrigação temporal de se manter nesse regime por 5 anos. O código também prevê situações especiais em que o

período possa ser superior a esse prazo, nomeadamente em sujeitos passivos em liquidação e, situações em que o período possa ser inferior a um ano, nomeadamente: no ano de início e de cessação de atividade e, nos anos em que sejam realizados os pedidos de alteração de período anual para diferente do normal.

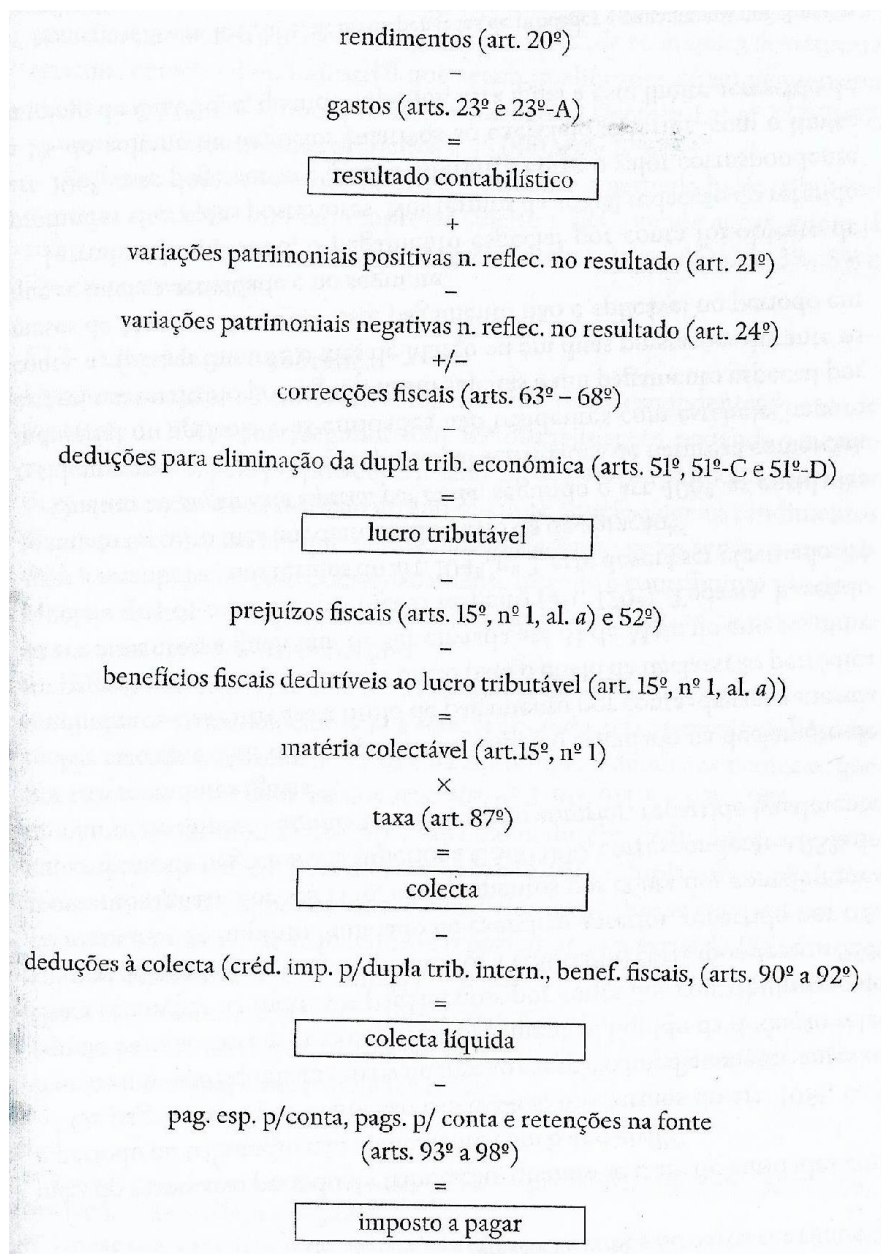
Para a grande maioria das empresas e, para aquelas que nos são aqui relevantes, o imposto incide sobre o Lucro, que se trata da diferença entre os rendimentos obtidos e os gastos incorridos pela entidade, à luz das normas e princípios contabilísticos.

Estes rendimentos e gastos são alvo de uma correção pois ao estarmos inseridos num sistema de semi-independência entre a contabilidade e a fiscalidade, em que existem factos contabilísticos que não são aceites fiscalmente e acontecimentos fiscais que não originam registos contabilísticos, vê-se o legislador forçado a definir quais os rendimentos e gastos que são aceites para efeitos fiscais, nos artigos 20º a 24º do Código.

Abstendo-nos de reproduzir os incrementos patrimoniais aceites e não aceites, frisamos apenas que a base do imposto será o lucro contabilístico, apurado nos termos dos referenciais contabilísticos, nomeadamente a Estrutura Conceptual e as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, ao que se operam as devidas correções na Modelo 22, de forma a se apurar o lucro tributável, nomeadamente os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais (art. 23º-A), as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art. 21º), as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art. 24º), as correções fiscais previstas nos artigos 63º a 68º e as deduções por eliminação da dupla tributação económica (arts. 51º, 51º-C e 51º-D).

Por sua vez, a este lucro tributável serão deduzidos, caso existam, os benefícios fiscais ao lucro tributável (art 15º nº1, al. a)) e prejuízos fiscais apurados em anos anteriores (art. 15º nº 1 al. a) e art. 52º) de forma a se apurar a matéria coletável.

A esta matéria coletável serão aplicadas as taxas previstas no artigo 87º de forma a se obter a coleta, a que lhe será deduzida, caso existam, as deduções à coleta nomeadamente o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art. 91º) e o crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (art. 91º-A) de forma a se obter a coleta líquida, resumida por Casalta Nabais no seu livro Direito Fiscal (2015), na página 541 e o qual se dá aqui por reproduzido:



**Figura 9 – Esquema de Determinação do IRC segundo Nabais**

Esta coleta líquida será, ultimamente, deduzida das retenções na fonte efetuadas por entidades devedoras, dos pagamentos por conta e, do pagamento especial por conta (arts. 93º a 98º) de forma a se obter o imposto a pagar e adicionada a Derrama Estadual, presente no artigo 87º -A caso a ela haja lugar.

Por fim, devemos ainda aludir às tributações autónomas, identificadas no artigo 88º do CIRC e 73º do CIRS, que segundo Nabais (2015; 542) se tratam de «verdadeiros impostos

sobre algumas despesas realizadas pelas empresas» com o intuito essencialmente de combate à fraude e evasão fiscal, procurando tributar factos e ocorrências que poderiam visar a retirada de lucros ou dividendos da empresa evitando a sua tributação em sede de IRS e IRC ou, de evitar que os mesmos sejam tributados na esfera dos trabalhadores e das suas contribuições para a Segurança Social.

Cingindo-nos por agora apenas às tributações autónomas em sede de IRC, são alvo das mesmas:

- a) as despesas não documentadas em 50% do seu valor, sendo essa percentagem agravada em 20% caso sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- b) os encargos incorridos com viaturas ligeiras, motos ou motociclos identificados no nº 5 do art 88º do CIRC (depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização). São no entanto excluídos desta tributação os encargos incorridos que digam respeito a viaturas ligeiras ou motos/motociclos que sejam movidos exclusivamente a energia elétrica ou que sejam afetos à exploração de serviço público de transportes e viaturas automóveis que sejam objeto de contrato escrito entre a empresa e o trabalhador que imputa essa viatura ao trabalhador, conforme descrito no nº9 da al. b) do nº3 do art. 9º do CIRS;
- c) as despesas de representação em 10% do seu valor, nomeadamente as incorridas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos;
- d) as importâncias pagas a entidades não residentes e que sejam residentes e sujeitas a um regime fiscal identificado como claramente mais favorável, nos termos do art. 63º-D da LGT e da Portaria nº 150/2004 de 13 de Fevereiro, exceto se se provar que as operações a que as transferências de capital dizem respeito tenham de facto ocorrido e não tenham carácter anormal ou montante exagerado;
- e) ajudas de custo e compensações por deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes e na

parte que não sejam tributados em sede de IRS do trabalhador (de forma a evitar uma dupla tributação destas importâncias) em 5% do seu valor;

- f) os lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial, em 23% se, as partes sociais a que esses lucros dizem respeito não tiverem sido mantidas ou não o venham a ser por um período ininterrupto de pelo menos 1 ano;
- g) as indemnizações ou outras compensações não relacionadas com a concretização de objetivos definidos contratualmente, devidas a gerentes, administradores ou gestores, quando se verifique a sua cessação de funções, na parte que exceda o valor das suas remunerações até ao final do contrato, são tributadas autonomamente em 35% do seu valor;
- h) os encargos ou gastos relativos a bónus ou a qualquer outra remuneração paga a gerentes, administradores ou gestores, quando este sejam superiores a 25% da sua remuneração anual e possuam um valor superior a 27.500€, são tributados autonomamente a 35% do seu valor;

Por fim, devemos referir que todas as taxas de tributação autónoma são agravadas em 10% caso o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal no exercício em que os factos ocorram.

## **4.2. Comparação com outros Regimes Fiscais**

Conforme aludido no ponto anterior, o Regime Geral em Portugal pauta-se por ser, em traços gerais, um regime que considera o rendimento mundial por oposição ao rendimento doméstico, baseado no lucro real, com um sistema de relação com a contabilidade de dependência parcial em que para fins de apuramento do imposto devido usa-se como base o resultado contabilístico o qual é posteriormente submetido a alterações ou ajustamentos extra contabilísticos e que não possui um valor mínimo de coleta ou de imposto.

Portanto, com base no aludido, podemos verificar que existem alguns pontos de divergência face a outros regimes fiscais ditos como Gerais de outros Países.

O primeiro ponto de divergência prende-se com o rendimento considerado para efeitos de tributação; no caso nacional considera-se como relevante o princípio da residência tributando-se o rendimento mundial ou seja, todos os rendimentos obtidos pelas entidades residentes no País, independentemente da origem ou fonte de onde os mesmos provêm; com as devidas ressalvas no normativo nacional para as entidades não residentes e para a possibilidade de dedução do imposto suportado em outros territórios relativo aos rendimentos neles obtidos, de forma a combater a dupla tributação. Este modelo é o mais comum verificando-se a sua existência na grande maioria dos Países e implica a celebração de Acordos para eliminar ou evitar a Dupla Tributação (ADT).

Por outro lado, existem países em que ao invés é considerado como relevante o princípio da fonte tomando-se em consideração única e exclusivamente o rendimento doméstico para fins de tributação, ou seja, tributando apenas os rendimentos obtidos no território independentemente da residência do beneficiário dos mesmos. Alguns dos países que aplicam tal regime são: Costa Rica, Guatemala, Hong Kong, Macau e Malásia, entre outros.

O segundo ponto de divergência prende-se com a base ser o lucro real face ao lucro normal ou presumido e será aprofundando mais adiante neste trabalho.

O terceiro ponto de divergência prende-se com o sistema de relação de dependência para fins de apuramento do imposto a pagar entre o direito contabilístico e o direito fiscal.

Em termos de sistemas de relação entre o direito fiscal e a contabilidade segundo Tavares (1999) podemos ter 3 tipos de dependência: a dependência total – em vigor em países como a Dinamarca, a Holanda, Reino Unido e os EUA - em que o lucro tributável assume plenamente o rendimento que surge da aplicação das corretas normas e regras contabilísticas sendo assim o lucro tributável igual ao lucro contabilístico, a total autonomia em que existe uma total separação entre as regras e procedimentos de apuramento do lucro contabilístico face às regras e procedimentos de apuramento do lucro fiscal, resultando num lucro contabilístico e fiscal completamente autónomos e diferentes que se verifica atualmente na Alemanha, Grécia, Estónia e Bélgica em que o lucro fiscal é calculado de forma autónoma do contabilístico mas usando por base os registos contabilísticos e, por fim, a dependência parcial em que partindo-se do resultado contabilístico são realizados ajustamentos e/ou correções extra contabilísticos de forma a se poder apurar o lucro tributável.

Relativamente ao modelo de dependência parcial, adotado no território nacional, chamamos a atenção para duas passagens especialmente relevantes no nosso normativo, que explicitam na perfeição como este modelo se processa, a primeira é do Preâmbulo do Código do IRC:

Afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extra contabilisticamente, as correções - positivas ou negativas - enunciadas na lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade

e a segunda do Preâmbulo do Decreto Lei nº 159/2009 de 13 de julho, que veio alterar o Código do IRC que afirma de forma clara que

A manutenção do modelo de dependência parcial determina, desde logo, que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas.

[...]

Existem, no entanto, áreas em que, para preservar os interesses e as perspetivas próprias da fiscalidade se mantêm diferentes graus de separação entre o tratamento contabilístico e o fiscal.

O quarto e último ponto de divergência prende-se com a existência ou não de um valor mínimo de imposto, situação que apenas se encontra contemplada no normativo nacional no regime simplificado em sede de IRC. A existência deste valor mínimo de imposto ou, em certos casos, de coleta possui a vantagem de garantir ao Erário Público uma receita fiscal e, simultaneamente incentiva as empresas a aumentarem a sua eficácia e a tornarem-se mais rentáveis pois quer apresentem resultados positivos quer apresentem resultados negativos serão forçadas a liquidar algum valor de imposto. No entanto, pode-se facilmente argumentar que tal facto contribui negativamente perante os sujeitos passivos que apresentem um volume de gastos superior ao de rendimentos, pressionando assim ainda mais a situação financeira destas entidades e criando uma situação de potencial ataque ao princípio da capacidade contributiva ao se estar a exigir o pagamento de um valor a um sujeito passivo que contabilisticamente não evidencia naquele momento capacidade para o realizar.

No entanto esta medida é adotada por alguns países tais como a Áustria que aplica um imposto mínimo de 1.750€ para empresas de responsabilidade limitada, de 3.500€ para *joint stock companies* e de 5.452€ se se tratarem de Bancos ou outras Instituições Financeiras e de Seguros, tendo entretanto em 1 de Janeiro de 2013 reduzido este valor mínimo de imposto para as empresas de responsabilidade limitada para 500€ nos seus primeiros 5 anos de atividade e 1.000€ nos seguintes.

## 5. A Tributação pelo Rendimento Presumido

### 5.1. Caracterização do Regime Simplificado em Portugal

No normativo nacional atual podemos encontrar dois regimes de tributação simplificada nomeadamente em sede IRS e IRC. No entanto, estes regimes foram alvo de várias contestações, alterações, revogações e reintroduções.

Segundo Ribeiro (2010, p. 262) alguns dos argumentos utilizados contra um regime baseado em indicadores objetivos de atividade como são o caso, resumem-se a:

«(a) desconsideração de uma contabilidade respeitadora dos princípios contabilísticos; (b) o facto de os indicadores objectivos assentarem no rendimento normal; (c) a discriminação dos contribuintes que fazem declarações de rendimentos e dispõem de contabilidade organizada de acordo com os princípios contabilísticos; (d) a erosão da base fiscal e a penalização dos contribuintes em dificuldade.

Mais ainda, segundo o mesmo autor a quantidade de coeficientes existentes são insuficientes face à enorme diversidade de atividades que podem ser exercidas pelos sujeitos passivos o que só se justifica por ter sido na sua origem um regime provisório.

O Regime Simplificado de Tributação foi introduzido no normativo nacional pela Lei nº30-G/2000 (Lei da Reforma Fiscal) de 29 de Dezembro, produzindo efeitos a partir de Janeiro de 2001. No entanto o RST em sede de IRC, previsto no art. 46º-A do CIRC e que se aplicava a entidades cujo volume de negócios fosse inferior a 149.639,37€, foi alvo de diversas críticas pois: possuía um período de obrigatoriedade de permanência de 3 anos, exigia a manutenção de contabilidade organizada e da manutenção da vasta maioria das obrigações acessórias em sede de IRC e, porque existia um reduzido número de coeficientes, agravados pelo facto de os mesmos não tomarem em consideração as especificidades das atividades e localizações geográficas.

Mais ainda, considerava-se que o regime em causa permitia a sociedades com uma reduzida estrutura de custos poderem ser tributadas com uma taxa mais reduzida (20% à data) do que a aplicada às entidades do Regime Geral (12,5% até 12.500€ de matéria coletável e 25% para o remanescente) e verem o seu lucro tributável ser determinado com base em regras próprias que permitiam obter uma poupança fiscal significativa que nunca

poderia ter ocorrido se tivessem sido tributados em sede de Regime Geral, ao serem deduzidos custos presumidos que nunca se chegaram a substancializar.

Estes fatores aliados a outros de menor monta levaram a que este Regime, fosse suspenso em Dezembro de 2008 pela Lei de Orçamento do Estado de 2009 e, posteriormente revogado em 2010.

No entanto, em 2013 foram publicadas as conclusões da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas de 2013, expressas em Uma Reforma do IRC Orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego e que considerava necessária a introdução de um regime simplificado de tributação em sede de IRC expressamente orientado para as PME's e que este tivesse as seguintes características:

- a) de natureza, do tipo *opting in*;
- b) tivesse como condição de acesso o volume de negócios, abrangendo esse volume essencialmente as micro e pequenas empresas;
- c) redução das tributações autónomas, derramas e eliminação do pagamento especial por conta;
- d) manutenção da receita total do IRC;
- e) recurso a parâmetros de elevada objetividade para a determinação da matéria coletável;
- f) acesso e manutenção no regime tenha em consideração as obrigações legais de faturação de forma a auxiliar o combate à evasão fiscal.

Daí que em 2014 foi efetuada uma Reforma do IRC que, entre outras alterações legislativas, trouxe duas importantes modificações ao normativo nacional em sede de IRC:

a) uma redução das taxas de tributação em sede de IRC de 25% para 23%, com os primeiros 15.000€ de matéria coletável a serem tributados em apenas 17% se a entidade fosse uma PME;

b) reintrodução do Regime Simplificado para entidades que reúnam as condições previstas no artigo 86º-A e cuja matéria tributável fosse apurada nos termos do artigo 86º-B.

Atualmente, existem dois Regimes Simplificados, um em sede de IRC e outro em sede de IRS que pese embora possuam um mesmo método de apuramento da matéria coletável, baseado na aplicação de coeficientes conforme o tipo de rendimentos auferidos.

De salientar que esta aplicação de coeficientes tinha na sua origem um carácter transitório aliás, nas palavras de Nabais (2015, p. 144)

[O] regime simplificado que acabou por ser o aplicado não foi o que a chamada «reforma fiscal» de 2000 concebeu, suportado nos referidos indicadores objectivos de base técnico-científica, uma vez que estes jamais foram objecto de aprovação ainda que parcelar. Efectivamente o regime que vem sendo aplicado é o regime, que designamos por *regime dos coeficientes*, o qual foi pensado para vigorar transitoriamente até que aqueles indicadores fossem aprovados, como [...] se dizia no nº 4 do revogado art. 58º do Código do IRC. Um regime transitório que, assim, se converteu em definitivo e, sobretudo, passou a ser o efectivo regime simplificado.

No entanto, as diferenças não se resumem apenas ao método de apuramento da matéria coletável, sendo na verdade diversas, daí que se exija que sejam alvo de análise e comparação, encontrando-se resumidas nas seguintes tabelas.

**Tabela 16 – Comparação Regime Simplificado de IRC e IRS**

| <b>Descrição</b>             | <b>RST IRC</b>   | <b>CIRC</b> | <b>RST IRS</b>  | <b>IRS</b>   |
|------------------------------|--|-------------|---|--------------|
| <b>Modalidade de acesso</b>  | Opcional ( <i>opting in</i> )  | 86-A n°3    | Obrigatória se preencher requisitos ( <i>opting out</i> )   | 28° n° 2 e 3 |
| <b>Condições de Acesso</b>   | Sujeitos passivos não isentos e não sujeitos a regime especial de tributação                     | 86°-A n° 1  | Montante anual ilíquido de rendimentos, no período anterior não superior a 200.000€                     | 28° n° 2     |
|                              | Exerçam a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola               |             |   |              |
|                              | Montante anual ilíquido de rendimentos do exercício anterior não superior a 200.000€             |             |   |              |
|                              | Total de balanço do exercício anterior não superior a 500.000€                                   |             |   |              |
|                              | Não obrigados a revisão oficial de contas  |             |   |              |
|                              | Não sejam detidas em mais de 20% por entidade que não preencha algum dos requisitos anteriores   |             |   |              |
|                              | Adotem o regime de normalização contabilística para microentidades (DL 36-A/2011, de 9 de março) |             |   |              |
|                              | Não tenha renunciado ao regime nos últimos 3 anos  |             |   |              |
| <b>Condições de Cessação</b> | Não se verifiquem os requisitos do art.86°-A n°1   | 86°-A n° 4  | Ultrapasse por 2 períodos consecutivos limite de 200.000€ ou, num só período ultrapasse 25% desse valor | 28° n° 6     |
|                              | Renúncia do S.P.   |             |   |              |
|                              | Não cumprimento das obrigações de emissão de fatura (art. 36° CIVA)                              | 86°-A n° 5  | Opção de tributação pelo Regime de Contabilidade Organizada   |              |

|  |  |                          |   |                         |
|--|--|--------------------------|---|-------------------------|
| <b>Determinação da Matéria Coletável</b> | Aplicação dos coeficientes aos tipos de rendimentos  | 86°-B nº 1               | Aplicação dos coeficientes aos tipos de rendimentos   | 31° nº 1                |
|  | Valor mínimo da matéria coletável: 4.872€ (2018)   | 86°-B nº 2               |   |                         |
| <b>Redução dos Coeficientes</b>          | No início de atividade, em 50% no 1º ano e em 25% no 2º ano, mas apenas para rendimentos das alíneas a) e c) do art. 86°-B nº 1  | 86°-B nº 5               | No início de atividade, em 50% no 1º ano e em 25% no 2º ano, mas apenas para rendimentos das alíneas b), c) e f) do art. 31° nº 1   | 31° nº 10               |
| <b>Dedução de Prejuízos Fiscais</b>      | Não existem prejuízos fiscais  | 52°                      | Podem ser deduzidos prejuízos apurados em anos anteriores   | 55° nº 1 a) e nº 4      |
| <b>Taxa</b>                              | 17% primeiros 15.000€  | 87° nº 2                 | Progressivas entre 14,5% e 48%, sem prejuízo da TAS (2,5% e 5%)   | 68° e 68°-A             |
|  | 21% remanescente   | 87° nº 1                 |   |                         |
| <b>Tributação Autónoma</b>               | Não sujeição das seguintes: despesas de representação, ajudas de custo e deslocações em viatura própria de trabalhador, lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a S.P. isentos ou parcialmente isentos, indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis a gestores, administradores e gerentes | 88° nº 7, 9, 11, 13 e 15 | Não sujeição das seguintes: despesas de representação, ajudas de custo e deslocações em viatura própria de trabalhador, encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas | 73° nº 2, 7, 8, 10 e 11 |
| <b>PEC / Derrama Municipal</b>           | Isenção de PEC e de Derrama Municipal  | 106° nº 11 d)            | Não aplicável   |                         |
| <b>Deduções à Coleta</b>                 | Por Dupla Tributação Internacional   | 91°                      | Pagamentos por conta de imposto e importâncias retidas na fonte   | 78° nº 2                |
| <b>Obrigações</b>                        | Obrigatoriedade de Contabilidade Organizada pela norma das Microentidades  | 86°-A nº 1 e)            | Não é obrigatória Contabilidade Organizada  | 117° nº 1               |

|                   |                       |            |                      |      |
|-------------------|-----------------------|------------|----------------------|------|
| <b>Acessórias</b> | Modelo 22 com Anexo E | 117°, 120° | Modelo 3 Anexo B     | 57°  |
|                   | Declaração anual IES  | 117°, 120° | Declaração anual IES | 113° |

Conforme se pode verificar, as diferenças são diversas e nem todas claras quanto à sua origem e, após a sua análise pode-se verificar claramente que é conferido um tratamento diferenciado conforme se trate de uma entidade singular ou coletiva e que, de um modo geral as entidades coletivas possuem um regime comparavelmente mais lesivo face ao singular.

Por um lado, temos regimes com modalidades e condições de acesso diferentes que apresentam a obrigatoriedade aos sujeitos passivos que sejam pessoas coletivas de não só terem de optar para poderem ser tributadas à luz deste regime, como também possuem muito mais condições a cumprir de forma a poderem optar e manter-se neste regime.

Pese embora exista alguma harmonização nomeadamente na redução dos coeficientes nos primeiros dois anos de atividade, as diferenças voltam a aparecer pela existência de coeficientes diferentes entre regimes aplicáveis a singulares e coletivos e, de existir um valor mínimo de matéria coletável para as entidades coletivas.

Quanto à possibilidade de dedução de prejuízos, esta só existe para o regime de IRS pois ao existir um valor mínimo de matéria coletável aplicável caso o sujeito passivo não reúna rendimentos suficientes para o superar, estaremos a presumir que nunca ocorrem situações de prejuízo fiscal nas entidades coletivas.

Uma outra diferença e, esta bem preponderante, prende-se com a existência de uma dupla tributação económica do rendimento para as entidades tributadas em RST de IRC, quando tal não se verifica em sede de RST de IRS.

Sendo certo que para os sujeitos passivos que se encontram enquadrados em sede de Regime Simplificado de Tributação de IRS e, conforme já referido, vêm ao seu rendimento anual ilíquido ser aplicado um coeficiente e, o valor obtido ser englobado ao

seu rendimento global líquido de todas as categorias; pode-se afirmar com segurança que os seus rendimentos apenas são alvo de tributação uma única vez.

No entanto, o mesmo não se pode afirmar para os sujeitos passivos que se encontram enquadrados em sede de Regime Simplificado de Tributação de IRC pois, os rendimentos auferidos por estas entidades são primeiramente tributados na esfera da entidade, através da aplicação dos devidos coeficientes e da aplicação ao somatório dos resultados obtidos desses a taxa do art. 87º do CIRC e, sendo posteriormente, aquando da ocorrência da Distribuição de Dividendos ao sócio, tributados novamente, agora em sede de IRS na esfera do sócio, na proporção das participações detidas na empresa, à luz do artigo 5º, nº 2, al. h) do CIRS.

Aliás, conhecedor deste facto o legislador procurou mitigar indiretamente tal efeito através do art. 40º- A do CIRS, que define que os lucros distribuídos por sociedades a pessoas singulares são apenas considerados em 50% do seu valor, sem prejuízo da reunião de certas condições, nomeadamente: que os mesmos sejam englobados nos restantes rendimentos do sujeito passivo, ao invés de tributados a taxa liberatória conforme art. 78º, nº 1, al. a) do CIRS; que seja um sujeito passivo residente em território nacional e que a entidade devedora de tais lucros seja sujeita e não isenta de IRC e simultaneamente possua sede ou direcção efetiva em território nacional, conforme dita o art 40º- A nº 1 e 2 do CIRS, sob pena de não poderem tais rendimentos ser considerados apenas em metade do seu valor e serem tributados à taxa liberatória de 28%, nos termos do art. 78º do CIRS.

Por fim, é ainda de salientar que as entidades coletivas são sujeitas a mais tributações autónomas do que as singulares.

No entanto, em sede de coeficientes existe, em alguns tipos de rendimentos, um tratamento fiscal mais vantajoso para as entidades em sede de IRC o que não se entende, pois, tal situação só vem criar desigualdade sobre dois regimes que deveriam ser o mais idênticos possível.

Mais ainda, a existência de uma reduzida variedade de coeficientes, aliada ao elevado diferencial entre os mesmos, apenas contribui para a criação de mecanismos e estratégias de enquadramento artificial de forma a não se ser enquadrado numa das atividades identificadas no artigo 151º do CIRS, consubstanciando-se em nada mais do que numa evasão fiscal generalizada (pois por norma o sujeito passivo conhecedor da letra da lei procurará adaptar a sua atividade de forma a poder sair do foco do artigo referido),

significativa (pois ao invés de ser considerado como matéria coletável 75% do rendimento auferido será apenas considerado 10% em sede de IRC e 35% em sede de IRS, significando uma redução desta matéria em 60% e 40% respetivamente) e aceite (pois o legislador tendo revisto já diversas vezes estes regimes, não alterou os coeficientes).

**Tabela 17 – Comparação dos Coeficientes dos RST em IRS e IRC**

| Tipo de Rendimentos   | Art. 31º do CIRS |             | Art. 86º-B do CIRC |             |
|---|------------------|-------------|--------------------|-------------|
|   | al.)             | coeficiente | al.)               | coeficiente |
| Vendas de mercadorias e produtos  | a)               | 0,15        | a)                 | 0,04        |
| P.S.–hotalaria e similares, restauração e bebidas   | a)               | 0,15        | a)                 | 0,04        |
| Rendimentos atv. profissionais previstas art. 151º do CIRS  | b)               | 0,75        | b)                 | 0,75        |
| Restantes rendimentos de P.S.   | c)               | 0,35        | c)                 | 0,10        |
| Cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial, <i>Know How</i>                 | d)               | 0,95        | e)                 | 0,95        |
| Rendimentos de Capitais   | d)               | 0,95        | e)                 | 0,95        |
| Resultado Positivo dos Rendimentos Prediais   | d)               | 0,95        | e)                 | 0,95        |
| Saldo Positivo entre mais e menos-valias  | d)               | 0,95        | e)                 | 0,95        |
| Restantes incrementos patrimoniais  | d)               | 0,95        | e)                 | 0,95        |
| Subsídios não destinados à exploração   | e)               | 0,30        | d)                 | 0,30        |
| Subsídios destinados à exploração   | f)               | 0,10        |                    |             |
| P.S. do sócio a uma sociedade no regime de transparência fiscal   | g)               | 1           |                    |             |
| Incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito  |                  |             | f)                 | 1           |
| Rendimentos da exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento |                  |             | g)                 | 0,35        |

Ao que tudo indica, o atual regime simplificado irá ser alvo de mais uma nova alteração, por força da Lei nº 10-A/2017, de Março de 2017, nos seus artigos 3º a 5º, naquilo que procura ser um retorno à ideia inicial deste regime isto é, um regime com menos obrigações acessórias para os seus membros e com coeficientes ajustados ao setor e ramo de atividade em que a entidade se encontra; aproximando assim este método da sua origem, considerando o legislador que atualmente, devido à elevada informatização aliada

ao volume de informações que atualmente estão ao dispor da Autoridade Tributária relativamente a todos os aspectos do contribuinte. Desta forma, vemos assim um regime de tributação de rendimento presumido aproximar-se daquilo que seria o rendimento real do sujeito passivo, com a vantagem de diminuir pelo menos em parte as obrigações acessórias deste universo e, por conseguinte, o tempo e valor dispendidos com as mesmas.

Os artigos relevantes desta Lei nº 10-A/2017 que manda o Governo até ao final do ano de 2018 a desenvolver alterações quer a nível dos coeficientes quer a nível da mera simplificação do regime são:

### Artigo 3.º

#### Regime simplificado de tributação

O Governo apresenta à Assembleia da República uma proposta de lei de alteração do regime simplificado de determinação da matéria coletável em IRC, com vista a entrar em vigor a 1 de janeiro de 2019, no sentido de simplificar a tributação das micro e pequenas empresas, reduzindo os seus deveres fiscais acessórios, e definir, para determinar a matéria tributável, coeficientes técnico-económicos.

### Artigo 4.º

#### Coeficientes técnico-económicos

No âmbito do novo regime simplificado de determinação da matéria coletável previsto no artigo anterior, a Autoridade Tributária e Aduaneira desenvolve o apuramento de coeficientes técnico-económicos por setor e ramo de atividade para determinação da matéria coletável de IRC.

### Artigo 5.º

#### Comissão de acompanhamento

1 - É criada uma comissão de acompanhamento dos trabalhos de apuramento dos coeficientes técnico-económicos junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante denominada «comissão de acompanhamento».

2 - A comissão de acompanhamento tem como competência colaborar e acompanhar os trabalhos desenvolvidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira no apuramento dos coeficientes técnico-económicos.

3 - A comissão de acompanhamento é constituída por oito membros, sendo presidida pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

4 - Para além do seu presidente, a comissão é composta por:

- i) Um representante do Ministério das Finanças;
- ii) Um representante do Ministério da Economia;
- iii) Um representante do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros;
- iv) Três representantes de associações representativas de micro, pequenas e médias empresas;
- v) Um representante da Ordem dos Contabilistas Certificados.

5 - A participação na comissão de acompanhamento não é remunerada.

6 - O funcionamento e a nomeação dos membros da comissão de acompanhamento são fixados por portaria do Ministro das Finanças.

Esta Comissão foi de facto formada e composta pela Portaria n.º 333/2018, de 30 de Abril de 2018, sendo presidida pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e composta por um representante do Ministério das Finanças e do Ministério da Economia, uma representação do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros e representantes de diversas áreas e setores de atividade, nomeadamente da Confederação dos Agricultores de Portugal, da Confederação do Comércio e Serviços de Portugal, da Confederação Empresarial de Portugal e da Confederação do Turismo de Portugal e, por fim, uma representação da Ordem dos Contabilistas Certificados.

Pese embora a atividade desenvolvida por esta Comissão, até ao presente momento estas alterações de coeficientes ainda não se consubstanciaram pelo que foi forçado o Governo na sua Lei de Orçamento de Estado para 2019 a prorrogar o prazo original para apresentação de medidas de simplificação do atual regime conforme dita da Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro:

## **Artigo 268.º**

### **Outras disposições em matéria de IRC**

Tendo em vista a concretização de um novo regime simplificado de IRC que assente num modelo de tributação de maior aproximação à tributação sobre o rendimento real, dando continuidade aos trabalhos desenvolvidos no âmbito dos artigos 4.º e 5.º da Lei n.º 10-A/2017, de 29 de março, até final do primeiro semestre de 2019 devem ser apresentadas as respetivas propostas para determinação da matéria coletável, com base em coeficientes técnico-económicos

Aquando da publicação das propostas desta Comissão é de sobremaneira oportuno e útil o estudo das mesmas, numa análise que não só se debruce sobre as suas implicações, mas que também tome em consideração os impactos reais nas PME's, culminando numa análise comparativa, não só em termos de alterações de valores de imposto devidos por estas, mas também, em termos de custos com o cumprimento das obrigações acessórias suportados; naquilo que seria uma análise comparativa entre um RST baseado em coeficientes gerais e em coeficientes por setor de atividade.

## 5.2. Comparação com outros Regimes Simplificados

Segundo Nabais, existem 3 graus de simplificação da tributação nomeadamente, o ordinário - com base em indicadores objetivos de natureza técnico económica; o transitório - com recurso a coeficientes e o de imposto mínimo que é aplicável se o rendimento coletável usando os indicadores de base técnica não for superior a um certo valor tido como *minimum taxable income*.

No normativo nacional, conforme referido anteriormente, temos todos estes graus presentes pois, possuímos 2 regimes simplificados que na sua origem pretendiam ser regimes em que a matéria coletável seria calculada com base em indicadores objetivos e, que possuíam coeficientes de determinação da matéria coletável definidos na lei, apenas como medida transitória; por fim, em sede de IRC existe um valor mínimo de matéria coletável que vai de encontro ao último grau de simplificação.

Obviamente, muitos outros países possuem também os seus regimes simplificados, conforme iremos ver, uns possuirão regimes similares ao nosso, mais concretamente países situados no espaço europeu e, outros regimes mais distintos.

Em França, proliferaram no passado e mantém-se ainda no presente diversos regimes de tributação, no entanto, salientamos o Regime das Microentidades (*Bénéfice Industriel et Commerciaux*) que revogou o *forfait* individual, o *forfait* coletivo e o imposto anual mínimo sobre sociedades tributáveis (*Impôt forfaitaire annuel*). Este regime aplica-se apenas às pessoas singulares que não exerçam atividades de construção civil, transações financeiras e aluguer de equipamentos e tem por base a contabilidade do sujeito passivo, aplicando-se um coeficiente de 71% às receitas provenientes de Vendas ou de Alojamento (com um limite de 170.000€) e 50% para receitas provenientes de Prestações de Serviços (com um limite de 70.000€). Aos sujeitos passivos apenas é exigido a manutenção de registos simples nomeadamente, das compras e vendas, a lista de imobilizado de *stocks*, o registo dos salários pagos e, obviamente o registo da faturação efetuada.

Em Espanha, existe atualmente um regime simplificado, aplicável tanto a pessoas singulares como coletivas, mas, apenas para certas atividades definidas pelo Ministro da Tesouraria e Administração Pública (Orden HAC/1264/2018, de 27 de Novembro para

2019) e que não possuam mais do que um certo número de funcionários empregados, publicado no mesmo documento. O Volume de Negócio máximo permitido é de 250.000€ e as importações e aquisições intracomunitárias também deverão ser inferiores a este limite por fim, existe um valor mínimo de imposto a pagar tal como o RST de IRC português. Em termos de obrigações contabilísticas, estas também se encontram diminuídas, ficando essencialmente pelo registo da faturação e do imobilizado.

Neste regime, o Resultado Líquido é apurado no fim do exercício mas, trimestralmente, a entidade terá de realizar um depósito sob a forma de pagamento por conta. O resultado Líquido trata-se da diferença entre os valores cobrados pelas operações correntes e os valores pagos pelas operações correntes, com um valor mínimo de taxa a ser devido, variando este último da atividade praticada. A este resultado líquido será aplicada a taxa obtendo a quota derivada do Regime Simplificado a qual e, por fim, é subtraída dos pagamentos por conta trimestrais efetuados de forma a obter o valor a pagar no fim do período.

Na Roménia existe um regime obrigatório aplicável às microempresas que, no normativo nacional, são todas aquelas que tenham tido uma receita inferior a um milhão de euros no ano anterior. As taxas aplicáveis são de 1% se estas possuírem 1 ou mais funcionários e 3% se não tiverem qualquer funcionário. No entanto, se uma microempresa tiver pelo menos 2 funcionários e um capital subscrito igual ou superior a 45.000 leus romenos (aproximadamente 9.500€) pode optar por ser tributado pelo regime normal.

Mais ainda, neste país até 2013 existia um regime especial para as microentidades (entretanto abolido) em que as mesmas poderiam optar pela sua adoção e serem assim tributadas pelos seus recebimentos, ao invés dos seus rendimentos a uma taxa de 3%; de salientar que caso a entidade reunisse certos critérios tais como ser totalmente detida por privados, gerar recebimentos superiores a 65.000€, entre outros, teria forçosamente de aplicar este regime.

Na Letónia as microempresas são sujeitas a um imposto específico; sendo para tal consideradas como microentidades aquelas que reunirem os seguintes critérios: os detentores de capital serem pessoas individuais, as receitas não excederem 40.000€ por ano civil, não possuam mais de 5 funcionários a qualquer momento, um funcionário só ser

pago numa microempresa, os membros da direção da microentidade possuírem um contrato de trabalho com a mesma e a remuneração de cada empregado não exceder os 720,00€ líquidos por mês.

A taxa aplicável é de 15% até aos 40.000€ de rendimentos, visto que um valor superior leva à exclusão de tributação por este regime. No entanto, esta taxa pode ser elevada em certas situações nomeadamente, se o número de funcionários num trimestre for superior a 5 ou se uma pessoa for empregue em mais do que uma microempresa esta será acrescida de 2% por funcionário; caso a receita exceda os 40.000€ num ano civil, o excesso desse ano será tributado a uma taxa de 20% e, por fim, caso um funcionário receba mais de 720,00€ líquidos, o valor em excesso será também tributado à entidade patronal em 20%. Por fim, se uma microempresa não apresentar qualquer rendimento num período fiscal ou se o imposto apurado for inferior a 50,00€, a mesma fica obrigada a realizar o pagamento de uma taxa no valor de 50,00€ no prazo de 15 dias após a data final de apresentação da declaração fiscal do último trimestre do ano.

Na Macedónia também existe um regime simplificado de tributação de empresas de cariz optativo com base nos seus rendimentos anuais, ao qual todas as empresas que não as que forneçam serviços bancários, financeiros, de seguro e relacionadas com jogos da sorte e do azar. Mais ainda, para poderem optar ser tributadas por este regime, as empresas têm de possuir um Volume de Negócios Anual compreendido entre os 3 milhões de denars (MKD) e os 6 milhões de denares.

Caso as empresas cumpram os requisitos mencionados, o seu imposto consistirá em 1% do Volume de Negócios Anual, presente na sua demonstração de resultados e demais demonstrações financeiras e fiscais entregues no final de cada ano de atividade.

Se uma empresa reunir os requisitos para poder optar pela adoção do regime simplificado mas, possuir uma tributação igual ou inferior a 3 milhões de MKD então pode usufruir de uma isenção de imposto sobre pessoas coletivas para o período em questão.

No Tajiquistão existe um regime especial de tributação segundo o qual é apurado o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas de pequenas empresas e o imposto sobre os rendimentos dos empresários individuais considerando-se para este fim como uma

pequena empresa aquela que possui um Volume de Negócios anual igual ou inferior a 1 milhão de Somonis (TJS).

Neste regime especial de tributação, a base tributável é o rendimento agregado baseado na atividade realizada, ao qual é apurado o imposto através da aplicação de uma taxa de 5% para as atividades relacionadas com a produção de bens e de 6% para as remanescentes atividades.

Uma característica interessante deste regime é que os sujeitos passivos que se encontrem enquadrados no mesmo, não são sujeitos a uma série de impostos, nomeadamente: o imposto sobre rendas, o imposto de estradas, o imposto sobre o rendimento de empreendedores individuais e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, com exceção pelo IVA devido nas importações e o IVA que derive de situações de *reverse charge*.

No Azerbaijão é aplicado um regime simplificado de tributação a entidades coletivas e pessoais que não estejam registadas como pagadores para efeitos de IVA e que num qualquer período de 12 meses consecutivos não tenham uma receita bruta superior a 200.000 AZN ou manates (aproximadamente 103.100€); não são sujeitos passivos que produzam certos produtos definidos pelo Governo, empresas de crédito e de seguros e fundos de investimento. No entanto é permitido às entidades que prestem serviços de comércio e de restauração que ultrapassem esse valor de 200.000 manates no período referido, optarem se assim o decidirem ser tributadas à luz deste Regime.

Trata-se de um regime similar ao nosso regime simplificado pois consubstancia-se na aplicação de um coeficiente às vendas brutas de forma a se poder obter a matéria tributável.

Para as entidades coletivas, este coeficiente é de 4% se a mesma estiver localizada na região de Baku e de 2% se estiver em qualquer outra região, no entanto, se a entidade realizar atividades de prestação de serviços de comércio e de restauração ser-lhes-á aplicado um coeficiente de 6% para os primeiros 200.000 manates e de 8% ao remanescente. Mais ainda, é aplicada uma taxa especial de 4% até 6% a entidades que estejam envolvidas em atividades de construção civil se as mesmas possuírem um valor fixo de construção por metro quadrado superior a 45 AZN multiplicados por um coeficiente definido pelas autoridades executivas regionais ou, se se tratarem de sujeitos passivos que vendam propriedades residenciais ou não residenciais (com exceção de serem

indivíduos que estejam a vender o edifício que tenha servido de sua morada pelo menos nos últimos 5 anos) a um preço fixo por metro quadrado superior a 15 AZN multiplicado por um coeficiente definido pelas autoridades executivas. A mesma taxa especial é aplicada a operadores de jogos de fortuna e do azar mas exclusivamente a 6% e, a 4% às comissões recebidas pelos operadores de tais jogos.

Por fim, caso se tratem de pessoas individuais o imposto a pagar consiste em 1% dos levantamentos de dinheiro.

Na África do Sul, existe um imposto alternativo para micro empresas baseado no Volume de Negócios com o intuito de procurar reduzir os custos de cumprimento (também chamados de *compliance costs*). Neste regime presuntivo, as empresas com um Volume de Negócios anual inferior a 1 milhão de randes (ZAR) podem, ao invés de ver o seu imposto calculado com base no regime geral, ser tributadas a uma taxa que varia dos 0% aos 3% do seu Volume de Negócios.

Na República Democrática do Congo existe um Regime exclusivo para micro e pequenas empresas, sendo considerado micro empresas aquelas cujo volume de negócios anual seja inferior a 10 milhões de francos congolenses (CDF) e pequenas as que tal volume se situe entre os 10 e os 80 milhões de CDF. Neste regime, as micro entidades possuem um imposto fixo e igual para todas as entidades de 50.000 CDF (*lump-sum tax*) e, as pequenas entidades possuem um imposto que equivale a 1% do volume de negócios das atividades de fornecimento de bens e de 2% do volume de negócios proveniente das atividades de prestação de serviços.

No Uganda existe um regime especial aplicável a empresas residentes que possuam um Volume de Negócios inferior a 150 milhões de xelins ugandeses (UGX). Este regime divide os sujeitos passivos nele enquadrados em 2 grupos. O primeiro será taxado por um valor equivalente a 1,5% do Volume de Negócios caso este se encontre situado entre os 50 milhões UGX e os 150 milhões UGX. O segundo grupo, com um Volume de Negócios inferior a 50 milhões UGX, deverá um valor fixo de imposto, ao invés de uma

percentagem dos seus rendimentos, que poderá ir desde os 100.000 UGX até aos 550.000 UGX.

No entanto, é consagrado para empresas que assim o solicitem e que possuam um Volume de Negócios inferior a 150 milhões UGX e, cumulativamente, não efetuem serviços de construção civil nem sejam profissionais liberais, nem prestem serviços de entretenimento público ou serviços de utilidade pública, podem ser tributados a uma taxa fixa de 30% dos seus rendimentos, deduzidos das retenções e adiantamentos de imposto efetuadas.

Na Guatemala também existe um regime simplificado de carácter optativo para as atividades do setor lucrativo, a taxa de imposto é de 5% das receitas brutas até aos 30.000 Quetzales (GTQ) e de 7% sobre o remanescente.

Nos Estados Unidos da América existiu até 31 de Dezembro de 2017 um regime alternativo de imposto mínimo de carácter obrigatório para empresas do tipo S (empresas que possuem até 100 acionistas elegíveis, que nenhum acionista seja uma empresa e que cumpram outros requisitos – estas empresas podem, à luz do Subcapítulo S do *Internal Revenue Code* ser tributadas na esfera dos seus proprietários, num sistema similar ao Regime de Transparência Fiscal aplicável no nosso normativo nacional) e para pequenas empresas do tipo C (aquelas que possuem um receita bruta anual média nos últimos 3 anos não superior a 7,5 milhões de dólares americanos (USD)).

Este regime alternativo era extremamente complexo pois o imposto, apesar de ser igual a 20% do rendimento tributável mínimo alternativo, com uma isenção para os primeiros 40.000 USD, era alvo de ajustamentos específicos caso ocorressem certos factos tributários como por exemplo, se a empresa tivesse uma parte substancial dos seus ativos sujeitos a uma depreciação acelerada ou, se existissem custos intangíveis derivados de atividades de perfuração ou, se tivessem receitas não tributáveis, entre outras situações.

Devido a uma diversidade de fatores, sendo um deles a complexidade do regime, foi o mesmo revogado, com efeitos para os regimes fiscais posteriores a 31 de Dezembro de 2017, pela P.L. 115-97, criando transitoriamente, nomeadamente até ao fim de 2021, um mecanismo de crédito de imposto sobre os anos anteriores.

## **6. Incentivos Fiscais Específicos das PME**

### **6.1. O Panorama Europeu**

Conforme abordado ao longo deste trabalho, estão em vigor, tanto em Portugal, como em vários outros Países, um conjunto de regimes fiscais especificamente orientados para este grupo de empresas que são as PMEs. No entanto, também existem várias normas específicas e de menor dimensão que são orientadas para a fomentação e/ou proteção deste grupo de entidades, adotando as mesmas a forma de Auxílios de Estado.

Não sendo de todo o foco deste trabalho a análise deste conceito, é-nos, no entanto forçoso realçar que a definição deste conceito se encontra presente no artigo 107º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) e que dita:

#### **Artigo 107.º**

(ex-artigo 87.º TCE)

1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

Nos seus números seguintes são definidas as exceções ao princípio de incompatibilidade dos auxílios de Estado que, se resumem nas seguintes:

- Auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões com nível de vida anormalmente baixo ou com grave situação de subemprego;
- Auxílios destinados a fomentar a realização de um projeto de interesse europeu ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro;
- Auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades económicas ou regiões; quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum;
- Auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património;

- Outras categorias de auxílios especificadas por decisão do Conselho.

Ora pela leitura das exceções fica claro que em nenhum lado são aceites auxílios específicos às PME, no entanto, estas exceções foram revistas pela Comissão Europeia no Regulamento nº 800/2008, de 6 de Agosto criando certas categorias de auxílio de Estado que passaram a ser consideradas compatíveis com o mercado interno, figurando entre elas:

- Auxílios ao investimento e ao emprego a favor das PME;
- Auxílios à adaptação antecipada a futuras normas comunitárias a favor das PME;
- Auxílios em matéria de consultoria a favor de PME;
- Auxílios à participação de PME em feiras;
- Auxílios destinados a cobrir as despesas de direitos de propriedade industrial das PME.

A aplicação deste Regulamento permitiu que a partir desse momento fossem aceites à luz do Direito Europeu a criação de normas nacionais especificamente direcionadas para a proteção destas entidades.

Em 28 de Julho de 2015 foi publicado um estudo da Comissão Europeia, avaliando justamente a tributação das PME em alguns Países da União, com o título *SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises* [Tributação das PME na Europa - Um estudo empírico da tributação aplicada ao rendimento das PME comparado com as grandes empresas] que analisou os sistemas de tributação e incentivos fiscais em vigor no período de 2009 a 2013, em 20 Estados-Membros (Áustria, Alemanha, Bélgica, Bulgária, Croácia, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Lituânia, Polónia, Reino Unido, Roménia e Suécia) e 5 Países fora da União (Canadá, China, Estados Unidos da América, Japão e Suíça) e, ao qual não podemos deixar de referir as principais conclusões e recomendações.

O estudo principiou por agrupar em 5 categorias os diversos incentivos fiscais em vigor nos Países em análise, sendo as mesmas: esquemas de depreciação acelerada, deduções ao investimento e abonos, créditos de imposto, regimes especiais para certas entidades que possuam certos tipos de rendimentos e taxas especiais ou específicas de tributação.

Após o tratamento da informação reunida observou-se que o método mais utilizado era a aplicação de taxas especiais de imposto para as PME (em 12 dos 25 Países), seguido de esquemas de depreciação acelerada e deduções ao investimento e abonos (ambos presentes em 6 Países) e, por fim os menos utilizados os créditos de imposto e regimes especiais para certas entidades (ambas presentes em 4 Países).

A primeira conclusão e provavelmente a mais expectável é a de que as taxas de imposto sobre o rendimento das empresas são muito díspares.

A segunda conclusão e talvez uma das mais surpreendentes prende-se com o facto de até ao fim de 2013, apenas 5 países (França, Grécia, Bulgária, Holanda e o Reino Unido) tratavam fiscalmente de uma forma mais benéfica as PMEs comparativamente às Grandes Empresas em termos dos impostos realmente pagos.

A terceira conclusão prende-se com a existência de uma generalizada desigualdade de tratamento entre as médias empresas e as micro e pequenas empresas. Segundo este estudo, a maioria dos incentivos existentes nestes países e que são criados com o propósito de beneficiar as PMEs, na verdade apenas abrangem as pequenas e micro empresas, ficando as médias empresas apenas e, de um modo geral, sujeitas a incentivos fiscais relativos a pesquisa e desenvolvimento (*research & development*). Dos Países da União Europeia estudados, verificou-se existirem 12 incentivos orientados para as PMEs, 16 incentivos para pequenas e micro empresas e 9 incentivos vocacionados unicamente para as micro empresas.

Outra das conclusões foi de que por norma, o imposto sobre os rendimentos das empresas possui uma influência limitada, na ótica da gerência e dos detentores de capital das PMEs, aquando da tomada de decisões que digam respeito a: decisões financeiras, estrutura legal da entidade e investimento.

Outra das conclusões prende-se com o facto de que a maioria dos incentivos fiscais focalizados nas PMEs em vigor no universo em estudo fomentam uma maior complexidade e criam distorções dos Códigos Fiscais.

Por fim, conclui-se também que as aplicações de taxas especiais de tributação apresentam diversos problemas pois incentivam a manutenção de lucros reduzidos quer através de métodos contabilísticos quer através da contenção do crescimento económico da entidade,

o que inevitavelmente contribui para uma violação da neutralidade fiscal do sistema fiscal nacional. Adicionalmente, a Comissão realça que o benefício destas taxas especiais está altamente dependente da rentabilidade de cada empresa o que impede a existência de transparência pois a rentabilidade pode variar por uma enorme variedade de fatores, muitos dos quais fora do controlo de uma empresa. A título adicional a Comissão acrescenta que por norma as empresas recém criadas apresentam uma maior probabilidade de no início da sua atividade incorrem em prejuízos motivados pelos elevados investimentos efetuados, o que leva a que não possam assim sair beneficiadas das taxas especiais, situação considerada injusta pois à luz do seu entender, os incentivos focalizados nas PME's devem dar especial destaque a novas empresas que possuam ideias inovadoras e que estejam orientadas para o crescimento interno.

Com base nas conclusões obtidas a Comissão Europeia concretiza este relatório apresentando algumas recomendações que deveriam ser adotadas pelos estados membros da União, incorporando-as nos seus Códigos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas nomeadamente, que a Comissão considera de crucial importância a existência de Códigos Fiscais genericamente justos, simples, previsíveis e transparentes pois estes são critérios fundamentais para a existência de um ambiente empresarial atrativo para todas as empresas e, tem ainda como vantagem a redução dos custos de cumprimento que são desproporcionalmente mais elevados para as pequenas e médias empresas quando comparados com as grandes empresas.

Outra recomendação da Comissão prende-se com os incentivos fiscais em vigor nas legislações nacionais e em que os mesmos não estejam explicitamente interligados com a dimensão de uma dada entidade mas, ao invés estejam relacionados com resultados desejados, tais como a inovação ou investimento em áreas consideradas críticas ou essenciais para a economia do Estado e, que todos os incentivos fiscais devem forçosamente reunir três requisitos fundamentais:

1. Transparência – de forma a que tanto os acionistas como os gestores ou administradores das empresas que usufruam destes benefícios possam previamente planejar e planificar a sua atividade sem serem influenciados negativamente por estes incentivos;

2. Eficácia – os incentivos fiscais devem providenciar às empresas um aumento da sua liquidez e tesouraria de forma a contribuírem positivamente para crescimento e investimentos adicionais no futuro;
3. Neutralidade do sistema fiscal – os incentivos fiscais não devem permitir que as empresas beneficiem dos mesmos em função da sua forma legal e, as perdas que deles resultem na arrecadação do imposto, devem ser previsíveis e contrabalançadas com o crescimento económico e desenvolvimento/investimento empresarial que tais incentivos propiciam às empresas.

Em termos de recomendações mais concretas, a Comissão recomenda a utilização de “créditos de imposto” concedidos em medida da existência de certos custos relacionados com investimentos específicos, preferencialmente atendendo ao peso que os mesmos custos têm, percentualmente, na estrutura da empresa. Mais ainda, estes créditos devem ser limitados a um valor máximo por empresa de forma a que as grandes empresas não sejam proporcionalmente mais beneficiadas do que as PME's. A título exemplificativo aponta-se os custos de aquisição de certos tipos de ativos (máquinas de produção, infraestruturas, etc.).

Curiosamente, a Comissão censura de forma veemente a existência de taxas específicas para as PME's pois considera que estas originam distorções de mercado e condicionam a liberdade de forma comercial pois, proporcionam e motivam a manutenção das empresas abaixo de certos parâmetros, criando assim esquemas fraudulentos que têm como único objetivo a elisão fiscal.

Por fim, a Comissão conclui o seu estudo afirmando que os impostos sobre o rendimento para além do próprio imposto impõem custos às empresas. As empresas são obrigadas a despender recursos essenciais na manutenção dos registos fiscais, estudar as leis fiscais, preencher formulários e declarações, responder ou ser submetidas a auditorias e submeter pedidos e reclamações; estes custos traduzem-se numa redução do retorno dos investimentos das entidades, numa redução das compensações dos funcionários e, em última instância num aumento do valor dos produtos comercializados ou dos serviços prestados. Cumulativamente, estes custos de cumprimento pese embora afetem tanto as empresas de reduzida dimensão como as de grande dimensão, têm um maior impacto nas primeiras pois, por um lado, possuem uma dimensão menor o que não lhes permite absorver esses custos tão facilmente quanto as maiores empresas e, por outro lado, as pequenas empresas raramente possuem internamente na sua estrutura o conhecimento

técnico para solucionar muitos dos problemas que advém do correto cumprimento fiscal e por isso são forçadas a contratar serviços externos para colmatar essas deficiências, o que inevitavelmente leva ao aumento dos custos das PMEs.

## 6.2. O Panorama Nacional

Na ótica nacional, existem diversas medidas implementadas e que foram identificadas e sumarizadas pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais (BF), na sua publicação de Maio deste ano, “Os Benefícios Fiscais em Portugal” (2019; p. 17) que visa realizar «[u]m levantamento e caracterização dos BF existentes no ordenamento jurídico português» e que são resumidos no quadro presente em Anexo 1.

Analisando os principais benefícios fiscais para as PME's em vigor no normativo nacional, segundo este Grupo de trabalho, facilmente podemos chegar à conclusão que nenhum deles é do tipo recomendado pela Comissão Europeia (“créditos de imposto” concedidos em medida da existência de certos custos relacionados com investimentos específicos, preferencialmente atendendo ao peso que os mesmos custos têm, percentualmente, na estrutura da empresa).

Não sendo o foco principal deste trabalho a análise desta temática no normativo nacional e, tendo já identificado os principais benefícios em vigor para o universo em análise, apenas nos resta concluir com uma passagem da publicação “O Regime Fiscal das Pequenas e Médias Empresas” de José Casalta Nabais que sumariza de forma não só verdadeira mas também acutilante a realidade dos Benefícios Fiscais no Panorama Nacional, nomeadamente em Nabais (2016, p. 59):

Ora, o nosso sistema fiscal conhece uma diversificada panóplia de benefícios fiscais, a maioria dos quais sem a menor justificação, já que, para além de tornar o sistema fiscal complexo e de difícil aplicação, contribui também para o seu carácter injusto ou inóquo. O que tem conduzido à preocupação presente dos governos suportada, de resto, em amplo consenso doutrinal, no sentido de eliminar muitos dos benefícios fiscais, reduzindo assim a correspondente despesa fiscal, e de proceder à [simplificação] da aplicação dos que, apesar de tudo, se justifique a sua manutenção, como os que se apresentam como verdadeiros incentivos à actividade produtiva.

## 7. Conclusão

Estando agora aprofundados os regimes em vigor não só no território nacional, mas também em outros territórios, procuraremos agora refletir um pouco sobre o método ideal ou sobre medidas ou métodos e formas ideais de tributação sobre este grupo de entidades.

Partindo de um ponto de vista Europeu, segundo Varela, Santos, Silva e Cruz (2007, p. 47) já em 2006 eram reconhecidas várias lacunas a nível europeu:

Actualmente existem diversos factores que não favorecem o aparecimento de novas empresas, não sendo explorado o potencial empresarial existente na União Europeia. O desequilíbrio entre risco e recompensa, a cobertura deficiente em termos de segurança social e a falta de uma cultura empresarial, na maior parte dos Estados-Membros, não tornam aliciante o emprego por conta própria.

[...]

É ainda recomendável que os Estados-Membros tomem medidas para reduzir o tempo e os custos envolvidos na criação de novas empresas.

[...]

Em relação aos impostos sobre o rendimento, em especial o imposto sobre as pessoas colectivas, apesar de se observar uma tendência para a diminuição das taxas de imposto aplicáveis, verifica-se um aumento das bases tributáveis. As diferenças de tributação no âmbito deste imposto dificultam a aplicação de normas harmonizadas que permitam o mesmo tratamento fiscal a todas as empresas europeias.

Entretanto, os Estados-Membros foram modificando os seus sistemas fiscais de forma a colmatar essas lacunas e, dando na grande maioria dos casos especial atenção às PME's, reconhecendo nas mesmas não só o seu potencial mas também a sua importância e relevância no panorama nacional, como sendo não só um motor económico mas também a principal fonte de emprego dos Países e, com a agravante de ao contrário das grandes entidades multinacionais se encontrarem fixas num território, conferindo assim uma maior segurança aos governos nacionais.

Em Portugal, tal foco não deixou de também ser dado, pese embora e, como se pôde verificar, utilizando mecanismos que a Comissão não considera como sendo os mais eficazes.

Os regimes simplificados atualmente em vigor em Portugal são poucos atrativos para as PME's levando a que as mesmas prefiram ser enquadradas em sede de Regime Geral sempre que sejam pessoas coletivas devido ao ser requisito obrigatório dos RST de IRC a existência de contabilidade organizada aliada à existência de dupla tributação económica dos seus rendimentos e, sem possibilidade de dedução dos seus gastos. Para o caso dos empresários em nome individual estes por norma preferem ser enquadrados em sede de regime simplificado pois permite uma redução dos seus custos directos (p.e. contabilistas), apesar de originar um ligeiro aumento dos seus custos indirectos (p.e. tempo dispendido em estudo do sistema fiscal e como o mesmo pode afetar a sua atividade profissional). No entanto assim que possuem uma estrutura de custos, em percentual, igual ou superior ao coeficiente em que estão enquadrados deixa de ser justificável a manutenção neste regime.

Mais ainda, é de salientar que o RST em IRC não reduz minimamente a quantidade de obrigações acessórias dos seus sujeitos passivos quando comparado com o Regime Geral, o que leva a mais uma vez acentuar a irrelevância deste regime.

A introdução de constantes alterações legislativas provenientes dos sucessivos Orçamentos de Estados que vieram complexificar um regime que procurava ser simples apenas vieram contribuir para alienar ainda mais a reputação do mesmo.

Por fim, a inexistência de coeficientes justos, atualizados e adequados à realidade das entidades (rendimentos obtidos, gastos incorridos, funcionários empregados, localização geográfica e setor/ramo de atividade, entre outros) leva ao esvaziamento de argumentos a favor deste regime.

Conforme os exemplos em prática nos outros Países, estes regimes de tributação normalizada do rendimento possuem mais valias em termos de redução de custos estatais e empresariais enquanto contribuem para a simplificação do sistema fiscal nacional no entanto, tal não se verifica ainda no panorama nacional, pese embora seja de salientar que a concretização da criação de coeficientes por ramo de atividade e setor, ajustados à realidade da empresa poderão contribuir grandemente para o aumento de competitividade deste regime, pese embora a não diminuição de obrigações acessórias do mesmo continue a contribuir negativamente para a receptividade do mesmo.

## Bibliografia

- BARROSO, N. & Falcão P. M. (2015). *Desafio Tributários*. Porto: Vida Económica – Editorial, ISBN 978-989-768-173-8.
- CARMO, J. D. & FERNANDES, A. L. (2013). *A Tributação dos Rendimentos em Portugal*. Coimbra: Almedina, , ISBN 978-972-40-5228-1.
- CATARINO, J. R. & GUIMARÃES, V. B. (2017). *Lições de Fiscalidade Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (5ª ed.). Coimbra: Almedina, ISBN 978-972-40-6950-0.
- LOPES, C. M. (2008). *Quanto custa pagar Impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*. Coimbra: Almedina, ISBN 978-972-40-3431-7.
- MARTINS, A. (1999). Notas sobre a Tributação do Rendimento das Sociedades. *Notas Económicas*, 13, 35-39.
- NABAIS, J. C. (2015) *Direito Fiscal* (8ª ed.). Coimbra: Almedina, ISBN 978-972-40-6008-8.
- NABAIS, J. C. (2015) *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas* (2ª ed.). Coimbra: Almedina, ISBN 978-972-40-6019-4.
- NABAIS, J. C. (2016) O Regime Fiscal das Pequenas e Médias Empresas. *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito PPGDir./UFRGS*, 11(2), 46-76.
- RIBEIRO, J. S. (2010) *Tributação Presuntiva do Rendimento*. Coimbra: Almedina, ISBN 978-972-40-4159-9.
- RICARDO, J. R. (2013) *Direito Tributário – Colectânea de Legislação* (15ª ed.). Lisboa: Vida Económica – Editorial SA, ISBN 978-972-788-669-2
- RODRIGUES, A. M. (2016) *SNS - Sistema de Normalização Contabilística* (3ª ed.). Coimbra: Almedina, ISBN 978-972-40-6444-4
- TAVARES, T. M. (1999). Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos, *Ciência e Técnica Fiscal*, N.º 396, 7-177
- VARELA, M. L., SANTOS, C., SILVA, C., CRUZ, L. (2007). A Tributação das PME na União Europeia. *dos algarves*, N°16, 48-56

## **Relatórios**

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA (2018) *Relatório de Atividade Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, Lisboa: Autoridade Tributária

GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS (2019), *Os Benefícios Fiscais em Portugal – Conceitos, Metodologia e Prática*, Lisboa: Ministério das Finanças.

GRUPO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL (2009), *Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Lisboa: Ministério das Finanças.

COMISSÃO PARA A REFORMA DO IRC (2013), *Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Lisboa, Ministério das Finanças.

ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS (2017), *Propostas para a Simplificação da Legislação Fiscal e Contabilística e para a Avaliação dos Prazos Fiscais*, Lisboa, Ordem dos Contabilistas Certificados.

## **Teses, Dissertações e outras provas académicas**

DIAS, C. (2007). *Os indicadores de base técnico-científica no regime simplificado de determinação do lucro tributável* (Dissertação de Mestrado, Universidade Aberta, Lisboa, Portugal). Disponível em: [https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/1232/1/TMCA\\_CI%C3%A1udiaDias.pdf](https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/1232/1/TMCA_CI%C3%A1udiaDias.pdf)

RODRIGUES, A. I. (2015). *Os Regimes Simplificados de Tributação do Rendimento em Portugal* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13233/1/Ana\\_Rodrigues.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13233/1/Ana_Rodrigues.pdf)

## **Legislação**

Lei nº10-A/2017. *Diário da República I Série – A*. 63 (29-03-2017) 1666-(2).

## **Anexos**

# Anexo 1

| Imposto | Designação  | Enquadramento Legal |                            | Categoria          | Vigência   |            | Despesa em Milhões de Euros |         |         |
|---------|---|---------------------|----------------------------|--------------------|------------|------------|-----------------------------|---------|---------|
|         |   | Art.º               | Diploma                    |                    | Início     | Fim        | 2016                        | 2017    | 2018    |
| IRC     | Taxa reduzida aplicável a uma parte da matéria coletável apurada por PME que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços em territórios do interior, designados por "áreas territoriais beneficiárias" e nas Regiões Autónomas (interioridade) | 41.º-B, nº1         | EBF                        | Taxa Preferencial  | 01/01/2017 | 31/12/2023 | 0,00 €                      | 7,40 €  | 7,34 €  |
| IRC     | Majoração da dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR) aplicável às PME que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços em territórios do interior, quando estejam em causa investimentos elegíveis realizados nesses territórios       | 41.º-B, nº2         | EBF                        | Dedução à Colecta  | 01/01/2019 | 31/12/2019 | 0,00 €                      | 0,00 €  | 0,00 €  |
| IRC     | Regime de dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR) aplicável a micro, pequenas e médias empresas (PME) - Dedução de uma percentagem dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes num determinado prazo  | 27.º a 34.º         | CFI (DL 162/2014 de 31/10) | Dedução à Colecta  | 01/01/2014 | -          | 50,83 €                     | 65,08 € | 78,84 € |
| IRC     | Redução da taxa do IRC para a Região Autónoma da Madeira, relativamente a uma parte da matéria coletável apurada pelas PME  | 2.º, Nº5            | DLR 2/2001/M               | Taxa Preferencial  | 01/01/2018 | -          | 0,00 €                      | 0,00 €  | 0,00 €  |
| IRS     | Isenção dos ganhos previstos no nº 7 da alínea b) do nº 3 do artº 2º do CIRS (categoria A), desde que se verifiquem cumulativamente as respectivas condições, nomeadamente, serem entidades qualificadas como micro ou pequenas empresas, constituídas há menos de 6 anos e desenvolvam uma actividade no âmbito do setor da tecnologia       | 43.º-C              | EBF                        | Isenção Tributária | 01/01/2018 |            | OE 2018                     | OE 2018 | OE 2018 |
| IRC     | SIFIDE II - Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento das Empresas:<br>-Majoração de 15% da taxa base para PMEs com 2 ou menos anos;<br>-Despesas com custos de registo e manutenção de patentes apenas aplicável às PMEs  | 35.º a 42.º         | CFI (DL 162/2014 de 31/10) | Dedução à Colecta  | 01/01/2014 | 31/12/2020 | *436€                       | *410€   | *450€   |

\*valor referente a todo o universo empresarial