

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



ISCAL

UMA NOVA PROPOSTA DE TRIBUTAÇÃO EM
IRC PARA AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Manuel Martins de Gonçalves Dias Gomes

Lisboa, Dezembro de 2013

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

UMA NOVA PROPOSTA DE TRIBUTAÇÃO EM
IRC PARA AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Manuel Martins de Gonçalves Dias Gomes

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 de Mestre André Festas da Silva, Professor adjunto na área de Fiscalidade.

Constituição do Júri:

Presidente: Doutor Paulo Nogueira da Costa

Vogal: Doutor Vasco Branco Guimarães

Vogal: Mestre André Festas da Silva

Lisboa, Dezembro de 2013

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Agradecimentos

Para a minha mulher Maria João e os meus dois filhos, Cláudio e Mónica, vão os meus primeiros agradecimentos. Privei-os da minha companhia para poder alcançar mais este sonho, tornado em realidade. Este trabalho também é deles. Apesar de os ter um pouco mais distantes durante este tempo, encontro neles um orgulho, por eu ter terminado mais este desafio.

De seguida para a minha sogra, Maria Eduarda, que foi sem dúvida alguma, a minha maior militante nestes meus longos anos de estudo. Não me posso esquecer do meu grande amigo Sparky, o meu cão, que também, ao colocar as suas “suaves” patorras nas folhas do trabalho e as amarrotar por diversas vezes, me ajudou a ultrapassar mais esta barreira, com a sua companhia inseparável.

Um grande agradecimento à minha amiga e resmungona comadre Maria do Carmo Palhoto por me ter ajudado a rever os textos.

Aos meus amigos e ainda aos colegas de trabalho que pelas suas palavras de estímulo e encorajamento me ajudaram a finalizar mais este repto.

Uma palavra de agradecimento à minha empresa Siemens, SA, onde milito há 25 anos, encorpado nos seus dirigentes, que me concedeu algum do seu tempo sem qualquer querela ou dificuldade, para eu poder terminar este trabalho.

Gostava de nomear os meus professores do ISCAL em especial os do mestrado, que com os seus ensinamentos e orientações foram imprescindíveis para eu poder enfrentar e resolver este árduo trabalho.

Um muito obrigado ao meu orientador, Mestre André Festas da Silva, o qual com a sua disponibilidade e com a sua ajuda preciosa em termos de orientação e ideias me norteou na direcção mais correcta, sem o qual este trabalho não seria possível.

Gostaria de manifestar o meu agradecimento, também, aos funcionários da Biblioteca bem como ao Gabinete de Mestrados do ISCAL pela sua disponibilidade.

Não poderia terminar estes agradecimentos sem chamar o meu cunhado Luís Andrade, que já não está entre nós. Ele está e estará sempre perto de mim. A sua “presença” é importante, ajuda-me a seguir em frente e a ultrapassar as dificuldades.

A todos o meu muito obrigado. Até ao próximo desafio.

RESUMO

Este trabalho apresenta como finalidade a exposição de um outro método de apuramento da colecta para micro e pequenas empresas. Por isso é proposto, para estas sociedades, uma nova forma de tributação e consecutivamente uma simplificação ao nível do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas (IRC). Estas organizações, que representam a maioria do tecido empresarial português (conforme demonstrado neste trabalho) passariam a assumir, no meu entendimento, uma maior importância no sistema fiscal português. Conforme demonstrado, estas entidades, na sua grande maioria passam ao lado da tributação, no que diz respeito à tributação do seu rendimento. Também são “massacradas” com custos de cumprimento fiscal exagerados tendo em conta a sua dimensão.

Esta proposta transporta consigo para as empresas com estas características, o abandono do apuramento da colecta tal como se apresenta hoje e seguir outro caminho mais despretensioso.

A relevância do tema escolhido prende-se, também, com a possibilidade de melhoria e simplificação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) ao nível das micro e pequenas empresas e os ganhos a eles associados.

Por vezes é referenciado micro e pequenas empresas e outras vezes pequenas e médias empresas (PME). Quero que fique claro que este trabalho se refere a micro e pequenas, existindo, em certas descrições uma certa “mescla”. No entanto, como referenciado, nos textos as micro e pequenas empresas dentro das PME são a sua esmagadora maioria.

Os tempos estão difíceis para a maioria das empresas e particularmente das que têm uma estrutura pequena e débil, mas esta alteração fiscal conduz a uma simplificação e por essa via uma melhoria e uma participação mais activa, através do tributo ao nível do IRC. Aqui também se abre um novo caminho para a Administração Tributária (AT), através da simplificação, pois poderá desafectar alguns recursos para estas empresas ao nível das fiscalizações e centrá-las em outras situações. Optei por não utilizar o novo acordo ortográfico.

Palavras-chave: micro e pequenas empresas, Autoridade Tributária e Aduaneira, Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, simplicidade, melhoramento, colecta.

ABSTRACT

The purpose of this work is to show another method of calculating the tax basis for micro and small companies. Therefore in this work I propose, for these companies, a new form of taxation and consecutively to a simplification of the tax on the income level of the Corporate Income Taxes (IRC). These organizations, which represent the majority of the Portuguese business, as demonstrated in this work, they would take, in my opinion, a greater importance in the Portuguese tax system. As shown, these entities, bypass taxation speciality with regard the taxation of their income. Are also "massacred" with costs of tax compliance unreasonable having regard to their size.

This proposal also entails for companies with these characteristics abandoning the calculating the tax basis as it stands today and follow another simple method. This topic is of relevance because of the possibility of improving and simplifying the Tax Code on Corporate Income Tax (CIRC) with regard to micro and small companies and gains associated with them.

These companies are sometimes referred to micro and small businesses and other times small and medium enterprises (SMEs). I want to be clear that this work refers to micro and small, however, in certain descriptions there is a certain "mix". However, as micro and small enterprises make up the overwhelming majority of SMEs, as will be show later these are the terms that will be preferred

These difficult for most businesses and particularly those that have a small and weak structure, but this tax change leads to a simplification and by this means an improvement and a more active participation by the tribute to the level of IRC. This could also lead to a new pathway for the Tax Administration (AT), whereby through this simplification, some resources that are being used for these companies in terms of tax inspections could be decommissioned and used in other situations. I chose not to use the new orthographic spelling

Keywords: micro and small businesses, Tax and Customs Authority, Corporate Income Taxe , simplicity , improvement,level.

ÍNDICE

RESUMO	VI
ABSTRACT	VII
ÍNDICE	VIII
ÍNDICE DE QUADROS E FIGURAS	IX
LISTA DE ABREVIATURAS	X
1. INTRODUÇÃO	12
2. FISCALIDADE/CONTABILIDADE	17
3. AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS	21
3.1 DEFINIÇÃO DE EMPRESA	23
3.2 A IMPORTÂNCIA	23
3.3 CARACTERÍSTICAS CONTABILÍSTICA.....	26
3.4 ALGUMAS CARACTERÍSTICAS FISCAIS	31
3.5 DEFINIÇÃO DE MICROEMPRESA.....	33
3.6 DEFINIÇÃO DE PEQUENA EMPRESA	35
3.7 DADOS ESTATÍSTICOS	36
3.8 FORMA DE TRIBUTAÇÃO	40
3.9 DADOS DA AT	44
4. EXEMPLOS DE OUTROS PAÍSES	49
5. NOVA PROPOSTA	53
5.1 NOVA FORMA DE TRIBUTAÇÃO	53
5.2 IDEIAS E CAMINHOS JÁ PERCORRIDOS	60
5.3 QUAL OS PROBLEMAS DA PROPOSTA.....	71
6. VANTAGENS DA PROPOSTA	80
6.1 GANHOS DA AT	85
6.2 GANHOS DAS EMPRESAS	87
7. CASO PRÁTICO	90
8. CONCLUSÃO	98
BIBLIOGRAFIA OU REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:	102

ÍNDICE DE QUADROS E FIGURAS

Figura 3.1 Estrutural Empresarial em Portugal	21
Figura 3.2 Definição europeia de PME	21
Figura 3.3 Tabela das taxas de IRC para 2012	32
Figura 3.4 Dimensão das empresas	33
Figura 3.5 As PME portuguesas e europeias	38
Figura 3.6 Volume de negócios versus quantidade de empresas	39
Figura 3.7 Valor do activo versus quantidade de empresas	39
Figura 3.8 Número de colaboradores versus quantidade de empresas	40
Figura 3.9 Dados de IRC por volume de negócios	45
Figura 6.1 Custos de cumprimento Sector Público	83
Figura 6.2 Custos de cumprimento Sector Privado	83
Figura 6.3 Custos de cumprimento das Empresas	84
Figura 6.4 Condições que aumentam o nível de cumprimento voluntário	84
Figura 6.5 Simplificação Fiscal e custos de cumprimento	87
Figura 6.6 Volume de negócios versus custos de cumprimento	88
Figura 7.1 Exemplo Diagrama de tributação	90
Figura 7.2 Exemplo de MOD22 Quadro 01 Ano 2012 de uma empresa	91
Figura 7.3 Exemplo de MOD22 Quadro 07 Ano 2012 de uma empresa	91
Figura 7.4 Exemplo de MOD22 Quadro 09 Ano 2012 de uma empresa	92
Figura 7.5 Exemplo de MOD22 Quadro 10 e 11 Ano 2012 de uma empresa	92
Figura 7.6 Exemplo de MOD22 Quadro 01 ano 2011 de uma empresa	93
Figura 7.7 Exemplo de MOD22 Quadro 07 ano 2011 de uma empresa	93
Figura 7.8 Exemplo de MOD22 Quadro 09 Ano 2012 de uma empresa	94
Figura 7.9 Exemplo de MOD22 Quadro 10 e 11 Ano 2011 de uma empresa	94
Figura 7.10 Resultados Acumulados dos anos em estudo	95
Figura 7.11 Custo de Cumprimento	96
Figura 7.12 Proposta de tributação	96

LISTA DE ABREVIATURAS

- AHETA – Associação dos Hotéis e Empreendimentos Turísticos do Algarve
- AHPORT – Associação Portuguesa da Hotelaria, Restauração e Turismo
- AHRESP – Associação de Hotelaria, Restauração e Similares de Portugal
- AT – Autoridade Tributária
- CAE – Código de Actividade Económica
- CCI – Código Contribuição Industrial
- CDS – PP – Centro Democrático Social, Partido Popular
- CIP – Confederação Empresarial de Portugal
- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- CTP – Confederação do Turismo Português, AHP - Associação da Hotelaria de Portugal
- DGCI – Direcção Geral de Contribuições e Impostos
- EBITDA – Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
- GEOTOC – Grupo de Estudos da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
- IASB - International Accounting Standards Board
- IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação
- IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Social
- IES – Informação Empresarial Simplificada
- INE – Instituto Nacional de Estatística
- IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
- IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa
- ISCTE – Instituto Superior Ciências Trabalho e Empresa
- IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
- LGT – Lei Geral Tributária

ME – Médias Empresas

MOD22 – Declaração de Rendimentos Modelo 22

NCM – Normalização Contabilística das Microentidades

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento de Estado

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PC – Pagamento por Conta

PE – Pequenas Empresas

PEC – Pagamento Especial por Conta

PIB – Produto Interno Bruto

PME – Pequenas e Médias Empresas

PSD – Partido Social Democrata

TOC – Técnicos Oficiais de Contas

SNC – Sistema de Normalização Contabilístico

UE – União Europeia

VAB – Valor Acrescentado Bruto

1. INTRODUÇÃO

Esta dissertação, encontra-se inserida no Mestrado de Fiscalidade, leccionado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, sendo o tema escolhido, “Uma Nova Proposta de Tributação de IRC para Micro e Pequenas Empresas”.

Sendo a minha formação de base a contabilidade e as finanças empresariais, vou ter a ousadia de discorrer um pouco na área fiscal. A fiscalidade é uma das áreas da academia que me despertam interesse. O meu percurso profissional diário passa pela área fiscal, fundamentalmente como operacional. Claro que não sendo da área de direito terei mais dificuldades em certas matérias fiscais, mas não será por isso que deixarei de enfrentar este desafio.

Esta dissertação irá também abordar a área contabilística apesar do trabalho ser da área fiscal. No meu entendimento e de diversos autores, como irei descrever mais adiante, estas duas áreas, contabilística e fiscal, são cúmplices.

Não querendo ser pretensioso penso que esta proposta iria introduzir uma maior normalização e simplificação da tributação das micro e pequenas empresas no esteio do IRC.

A propósito do tema que elegi para este trabalho gostava de começar como uma citação, Nabais (2013:9)

Antes de começarmos a falar propriamente da tributação das empresas, no quadro desta introdução ao direito fiscal das empresas, impõem-se algumas considerações preliminares: uma primeira, para dar conta de que temos aqui em vista a tributação das empresas, entidades que não deixam de se apresentar como contribuintes muito especiais, contribuintes de carácter *sui generis* face aos verdadeiros contribuintes, aos cidadãos; uma segunda, para assinalar que, ao falarmos de empresas, tomamos esta expressão num sentido muito amplo; uma terceira, para dar notícia do importante e diversificado papel que as empresas desempenham actualmente em sede do complexo e multifacetado mundo do direito dos impostos; e, enfim, uma alusão à visível exposição que as empresas revelam face ao actual fenómeno da extrafiscalidade.

Acho que está apresentado o tema deste trabalho. Contribuintes especiais, contribuintes *suis generis* faces aos seus pares e a importância destes no mundo da fiscalidade. Uso as palavras do autor e digo que estão apresentadas as micro e pequenas empresas

Presentemente a determinação da matéria tributável, e consecutivamente a colecta é calculada com base nas declarações dos contribuintes. Estes valores são apurados com base na contabilidade do sujeito passivo e estes, por sua vez, são baseados em documentos que advêm da actividade da empresa, Ribeiro (2010:24) «O rendimento real corresponde ao rendimento efectivamente obtido pelo sujeito passivo».

É um facto que este tipo de empresas tem consecutivamente prejuízos fiscais. A lei fiscal permite que estes sejam deduzidos durante cinco anos vejamos o normalizado no n.º 1 art.º 52 do CIRC.

Sem prejuízo do disposto no número seguinte, os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores.

Alguna anormalidade existe em termos económicos quando estas empresas, com prejuízos consecutivos, continuam em actividade. Ribeiro (2010:26) «Outra situação elucidativa é o facto de empresas que apresentam um rendimento negativo durante vários anos consecutivos continuarem em actividade».

Não é tolerável que exista consecutivamente empresas com resultados negativos por diversos anos e sucessivamente prejuízos e outras empresas a liquidar os respectivos tributos, (Padre António Vieira, apud, Marques (2011:13)

O maior jogo de um reino, a mais pesada carga de uma república são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos sejam suaves, repartam-se por todos. Não há tributo mais pesado que o da morte, e contudo todos o pagam, e ninguém se queixa; porque é tributo de todos.

Apesar de os tempos serem difíceis para a maioria das empresas, esta proposta de alteração fiscal conduz, a um melhoramento da sua eficácia e eficiência libertando a empresa de um trabalho administrativo e um custo da organização do mesmo. O mesmo ganho poderá estender-se à AT ao libertar recursos afectos a este processo.

Durante a elaboração do presente trabalho foram elaborados diversos estudos com a publicação dos respectivos relatórios e outros já existiam. Um deles foi transformado em Proposta de Lei, nº 175/XII, emanado da Presidência do Conselho de Ministros. Passo a enumerar os estudos e relatórios consultados durante este meu trabalho.

- ✓ “Uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego” executado pela comissão, “Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – 2013”, com os seguintes intervenientes - Mestre António Lobo Xavier (Presidente da Comissão de Reforma), Mestre Miguel Frasquilho, Professor Doutor António Martins, Professora Doutora Ana Maria Rodrigues, Professor Doutor Gustavo Courinha, Mestre João Pedro Santos, Mestre José Almeida Fernandes, Dr. Miguel Cortez Pimentel, LL.M. (Secretário Técnico), Mestre Tiago Moutinho e Dr. Pedro Gonçalves, MSC, MBA (membro observador). Este relatório esteve até ao mês de Setembro em consulta pública e foi entregue ao Governo o projecto de reforma em 1 de Outubro do corrente ano. Em 10 de Outubro foi transformado em proposta de lei, N.º 175/XII, no conselho de ministros. Esta comissão teve como linha orientadora a reforma do IRC e a sua simplificação. Segundo os intervenientes, esta reforma, visa tornar o país mais competitivo a nível fiscal. A reforma irá trazer um maior investimento, tanto a nível nacional como estrangeiro.
- ✓ Um outro estudo que já existia aquando da elaboração deste relatório aconteceu em 2009 “RELATÓRIO DO GRUPO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL COMPETITIVIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA DO SISTEMA FISCAL” elaborado pelo Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, com a coordenação geral pelos Professores António Carlos dos Santos e António Manuel Ferreira Martins. Para este estudo foram criados cinco subgrupos de trabalho sendo eles, novas tendências da política orçamental com a colaboração de, Dr. João José Amaral Tomaz – coordenador, Professora Cidália Lopes, Mestre João Pedro Santos, Mestre Hélder Reis, Dr. Paulo Albuquerque. Subgrupo da reforma dos impostos sobre o rendimento com a composição de, Professor Rui Duarte Morais – coordenador, Dr. Manuel Faustino, Dr.^a Maria dos Prazeres Lousa, Mestre Ricardo da Palma Borges, Dr. Rodrigo de Castro, Mestre Gustavo

Courinha. Subgrupo da tributação do património com a participação de, Professor Sidónio Pardal – coordenador, Dr.^a Angelina Tibúrcio Silva, Professor Landeiro Vaz, Professor Paulo Correia. Subgrupo da fiscalidade indirecta com a colaboração de, Dr. António Nunes dos Reis – coordenador, Professor Carlos Ramos Pereira, Dr.^a Cidália Lança, Dr. Emanuel Vidal Lima, Dr.^a Maria Emília Pimenta e por fim o Subgrupo do procedimento e da nova relação tributária com a participação de, Mestre Rogério Manuel Fernandes Ferreira – coordenador, Dr. António Lima Guerreiro, Dr.^a Catarina Almeida e Sousa, Mestra Isabel Marques da Silva, Dr. Jesuíno Alcântara Martins e Dr.^a Manuela Roseiro. Este relatório é mais abrangente pois tinha como objectivo um estudo sobre a política fiscal. Assim como a anterior comissão o objectivo deste estudo é a competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal.

- ✓ Durante a elaboração desta dissertação aconteceu um outro estudo, “Relatório do Grupo de Trabalho Interministerial - AVALIAÇÃO DA SITUAÇÃO ECONÓMICO-FINANCEIRA ESPECÍFICA E DOS CUSTOS DE CONTEXTO DOS SECTORES DA HOTELARIA, RESTAURAÇÃO E SIMILARES” de Agosto de 2013. Este relatório foi criado para proceder a uma avaliação da situação económico -financeira especifica e dos custos de contexto em concreto dos sectores da hotelaria, restauração e similares. Este grupo de trabalho foi constituído por um representante de cada Secretário de Estado, sendo as secretarias dos Assuntos Fiscais, do Turismo, Cultura, Estado da Solidariedade e da Segurança Social, e ainda um representante do Secretário de Estado Adjunto do Ministro da Saúde. A este conjunto de pessoas ainda foram convidados a participar as associações representantes dos sectores em causa, CTP - Confederação do Turismo Português, AHP - Associação da Hotelaria de Portugal, AHRESP - Associação de Hotelaria, Restauração e Similares de Portugal, AHPORT - Associação Portuguesa da Hotelaria, Restauração e Turismo, AHETA - Associação dos Hotéis e Empreendimentos Turísticos do Algarve. Este último grupo de trabalho nasce devido ao aumento do IVA da restauração dos 13% para os 23%. Apesar deste estudo não houve nenhuma alteração.

Em todos estes estudos a simplificação fiscal está presente e é sempre referenciada quando se fala em reforma do sistema fiscal.

Não poderei também deixar de referir que no memorando de entendimento da “Troika” está presente uma simplificação, no que respeita à tributação do rendimento para as entidades com as características de micro e pequenas.

Conforme já diversas vezes citado o objectivo desta dissertação passa pela simplicidade, pela reforma, mas apenas do sistema de tributação do IRC para micro e pequenas empresas. Não têm como objectivo a reforma do IRC para todas as empresas, mas apenas aquelas que constituem o maior número do tecido empresarial português.

Tentarei demonstrar, no capítulo 6, os ganhos que tanto a AT como as referidas empresas terão nas suas estruturas económicas e administrativas e como consequência tornar sistema de tributação mais eficaz.

Durante a elaboração do presente trabalho consultei diversa bibliografia referente ao tema, alguns estudos e propostas de reforma bem como alguns artigos na Internet. Nesta dissertação vou expor alguns dados que consegui recolher de diversas entidades. Certo que, por vezes, são de anos diferentes mas todos têm uma característica comum, a importância destas empresas para o PIB nacional. Utilizarei também com alguma regularidade dados de diversos estudos e conferências, que considero importantes, pois todos eles obtiveram dados e números, com mais facilidade, de entidades credíveis.

Em todo o trabalho tento fundamentar a minha opinião seguida de citações diversas de autores utilizando a bibliografia, artigos, colóquios e outro material que considero relevante.

A monografia utilizada foi consultada toda ela nos capítulos que respeitam ao tema deste trabalho.

O docente convidado para este trabalho é o Professor Dr. André Festas da Silva que aceitou, o qual, desde já, quero aqui agradecer a sua disponibilidade, paciência e colaboração. Mais uma vez o meu muito obrigado.

2. FISCALIDADE/C ONTABILIDADE

Estas duas áreas, fiscalidade e contabilidade, estão ligadas umbilicalmente. Esta minha convicção vem dos anos de estudo destas matérias e de autores especialistas nestes temas, Catarino, Guimarães (2012:517)

Finalmente, pode parecer um paradoxo, mas é nossa opinião que o direito fiscal e a fiscalidade estão mais dependentes. Dependem, por um lado das soluções criadas noutras áreas do sistema normativo. É o caso das regras internacionais de contabilidade...

Continuando com a fundamentação realço o descrito no Decreto-Lei 159/2009

Com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, cuja filosofia e estrutura são muito próximas das NIC, estão criadas as condições para alterar o Código do IRC e legislação complementar, por forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos às NIC.

Considerando que a estrutura actual do Código do IRC se mostra, em geral, adequada ao acolhimento do novo referencial contabilístico, manteve-se a estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade, que se afigura como um elemento essencial para a minimização dos custos de contexto que impendem sobre os agentes económicos, procedendo-se apenas às alterações necessárias à adaptação do Código do IRC às regras emergentes do novo enquadramento contabilístico, bem como à terminologia que dele decorre.

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.

E por último Vasques (2011:79)

Entre o direito fiscal e o direito da contabilidade estabelece-se, deste modo, uma relação que se costuma representar como de dependência, querendo isto dizer que o lucro sujeito a imposto é largamente apurado com base em princípios, regras e conceitos que não são originários da lei fiscal mas tomados de empréstimo à contabilidade

Pretendo reforçar e clarificar esta minha convicção, e passo a citar o normalizado no art.º 17.º do CIRC:

Artigo 17.º

Determinação do lucro tributável

1 - O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea

a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código

Apesar desta ligação existem matérias, poucas, que não se misturam no meu entendimento. Dou como exemplo as provisões e as depreciações e amortizações. As políticas contabilísticas no que diz respeito a provisões, normaliza que estas são reconhecidas apenas quando existe uma obrigação presente resultante de um evento passado, seja provável que para a resolução dessa obrigação ocorra uma saída de recursos e o montante da obrigação possa ser razoavelmente estimado. As provisões devem ser divulgadas, avaliadas e rectificadas no final de cada ano económico, de modo a reflectir a melhor estimativa. Em termos fiscais as provisões são reconhecidas no art.º 39.ª do CIRC. Gostaria de referir as provisões para custos de reestruturação. Estas são reconhecidas, contabilisticamente, sempre que exista um plano formal e detalhado de reestruturação e que o mesmo tenha sido comunicado às partes envolvidas. Quanto ao ser aceite em termos fiscais tenho dúvidas. No sistema de normalização contabilística na sua estrutura conceptual no seu parágrafo 37, fala-nos da prudência, característica qualitativa das demonstrações financeiras. Refere que o recurso à prudência é importante quando estamos em situações de incerteza. Sendo assim, devemos introduzir um grau de precaução no exercício dos juízos necessários para fazer estimativas quando estamos em condições de incerteza. Aqui estamos a falar de provisões,

Quanto às depreciações e amortizações estas são, quanto às políticas contabilísticas, determinadas em função da sua vida útil, Almeida (2010:152) «50 - A quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil».

A vida útil de um bem é definida, Almeida (2010:153)

57 – A vida útil de um activo é definida em termos da utilidade esperada do activo para a entidade. A política de gestão de activos da entidade pode envolver a alienação de activos após um período especificado ou após consumo de uma proporção especificada dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Por isso, a vida útil de um activo pode ser mais curta do que a sua vida económica. A estimativa da vida útil do activo é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com activos semelhantes

No caso do IRC é referenciado por as Vasques (2011:82), depreciações e amortizações.

A par disto, procedeu-se à republicação do Código do IRC, por meio do Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de Julho, com o propósito de adaptar as regras de determinação do lucro tributável às NIC e os novos ditames do SNC. O legislador mantém com o novo Código do IRC um sistema dependência parcial, nos termos do qual se acolhe o tratamento contabilístico resultante do SNC sempre que o Código não decorram soluções próprias ditadas por preocupações se ordem fiscal. Esse afastamento manifesta-se por exemplo, no regime das depreciações e amortizações, cujas condições de dedutibilidade como gasto são directamente fixadas pelo legislador nos artigos 35^a e seguintes do Código, perdas cuja dedução fiscal é também directamente limitada pelo legislador, entre muitos outros exemplos

Por fim deixo mais uma marca desta ligação entre contabilidade e fiscalidade, Ferreira (2006:273)

Nos últimos vinte privilegiou-se o debate do tema em epígrafe. Apareceram trabalhos focando ou comentando divergências entre contabilidade e fiscalidade. Admitiu-se que uma convergência inteira não seria possível ou oportuna, invocando-se inclusive que eram divergentes os fins dos respectivos apuramentos.

A nossa posição doutrinal foi a seguinte: se a fiscalidade pretende apurar e tributar o lucro real, esse é igualmente o objectivo da contabilidade. Se divergências existem é porque se carece de um lado de elaboração doutrinal convergente e de outro de sinceridade na prestação de contas. Na situação de transição decorrente haveria que evitar quebras no apuramento do lucro fiscal mas procurando não sacrificar significativamente a verdade do lucro.

De um lado, a busca da justiça, ideal e fim do direito, do outro a procura de soluções legais pragmáticas.

Apareceram práticas contabilísticas visando obter aproveitamento de opções fiscais legalmente consentidas, por vezes surgindo interpretações controversas. Haveria que ponderar, em plano de igualdade, aspectos contabilísticos e fiscais. Confia-se que, um dia, se consiga a conciliação conveniente, útil, ética.

Na conferência realizada no dia 21 de Novembro de 2013, sobre “A reforma do IRC” no Auditório do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), um dos membros da comissão da reforma que se deslocou a esta conferência e testemunhou sobre os princípios e linhas fundamentais da reforma, Professora Ana Maria Rodrigues, num dos momentos da sua intervenção relata que existiu uma intenção por parte desta comissão harmonizar os preceitos relativos à contabilidade com os da fiscalidade, situação que sempre levanta muita celeuma.

Resumindo este capítulo dedicado ao tema, Fiscalidade/Contabilidade tenho o absoluto convencimento que estas duas áreas estão interligadas. Qualquer das citações, indicadas, é demonstrativo por parte dos autores, desta minha certeza. Como conclusão final referencio o Decreto-Lei 159/2009, onde é descrito, que existe uma «...estreita ligação entre a contabilidade e fiscalidade...».Finalizando trago o pensamento de Ferreira (2006), onde o autor nos diz que a fiscalidade pretende apurar o lucro real, mas a contabilidade têm o mesmo objectivo, ao apurar o mesmo lucro.

Fecho o capítulo como comecei, a fiscalidade e a contabilidade estão ligadas umbilicalmente.

3. AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Neste capítulo irá ser descrita toda a estrutura e conjuntura das diversas áreas de trabalho que se relacionam com estas sociedades. Como irei descrever estas sociedades têm características muito especiais, não sendo por isso que se tornam menos importantes. Acho até o contrário como iremos observar.

Começo com alguns números retirados de Carreira (2005:151) sobre estas entidades

Ele aumentou, entre 1990 e 2003, de 160 000 para cerca de 348 000 sociedades. Trata-se de uma progressão à taxa anual média de 6 por cento, equivalente em média à constituição mensal de 1 200 novas sociedades. A este ritmo chegar-se-ia a 2015 com 700 000 sociedades.

Passo a ilustrar um quadro do INE com dados de 2011 onde é descrito a estrutura empresarial em Portugal.

Figura 3.1 Estrutural Empresarial em Portugal

TIPO DE ENTIDADES	NUMERO	PESO RELATIVO (EM %)
Micro	1.051.195	95,40%
Pequena	43.443	3,90%
Média	6.124	0,50%
Grande	919	0,20%
TOTAIS	1.101.681	100,00%

Fonte: Adaptada de INE (2011)¹

Na União europeia a estrutura de PME é a seguinte

Figura 3.2 Definição europeia de PME

TIPO DE ENTIDADES	NUMERO EFECTIVOS	VOLUME DE NEGÓCIOS (milhões de euros)	BALANÇO TOTAL (milhões de euros)
Média	50 - 250	10 - 50	< 43
Pequena	10 - 50	2 - 10	< 10
Micro	< 10	< 2	< 2

Fonte: Adaptada de Recomendação 2003/361/CE

¹ O Memorando da «Troika» e as Empresas, Ana Maria Rodrigues, pag.63

Por este tipo de empresas ter características únicas devem ser olhadas de uma outra maneira. Passo a referir através destes autores algumas particularidades, Costa, Ribeiro (2007:113)

Nas empresas de pequenas dimensões justifica-se a existência de um grau de polivalência superior dos seus colaboradores. De facto, com estruturas organizativas mais leves, as pequenas empresas dispensam o rigor da prática “um homem, uma função, um nível de responsabilidade”, quer porque aumenta a carga de formalismo que diminui a desejável “agilidade” das pequenas empresas, quer porque se torna inoportável ao nível dos custos.

No prefácio, escrito pelo Professor Saldanha Sanches, do livro de Lopes (1999: 4) são referidas mais algumas características

Como tributar as pequenas e médias empresas? Aquelas pequenas células da vida económica que nascem, crescem e morrem a cada momento e que oscilam entre as formas mais boçais e rotineiras da actividade empresarial e a mais espantosa capacidade de se adaptarem aos mercados mais exigentes e às formas de actividade mais evoluídas?

E como conseguir que elas contribuam na medida das suas forças para as necessidades comuns sem as atabafar com uma excessiva carga fiscal e excessivas exigências burocráticas, para que possam continuar a criar os empregos que a saída da sociedade exige?

Da análise feita retira-se que existe por parte das diversas instituições, uma preocupação em arrumar as empresas conforme a sua estrutura. Quero ainda acentuar que por vezes irá ser referenciado pequenas entidades ou empresas. Outras vezes micro entidades ou empresas. O que se pretende é falar de um conjunto de entidades que são idênticas. No entanto microentidades ou empresas são uma parcela muito substancial das pequenas entidades ou empresas.

3.1 DEFINIÇÃO DE EMPRESA

Existe várias e diversas definições para empresa, para este trabalho trouxe a definição, Borges, Rodrigues e Rodrigues (2010:34) «As empresas, células base da actividade económica, são vulgarmente entendidas como conjuntos organizados de meios materiais e humanos, orientados para a produção de bens e serviços.». Uma outra definição dada pelo Jornal da Oficial da União Europeia² que transcreve no seu art.º 1º, empresa como uma entidade que independentemente da sua forma jurídica, exerce uma actividade económica.

Na legislação nacional, Decreto-Lei nº 372/2007 de 6 de Dezembro de 2007, a definição de empresa está alinhada com esta última descrição do Jornal da Oficial da União Europeia.

As empresas podem ter várias formas jurídicas e podem formar-se de diversas maneiras. Neste trabalho vou propor uma nova tributação para as colectivas quanto à sua forma jurídica, as privadas quanto à sua propriedade ou titularidade, as comerciais e industriais no que diz respeito ao seu sector económico ou objecto da actividade, as lucrativas quanto ao fim que prosseguem e por fim quanto à sua dimensão as micro e pequenas empresas.

3.2 A IMPORTÂNCIA

Na documentação consultada para este trabalho, particularmente, na procura de uma definição de micro e pequena empresa, encontrei um texto que se adequa, no meu entendimento, para a definição deste tipo de empresas comparativamente às grandes, cita Júnior (2009, apud Figueiredo 2001:82)³.

[c]omo uma criança não é um adulto em miniatura, as micro e pequenas empresas não são cópias menores das grandes. Assim como a criança é um ser com características e necessidades próprias, diferente das dos adultos, as micro e pequenas empresas têm suas especificidades que as diferem das grandes, exigindo

² RECOMENDAÇÃO DA COMISSÃO de 6 de Maio de 2003 relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas [notificada com o número C(2003) 1422] (Texto relevante para efeitos do EEE) (2003/361/CE)

³ ESTRATÉGIA E A LONGEVIDADE DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - James Figueiredo de Araújo Lima Júnior, Dissertação como requisito parcial para obtenção de grau em Mestre em Gestão de Empresas – ISCTE Business School

políticas e soluções específicas, distintas daquelas destinadas aos empreendimentos de maior porte.

As micro e pequenas empresas têm um papel fundamental no tecido empresarial português bem como na economia mundial, particularmente nos Estados Unidos, na União Europeia e na OCDE. Sobre este tema escreve Medeiros, Pena (2001:15)

As pequenas e muito pequenas empresas foram «redescobertas» no início dos anos setenta, em larga medida pela resposta positiva que deram em termos de emprego, perante uma conjuntura macroeconómica adversa. Foi, então, sublinhado serem uma forma empresarial relevante, nomeadamente, pela maior independência, criatividade e realização pessoal no trabalho, por comparação com empresas de maior dimensão.

O reconhecimento do contributo da pequena empresa e da microempresa para a economia foi-se, entretanto, diluindo, continuando os governos a adoptar procedimentos feitos à medida das grandes empresas, discriminatórias para aquele universo empresarial que, frequentemente, não estava preparado, nem tinha capacidade ou condições para aproveitar e agir de forma apropriada e atempada às alterações dos enquadramentos macroeconómicos e às frequentes mudanças de regulamentação.

Os anos noventa, com o advento da Nova Economia e com o crescimento económico que nesta década aconteceu nos Estados Unidos da América, crescimento em grande parte devido ao desenvolvimento de um tecido empresarial constituído pela pequena e muito pequena empresa, viram a atenção dos governos centrar-se, novamente neste universo. Assim, muitos governos, nomeadamente os europeus, conscientes do aumento da distância que os separa do crescimento económico americano, manifestaram o reconhecimento do papel fulcral desempenhado pela pequena empresa e anunciaram a intenção de implementarem medidas em seu apoio.

Efectivamente, a Comunidade Europeia tem vindo, desde 1994, a atribuir uma importância cada vez maior às pequenas empresas e microempresas como instrumento do sucesso das estratégias de criação de emprego, de desenvolvimento local e de coesão económica e social.

Muito recentemente, a Conferência de Bolonha da OCDE adoptou, em 15 de Junho de 2000, a carta relativa às políticas das pequenas e médias empresas onde é explicitamente reconhecida a acrescida importância deste sector empresarial para «o crescimento económico, a criação de emprego, o desenvolvimento regional e

local e a coesão social». Nesse documento é igualmente reconhecido o papel central que estas empresas desempenham na inovação e no processo inovatório, sendo ainda referido que as pequenas firmas criam produtos inovadores numa relação não proporcional ao seu investimento em investigação e desenvolvimento.

Ainda mais recentemente, as conclusões do Conselho Europeu de Santa Maria da Feira, realizado em 19 e 20 de Junho de 2000, aprovaram a Carta Europeia das Pequenas Empresas e salientaram «a importância das pequenas sociedades e dos pequenos empresários para o crescimento, competitividade e emprego na União».

A Carta Europeia das pequenas Empresas entende que «as pequenas empresas são a espinha dorsal da economia europeia, constituindo uma fonte significativa de emprego e um terreno fértil para o surgimento de ideias inovadoras. As diligências da Europa para embarcar na nova economia apenas poderão ter sucesso se as pequenas empresas figurarem no topo da agenda política».

Este documento releva, também, a importância da cultura da empresarialidade, do risco e do produzir que o mundo microempresarial e da pequena empresa potencia. Qualidades essas que levaram a que ainda recentemente Michael Porter afirmasse que a cultura económica deriva fortemente do contexto microempresarial passado e presente, radizando a prosperidade, em última análise, no estímulo e promoção dos fundamentos microeconómicos da competitividade.

Continuando com a relevância que estas entidades possuem, quero deixar mais uma marca da importância na economia mundial por parte destas empresas, Rodrigues (2012:62)

Estas entidades são, assim, hoje consideradas um filão importante na economia global: resistem mais facilmente a profundas mudanças do contexto envolvente (dada a sua maior flexibilidade, capacidade para a inovação e empreendedorismo); possuem maior capacidade de adaptação às flutuações do mercado; e, assumem-se como as grandes geradoras de emprego.

Para esta mesma autora a importância destas empresas em Portugal também é relevante, algo a que já fizemos menção, Rodrigues (2012:62)

Também para Portugal a relevância das PME é significativa, pois a nossa estrutura empresarial assenta, essencialmente, em micro e pequenas empresas, que

representam, em conjunto, 99,3 % das entidades empresariais, em 2011. Já a consideração do universo das PME, faz subir esse número para 99,8 % do total de empresas existentes, conforme consta da tabela seguinte.

A autora edita o quadro que represento na **Figura 3.1 Estrutural Empresarial em Portugal**.

Quero através da autora, e estando em perfeita sintonia, continuar a destacar a importância destas unidades empresariais, Rodrigues (2012:63)

Esta forte representatividade é a concretização da tendência de crescimento e multiplicação destas unidades empresariais no nosso país, ao longo dos últimos anos. Esta miríade de células empresariais transportam consigo um potencial de estabilidade económica e social, empregando mais de 70% da população e contribuindo em cerca de 50% para o PIB nacional, ainda que detentoras, em geral, de uma fraca posição no mercado. Os principais mercados onde se localiza a actividade da generalidade das PME são de base local ou regional, logo o comércio e os serviços são os sectores privilegiados por este tipo entidades.

As PME não são apenas dominantes em Portugal, pois constituem uma grande percentagem da população de empresas do mundo inteiro, variando entre 95% a 99% da estrutura empresarial da generalidade dos países europeus. Assim a presença destas unidades tem consequências não despreciables na economia de qualquer país, sendo importante que existam programas especiais para incrementar a sua eficiência e que, simultaneamente, lhes permitam reduzir as suas inúmeras fragilidades.

3.3 CARACTERÍSTICAS CONTABILÍSTICA

No aspecto contabilístico quero aqui através do autor, fazer um pouco de história, Lérias (2012:77)

Poderão definir-se três fases na normalização contabilística para relato de finalidade geral das empresas. A primeira marcada pela vigência do Plano Oficial de Contabilidade de 1977 (POC 77), a segunda marcada pela vigência do Plano Oficial de Contabilidade de 1989 (POC 89) e das directivas contabilísticas subsequentes e a terceira marcada pela aplicação a partir de 2005 das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) do International Accounting Standards Board (IASB) tal como adotadas na União Europeia e pela adoção do Sistema de

Normalização Contabilística (SNC) e da Norma Contabilística para as Microentidades (NCM).

Estas empresas estão, como está claro na citação, englobadas na Norma Contabilística para as Microentidades

Na UE para uma questão de normalização e harmonização entre estados ficou definido a existência de regras comuns sobre a definição de micro e de pequenas empresas. Esta recomendação foi emitida em 6 de Maio de 2003⁴ com a referência 2003/361/CE. Nesta recomendação é definida como micro e pequena empresa no seu art.º n.º 2 com a referência «Efectivos e limiares financeiros que definem as categorias de empresas»

1. A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.
2. Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.
3. Na categoria das PME, uma microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

Nesta sua recomendação a característica mais importante é o número de pessoas empregues sendo a característica financeira também levada em conta mas como complemento. Esta característica, financeira, divide-se em dois, o volume de negócios combinado com o do balanço total, sendo este último a característica que reflecte o património global de uma empresa.

Existe também uma preocupação por parte do parlamento e do conselho numa simplificação para as micro e pequenas empresas. Tal situação está expressa e diversa legislação da UE. Dou como exemplo algumas descrições da Directiva, 2013/34/EU de

⁴ RECOMENDAÇÃO DA COMISSÃO de 6 de Maio de 2003 relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas - (2003/361/CE)

26 de Junho relativa às demonstrações financeiras. Tendo estas têm um papel importante nas empresas conforme é sublinhado.

(4) As demonstrações financeiras anuais têm objetivos diversos e não se limitam a facultar informações aos investidores dos mercados de capitais, servem também para dar conta de transações anteriores e para melhorar a governação empresarial. A legislação contabilística da União precisa de encontrar um equilíbrio adequado entre os interesses dos destinatários das demonstrações financeiras e o interesse das empresas em não serem indevidamente sobrecarregadas com requisitos de divulgação.

Para micro empresas lançam algumas propostas no sentido de as libertar de algumas obrigações

(13) As microempresas dispõem de recursos escassos para cumprirem requisitos regulamentares exigentes. Quando não existirem regras específicas para as microempresas, aplicam-se-lhes as regras aplicáveis às pequenas empresas. Essas regras representam encargos administrativos desproporcionados para as microempresas face à sua dimensão, e, por conseguinte, relativamente mais onerosos para elas do que para outras pequenas empresas. Por conseguinte, os Estados-Membros deverão poder dispensar as microempresas de certas obrigações aplicáveis às pequenas empresas que representariam encargos administrativos excessivos para elas. No entanto, as microempresas deverão permanecer sujeitas à obrigação nacional de manter registos das suas operações comerciais que reflitam a sua posição financeira.

Para as pequenas empresas existe também ideias no sentido de alguma simplicidade

(10) A presente diretiva deverá assegurar que os requisitos aplicáveis às pequenas empresas sejam em larga medida harmonizados em toda a União. *A presente diretiva baseia-se no princípio "pensar primeiro em pequena escala".* A fim de evitar encargos administrativos desproporcionados para essas empresas, os Estados-Membros só deverão ser autorizados a exigir um reduzido número de divulgações através de notas adicionais às notas obrigatórias. No entanto, no caso de um sistema de apresentação única, os Estados-Membros podem em certos casos exigir um número limitado de divulgações adicionais, sempre que estas estejam

explicitamente previstas na sua legislação fiscal nacional e sejam estritamente necessárias para fins de cobrança de impostos

Uma outra Directiva a 2012/6/EU que aborda contas anuais das micro entidades cita no seu ponto 8 «Por conseguinte, os Estados-Membros deverão ser autorizados a isentar as micro entidades de calcular e apresentar tais contas...».

Com todas estas directivas para esta determinada características de empresas, quero apenas sublinhar a preocupação do parlamento europeu e do conselho com a dimensão das mesmas e com a burocracia administrativa. Esta Directiva possui como finalidade, uma simplificação de funcionamento destas entidades.

A nível nacional, como seria de esperar, existe um Decreto-Lei, n.º36-A/2011, que percorre este caminho de simplicidade para estas empresas e passo a citar o Decreto-Lei.

É a aprovação deste regime simplificado para as microentidades que o presente decreto-lei vem concretizar, em termos que permitem reduzir a carga administrativa suportada pelas microentidades, ao mesmo tempo que asseguram aos utilizadores das demonstrações financeiras uma informação adequada.

Destacam -se três aspectos essenciais do novo regime da NCM.

Assim, quanto ao conceito de microentidades, o presente decreto -lei segue na íntegra os requisitos estabelecidos na Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, determinando que a normalização contabilística para microentidades se aplica às empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos seguintes limites: i) um total do balanço de €500 000, ii) um volume de negócios líquido de €500 000 e iii) um número médio de empregados durante o exercício de cinco.

No que respeita à simplificação trazida pelo novo regime, destaca -se o facto de as entidades abrangidas pela normalização contabilística para microentidades serem dispensadas da obrigação de apresentar quer as demonstrações de fluxos de caixa, quer as demonstrações de alterações no capital próprio. Acresce que o anexo exigido pelo SNC é substituído pelo anexo para microentidades, cujas divulgações, a aprovar por portaria, são estabelecidas em termos menos exigentes por comparação com as divulgações exigidas, no âmbito do SNC, para as pequenas entidades.

Finalmente, salienta -se que o novo regime contabilístico aplicável às microentidades recorre a conceitos, definições e procedimentos contabilísticos de aceitação generalizada em Portugal, tal como enunciados no SNC. Tal metodologia permite uma fácil comunicabilidade vertical sempre que alterações na dimensão das entidades visadas impliquem diferentes exigências de relato financeiro ou as entidades exerçam a opção pela aplicação das normas contabilísticas gerais, contidas no Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, tal como previsto no artigo 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro.

Concorrendo para esta simplificação queria aqui descrever o citado por Rodrigues (2012:72).

Invocando, ainda que de modo falacioso, essas particularidades capacidades deste ente empresarial, o discurso institucional e político, dos últimos tempos, e particularmente no seio da EU, parece apontar no sentido de libertar as PE do peso de preparar e divulgar informações contabilísticas. Considerando-se institucionalmente que as pequenas entidades suportam custos administrativos e de contexto significativos, onde concorrem em larga escala o custo de preparar informação financeira, foi proposta pelo legislador europeu a solução mais simples: eliminação da contabilidade, tal como a concebemos hoje, enquanto fonte de informação a privilegiar para este tipo de entidades. Outra podia e devia ter sido a proposta, que deveria ter passado por adequar as exigências dessa informação contabilística às necessidades dos seus destinatários. Felizmente, e ainda que por fortes pressões do *lobbies*, aquelas ideias foram abandonadas, ou pelo menos esquecidas no curto prazo.

É nossa convicção, conforme já afirmámos anteriormente, que os benefícios derivados da existência de contabilidade excedem os custos de a preparar. A obrigatoriedade de contabilidade não pode ser vista como um custo, mas sim um valor acrescentado para as entidades e para a sociedade em geral. Este convencimento, todavia, não pode impedir a simplificação dos procedimentos de relato para as mais pequenas entidades.

A autora cita ainda mais algumas características contabilísticas desenvolvidas a nível nacional, cita Rodrigues (2012:73)

O legislador nacional, consciente da nossa estrutura empresarial, criou desde logo uma norma particularmente adequada para as PE a NCRF-PE. Posteriormente, e no sentido de uma maior simplificação vem a criar um novo sistema para as mais pequenas entidades, as ditas ME. Estas iniciativas normativas previstas pelo legislador nacional visam adaptar o sistema contabilístico às exigências específicas do tecido empresarial português, e, simultaneamente, convergir para os novos padrões contabilísticos internacionais na UE em matéria contabilística, dentro do figurino do sistema internacional, genericamente designado por modelo IASB.

3.4 ALGUMAS CARACTERISTICAS FISCAIS

Quanto ao aspecto fiscal passo a citação de, Rodrigues (2012:73)

A contabilidade é, todavia, ainda hoje, essencialmente preparada para fins fiscais, com vista a apurar o imposto devido no final do período. Nestas entidades, a legislação tributária está sempre acima da legislação contabilística, para a generalidade dos operadores económicos, incluindo para a própria entidade. A questão cultural é aqui fortíssima. Consequentemente, há um conjunto de ocorrências, que podem representar situações de manipulação dos resultados, determinados pelos incentivos fiscais, deteriorando a qualidade da informação.

Algumas destas características, citadas pela autora, são aquelas a que referi na minha introdução; manipulação de resultados por parte das empresas. Considero esta transcrição muito importante, pois ela refere um ponto que é coincidente com a minha proposta; outra forma de tributação. Existe ainda uma outra característica, a questão cultural.

A nossa legislação fiscal é fértil em limites no que concerne em diferenciar as empresas. Dando como exemplo o volume de negócios. Na minha opinião acho que esta preocupação se relaciona com o princípio da capacidade contributiva plasmada no art.º 4.º da Lei Geral Tributária (LGT) e no nº 2 do art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Como exemplo destes limites refiro apenas dois dos mais recentes:

- ✓ Decreto-Lei 71/2013, Regime do IVA de caixa no seu anexo e art.º 1º

Podem optar pelo regime de contabilidade de caixa em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (regime de IVA de caixa), os sujeitos passivos de IVA que,

não tendo atingido no ano civil anterior um volume de negócios, para efeitos de IVA, superior a 500 000,00 EUR.

- ✓ Decreto-Lei 198/2012 que consiste em diversa matéria como a criação de medidas de controlo da emissão de faturas e outros documentos com relevância fiscal e respectivos aspectos de procedimentos onde veio alterar o anexo ao Decreto -Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, no seu n.º10 art.º 5.º com respeito à comunicação das guias de transporte cita o respectivo documento.

A comunicação prevista nos n.ºs 5 e 6 não é obrigatória para os sujeitos passivos que, no período de tributação anterior, para efeitos dos impostos sobre o rendimento, tenham um volume de negócios inferior ou igual a €100 000.

O art.º 87.º do CIRC, onde era definido a taxa de IRC, para o ano de 2012 dividiu a matéria colectável em dois valores. Entretanto revogado para 2013

Figura 3.3 Tabela das taxas de IRC para 2012

Matéria Colectável (em euros)	Taxas (em percentagens)
Até 12 500	12,50
Superior a 12 500	25,00

Fonte: Adaptada do Direito Tributário 2011

No meu entendimento, existiu aqui uma preocupação de tributar as empresas de pequena dimensão com uma taxa de IRC de 12,5 %, portanto mais baixa que a taxa normal os 25%. Na conferência realizada no dia 21 de Novembro de 2013, sobre “A reforma do IRC” no Auditório do ISCAL, a que me referi na introdução, o orador Carlos Lobo ao debater a reforma do IRC, na parte relativa às pequenas entidades, volta a referir esta modalidade de separar as matérias colectáveis. Este método seria mais favorável às empresas com estruturas mais pequenas em vez do regime simplificado proposto.

Na legislação fiscal existe mais exemplos que delimitam as empresas. Com estes exemplos quero apenas demonstrar que a AT está também consciente que as empresas têm características diferentes e capacidades contributivas diferentes.

3.5 DEFINIÇÃO DE MICROEMPRESA

Figura 3.4 Dimensão das empresas

Dimensão	Nº Efectivos	Volume Negócios ou Balanço Total
Micro	< 10	<= 2 Milhões de Euros
Pequena	< 50	<= 10 Milhões de Euros

Fonte: Adaptada de IAPMEI de acordo com o Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro

A Directiva, 2013/34/UE, têm definida uma característica de micro entidade como:

1. Total de Balanço: 350.000,00 €
2. Volume de negócios líquidos: 700.000,00 €
3. Numero Médio de Empregados: 10

No Jornal da Oficial da União Europeia, Recomendação da Comissão de 06 de Maio de 2003, no seu nº 3 do mesmo artigo define microempresa com os limites de menos de 10 colaboradores e volume de negócio anual ou total de balanço não ultrapasse os 2.000.000,00 € Esta classificação também é usada nas informações das empresas por parte do INE.

Por parte da OCDE os limites são relacionados com o número de empregados. As sociedades são consideradas microempresas quando possuem na sua estrutura de pessoal até 20 empregados⁵

Na legislação nacional esta preocupação da dimensão das entidades também é realçada. No Decreto-Lei 36-A/2011 de 09 de Março de 2011 considera-se micro entidade uma empresa que à data do seu balanço não ultrapasse dois dos três limites seguintes:

- 1.** Total de balanço: 500.000,00 €
- 2.** Volume de negócios líquido: 500.000,00 €

⁵ As PME em Portugal: Reflexões e Desafios - Ana Sofia Raimundo Pereira da Fonseca, Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Gestão, ISCTE Business School

3. Numero médio de empregados durante o exercício: 5

Conforme já referi no Código do Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) também existe algumas alusões relativas à dimensão das empresas. Evidencio o n.º 2 do art.º 105.º

Os pagamentos por conta dos sujeitos passivos cujo volume de negócios do período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos seja igual ou inferior a €498.797,90 correspondem a 70% do montante do imposto referido no número anterior, repartido por três montantes iguais, arredondados, por excesso, para euros.

O legislador teve a intenção no mesmo artigo mas no n.º3 quis marcar as empresas com uma dimensão superior

Os pagamentos por conta dos sujeitos passivos cujo volume de negócios do período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos seja superior a €498.797,90 correspondem a 90% do montante do imposto referido no n.º 1, repartido por três montantes iguais, arredondados, por excesso, para euros.

Não sei se a intenção do legislador foi separar micro pequenas médias e grandes empresas. O que consigo determinar na realidade foi que o legislador teve uma preocupação de separar pelo volume de negócios até €498.797,90 e acima deste valor.

Por fim, deixo aqui uma outra definição de microempresa por parte de um partido político, CDS-PP, aquando do seu Projecto de Lei n.º 200XI/1ª, Isenção de obrigações contabilísticas gerais por parte das Microentidades

Artigo 3º

Conceito de Microentidades

1 – Para efeitos da presente Lei, consideram-se Microentidades as empresas que cumpram dois dos seguintes requisitos:

- a) Média anual de menos de 10 funcionários;
- b) Total do balanço inferior a 400 000 euros;
- c) Volume de negócios anual líquido inferior a 800 000 euros.

Quero ainda realçar que da parte da comissão que realizou o estudo para a reforma do IRC 2013, existiu a intenção de uma separação clara da dimensão das empresas. Na sua proposta de alteração legislativa, aquando da criação de um regime simplificado para as micro e pequenas empresas, é proposto um limite para as sociedades poderem ter acesso a este regime. Foi proposto barreiras de volume de negócios até 150.000 € e total de balanço até 500.000 € é citado «As entidades que a ele podem ter acesso não deverão apresentar um volume de negócios superior a €150.000 e um total do ativo superior a € 500.000»

3.6 DEFINIÇÃO DE PEQUENA EMPRESA

Na Directiva, 2013/34/UE, é definida uma característica da pequena empresa como:

1. Total de Balanço: 4.000.000,00 €
2. Volume de negócios líquidos: 8.000.000,00 €
3. Numero Médio de Empregados: 50

No Jornal da Oficial da União Europeia, Recomendação da Comissão de 06 de Maio de 2003, no seu anexo existe uma definição muito clara para micro pequenas e médias empresas. Como se constata a União Europeia (EU) pretende uma definição clara das empresas quanto à sua dimensão. Para o exemplo em questão como se pode verificar no nº 2 do art.º 2º pequena empresa é aquela que emprega menos de 50 colaboradores e ainda cujo volume de negócio anual ou total de balanço não ultrapasse os 10.000.000 € Esta mesma classificação, de pequena, também é usada nas informações das empresas por parte do INE.

No que diz respeito à OCDE pequena empresa é definida como tendo um limite de 20 a 99 empregados.

Na legislação nacional a definição para pequena empresa também está regulada na lei, nº 20/2010 de 23 de Agosto - Alarga o conceito de pequenas entidades para efeitos da aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Primeira alteração ao Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que qualifica as pequenas empresas como aquelas cujos limites não podem ultrapassar dois dos três limites:

- a) Total de balanço: €1 500 000;
- b) Total de vendas líquidas e outros rendimentos: €3 000 000 ;

c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Volto a destacar que com todos estes dados, que estão bem parametrizados, embora diferentes, existe por parte das diversas entidades uma vontade clara de definir a dimensão das empresas.

Em resumo direi que está bem definido na diversa legislação quer fiscal quer contabilística, uma separação objectiva para micro e pequena empresa.

Por todos estes exemplos dados, existe por parte das entidades referidas uma preocupação com este tipo de entidades.

3.7 DADOS ESTATÍSTICOS

O INE em 28 de Junho de 2010 numa informação à comunicação social ⁶ refere que existe em Portugal no ano de 2008, 349.756 micro, pequenas e médias empresas (PME). Estas representam 99,7% das sociedades do sector não financeiro. As microempresas são maioritárias, constituindo cerca de 86% do total de PME. O emprego nas sociedades do sector não financeiro foi maioritariamente assegurado pelas PME (72,5%), as quais foram ainda responsáveis por 57,9% do volume de negócios e por 59,8% do VAB gerados em 2008.

Numa outra informação⁷ por parte do INE em 2012 é comunicado que existia em Portugal em 2010, 1.144.150 empresas não financeiras. Destas, 99,9% eram micro, pequenas e médias empresas (PME). Nesse mesmo ano existiu 3.843.268 de pessoas ao serviço. As pequenas, médias e microempresas (PME) empregavam cerca de 77,60 % do total destas pessoas. Ainda durante 2010, o volume de negócios do sector empresarial não financeiro situou-se nos 356 390 milhões de euros. Deste valor, 60,6 % pertenceu às (PME).

Uma outra informação que considero interessante consiste em que, segundo um estudo sobre o contributo essencial das PME para a criação de emprego, apresentado em 16 de Janeiro de 2012 pela Comissão Europeia, cinco por cento das microempresas da União Europeia (UE) estão localizadas em Portugal, onde representam 95,4% do sector das pequenas e médias empresas (PME) e empregam 41,3% dos trabalhadores. Este estudo

⁶ Estudos sobre Estatísticas Estruturais das Empresas 2008 de 28 de Junho de 2010

⁷ Empresas em Portugal 2010 de 29 de Junho de 2012

diz ainda que as microempresas (menos de dez trabalhadores) empregam, no espaço europeu, 29,8% dos trabalhadores⁸

Um outro estudo que a comissão para a reforma do IRC 2013⁹ elaborou, refere que existe em Portugal à data do estudo, 2013, 95% de micro pequenas e médias empresas. Salientam ainda que estas empresas têm uma importância fundamental na economia do país. É relatado no relatório, que estas sociedades trazem um potencial de estabilidade económica e social, pois elas mesmo empregam uma parte significativa da população activa. Reforçam ainda que estas empresas têm um peso significativo no PIB nacional. Os indicadores do Eurostat de 2008 indicavam que as PME na Europa representavam 99,8 do total das empresas e as microempresas 91,5% deste total. Estas representam também 67,1% dos postos de trabalho do sector privado. Os dados continuam a transmitir a importância que as microempresas têm, pois continuam a ser os verdadeiros gigantes da economia europeia e de Portugal. As PME portuguesas que assumem especial protagonismo são constituídas maioritariamente por micro e pequenas empresas, 97,3%. As PME portuguesas na sua totalidade representam 99,6% das empresas do País, criando cerca de 75% dos empregos privados¹⁰.

Segundo o estudo do Grupo de Trabalho Interministerial de avaliação da situação económico-financeira específica e dos custos de contexto dos sectores da hotelaria, restauração e similares, o número de empresas em atividade no sector da restauração e similares a apresentar declaração modelo 22 (IRC) em 2013, por referência ao exercício de 2012, foi de 29.605 e ainda em 2010, segundo os dados oficiais do Instituto Nacional de Estatística (INE), os sectores do alojamento, restauração e similares representavam 4,4% do Valor Acrescentado Bruto (VAB) da economia portuguesa. Este mesmo Grupo de Trabalho no seu relatório, cita (2013:23)

Em 2009, de acordo com os dados oficiais disponibilizados pelo Banco de Portugal, os sectores do alojamento, restauração e similares representavam 9% do número de empresas, 2% do volume de negócios e 7% do número de pessoas ao serviço das sociedades não financeiras, em Portugal. As atividades mais relevantes dos sectores do alojamento, restauração e similares, as quais concentravam 90% do

⁸ Oje -Portugal tem 5% das microempresas de 17 de Janeiro de 2012

⁹ Uma Reforma do IRC orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego

¹⁰ As PME em Portugal: Reflexões e Desafios - Ana Sofia Raimundo Pereira da Fonseca, Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Gestão, ISCTE Business School

volume de negócios destes sectores, eram as relativas à CAE 561 – Restaurantes (43%), CAE 551 – Estabelecimentos hoteleiros (28%) e CAE 563 – Estabelecimentos de bebidas (18%). Estes sectores eram constituídos maioritariamente por microempresas (89%), ainda que o volume de negócios fosse detido sobretudo por pequenas e médias empresas (47%).

Figura 3.5 As PME portuguesas e europeias

	EMPRESAS		EMPREGO	
	Portugal	U.E.	Portugal	U.E.
Micro	94,60%	91,80%	42,10%	29,70%
Pequena	4,70%	6,90%	23,10%	20,70%
Média	0,70%	1,10%	16,30%	17,00%

Fonte: Adaptada de Eurostat 2007

Neste momento 300 mil empresas têm volume de negócios inferior a 200.000 € e um total de balanço até 500.000 €. Estas representam cerca de 70% do tecido empresarial.¹¹

Apesar de existir aqui alguns números um pouco contraditórios entre si, o que podemos afirmar sem qualquer margem de dúvida, é que este tipo de entidades representam a maioria da economia europeia e do tecido empresarial português.

Continuando com estes dados estatísticos e recuando um pouco no tempo e no situarmos no ano de 1993 o IRC dependia das empresas públicas. Um por cento dos contribuintes (maiores facturações) pagava 61% da colecta e em 2009 este número subiu para 64%. Nesse ano de 1993, 84% dos contribuintes (menores facturações) pagavam apenas 11% da colecta cobrada. Em 20 anos este valor subiu para 16%. Atentemos no seguinte, os prejuízos fiscais entre 2004 e 2009 já somavam a módica quantia de 64 mil milhões¹² (Em 2011, Portugal pediu um empréstimo à troika de 78 mil milhões).

Em 29 de Abril de 2011 numa conferência sobre “As Microentidades” no Centro Cultural de Belém, na intervenção de João Durão com o tema “Aspectos Fiscais Relativamente às Microentidades” foi por este apresentado diversos dados sobre as microentidades. Escolhi três quadros com dados relativos ao número de empresas

¹¹ Presidência do Conselho de Ministros – Proposta de Lei 175/XII

¹² João Ramos de Almeida, Jornal Público – Fuga ao Fisco vai obrigar a criar regimes de colecta mínima 17-04-2011

versus volume de negócios ao valor do activo versus o número de empresas e por fim um outro número de trabalhadores versus número de empresas. Estes quadros ilustram bem tudo aquilo que se descreveu acerca da quantidade e da característica deste tipo de empresas na economia portuguesa.

Figura 3.6 Volume de negócios versus quantidade de empresas

ESCALÃO DO VOLUME DE NEGÓCIOS	NÚMERO DE EMPRESAS	% ACUMULADA	VALOR DO VOLUME DE NEGÓCIOS (M€)	% ACUMULADA
0	66.483	17,72%	0	0,00%
De 0 até 150 000	178.978	65,44%	10.130	3,14%
De 150.000 até 500.000	73.450	85,02%	20.092	9,37%
De 500.000 até 1.500.000	33.154	93,86%	28.319	18,15%
Superior a 1.500.000	23.038	100,00%	263.978	100,00%
TOTAIS	375.103		322.518	

Fonte: Adaptada de Regime Fiscal das Microentidades¹³

Figura 3.7 Valor do activo versus quantidade de empresas

ESCALÃO DO VALOR DO ACTIVO (€)	NÚMERO DE EMPRESAS	% ACUMULADA	VALOR DO ACTIVO(M€)	% ACUMULADA
< 1	5.839	1,56%	-1	0,00%
Sup a 1 até 250 000	243.256	66,41%	18.849	2,36%
Sup a 250.000 até 500.000	45.818	78,62%	16.270	4,40%
Sup a 500.000 até 1.500.000	45.194	90,67%	38.624	9,24%
Superior a 1.500.000	34.996	100,00%	724.668	100,00%
TOTAIS	375.103		798.411	

Fonte: Adaptada de Regime Fiscal das Microentidades

¹³ João Durão – Regime Fiscal das Microentidades – Conferência GEOTOC “As Microentidades” em 29 de Abril de 2011, Centro Cultural de Belém

Figura 3.8 Número de colaboradores versus quantidade de empresas

ESCALÃO DE NUMERO DE TRABALHADORES	NÚMERO DE EMPRESAS	% ACUMULADA	NUMERO DE TRABALHADORES	% ACUMULADA
0	93.292	24,87%	0	0,00%
1	68.474	43,13%	68.474	2,43%
2	54.656	57,70%	109.312	6,32%
3	34.463	66,88%	103.389	9,99%
4	24.556	73,43%	98.224	13,49%
5	17.159	78,01%	85.795	16,54%
6 a 20	63.268	94,87%	626.335	38,80%
21 a 50	12.763	98,27%	397.858	52,94%
51 a 500	6.093	99,90%	720.526	78,56%
Superior a 500	379	100,00%	603.259	100,00%
TOTAIS	375.103		2.813.172	

Fonte: Adaptada de Regime Fiscal das Microentidades

3.8 FORMA DE TRIBUTAÇÃO

O código do IRC define no seu art.º 1.º quem são os sujeitos passivos:

- ✓ As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português;
- ✓ As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas;
- ✓ As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

Estas empresas são tributadas, tendo como ponto de partida o lucro contabilístico apurado nas demonstrações financeiras contabilísticas.

Este tipo de sociedades não é excepção sendo tributadas pelo seu resultado anual. Esta regra de tributação está plasmada no n.º1 do art.º 17 do CIRC

O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo

período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

Estas sociedades estão ainda obrigadas a efectuar três pagamentos por conta, conforme nº1 do artº. 107

Em três pagamentos por conta, com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos dos nºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º mês, no 9.ºmês e no dia 15 do 12.ºmês do respectivo período de tributação;

Devem ainda efectuar pagamentos especiais por conta conforme nº1 do artº. 106 do CIRC.

Sem prejuízo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º, os sujeitos passivos aí mencionados ficam sujeitos a um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, nos 3.º e 10.º meses do período de tributação respectivo.

Estes pagamentos especiais por conta são aplicáveis caso exista lucro ou prejuízo sendo deduzidos ao imposto apurado no final do ano.

As regras actuais para o apuramento do lucro ou prejuízo para efeitos fiscais são calculados partindo do resultado líquido do período. A contabilidade apura o resultado líquido (contabilístico) somando todos os rendimentos e subtraindo os respectivos gastos obtidos durante o ano. Esta diferença é a base de partida para o cálculo do imposto. Este valor é preenchido no campo 701 do quadro 07 da MOD22. A este valor são executadas diversas correcções (Quadro 07 da MOD22) para se apurar o lucro tributável (Campo 778 da MOD22) ou prejuízo fiscal (Campo 777 da MOD22). Estas correcções são de índole fiscal e estão normalizadas na diversa legislação fiscal e maioritariamente no Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC). Estas regras estão ilustradas no capítulo 7 dedicado ao caso prático.

Ainda sobre esta matéria Vasques (2011:78)

Ao fixar as regras fundamentais a que se hão-de subordinar os impostos que integram o sistema fiscal português no artigo 104º da Constituição da República, o legislador determina no nº 2 deste artigo que a tributação das empresas há-de incidir “fundamentalmente sobre o respectivo rendimento real”. A tributação dos rendimentos reais constitui o mais importante corolário do princípio da capacidade contributiva quando se trata de sujeitar a imposto as empresas, possuem elas a forma de pessoa singular ou de pessoa colectiva. E porque o rendimento real das empresas se apura olhando aos proveitos que estas realmente auferem e aos custos em que realmente incorrem no exercício da sua actividade, o alcance elementar do artigo 104, nº 2, da Constituição da República, está em afastar a tributação de lucros presumidos e em obrigar a que a tributação das empresas assente “fundamentalmente” sobre os lucros espelhados pela contabilidade. Com efeito, só a contabilidade nos dá a expressão real da capacidade contributiva das empresas, estando a sua função em dar a conhecer a força económica das empresas àqueles que com elas mantêm relações.

É por esta razão que o lucro tributável sujeito a IRC é determinado com base no resultado do exercício apurado pela contabilidade, tal como dispõe o artigo 17º do Código, devendo esta ser organizada pelos sujeitos passivos de acordo com as regras da normalização contabilística e demais disposições legais em vigor. E é por esta razão também que o artigo 75º da LGT determina que os dados inscritos pelo contribuinte na sua contabilidade devem ser considerados verdadeiros sempre que esta esteja organizada de acordo com a lei, sendo a contabilidade de afastar apenas quando a administração tenha razões fundadas para crer que ela não espelha a verdade.

Irei nesta citação descrever, com o auxílio do autor, um pouco do funcionamento desta tributação até aos dias de hoje, Lérias (2012:82)

O nº 2 do art.104.º da Constituição da Republica Portuguesa (CRP) prevê que ‘A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real’.

O preceito constitucional foi estabelecido em 1976, quando estava em vigor o Código da Contribuição Industrial de 1963 (CCI), em cujo art.6.º se estabeleciam três grupos para efeitos de tributação.’1.º O grupo A, com tributação incidente nos lucros efectivamente obtidos pelos contribuintes, e determinados através da sua contabilidade; 2.º O grupo B, com tributação sobre os lucros que presumivelmente

os contribuintes obtiveram; 3.º O grupo C, com tributação baseada nos lucros que os contribuintes normalmente poderiam ter obtido’.

O art.22 do CCI estabelecia para o grupo A, que ‘O lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perda, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício (...) e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste Código’ e que ‘As empresas organizarão a sua escrita de modo que os resultados das actividades sujeitas ao regime geral da contribuição industrial possam claramente distinguir-se dos das restantes.

O art. 17.º do Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Colectivas (CIRC) segue os princípios do art.22.º do CCI, apenas se destacando que a contabilidade deve estar agora ‘organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código. Os são princípios de contabilidade dão lugar à normalização contabilística.

Quanto à determinação do lucro tributável. Pelo art.23.º do CCI ‘Consideram-se proveitos ou ganhos realizados no exercício os provenientes de quaisquer transações ou operações efectuadas pelos contribuintes em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória (...)’. Pelo art. 26.º do CCI, ‘Consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício os que, dentro de limites tidos razoáveis pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, se tornou indispensável suportar para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para manutenção da fonte produtora (...)’. Esta formulação teve continuidade no CIRC, estando na base da definição dos rendimentos no art.20.º e dos gastos do art.23.º.

Os artigos 6.º, 22.º, 23.º e 26.º do CCI ajudam a contextualizar o alcance concetual do preceituado no n.º 2 art.104.º da CRP. O rendimento *real* corresponderá aos ‘lucros efectivamente obtidos pelos contribuintes, e determinados através da sua contabilidade’ (como era previsto para o grupo A). Todavia, a tributação poderá incidir *fundamentalmente* sobre o rendimento real, consentindo-se que tais lucros sejam ‘eventualmente corrigidos nos termos deste Código’ (e legislação conexas) e até permitindo-se desconsideração da contabilidade, como acontece se forem aplicados métodos indirectos.

3.9 DADOS DA AT

Os dados seguintes foram retirados da análise negativa que o autor retira da Reforma de 1988/89, Carreira (2005:148)

Elementos estatísticos disponíveis permitem também avaliar alguns efeitos negativos da Reforma de 1988/89. Assim:

- a) Em 1990, 46 por cento das sociedades existentes e com declaração normal tiveram liquidação de IRC, valor que em 2002 foi de 53 por cento;
- b) Em 2002, 160 000 sociedades (51%) tiveram colecta “zero”, 141 000 (45%) produziram 12 por cento da colecta global de IRC e 14 600 (4%) geraram 88 por cento;
- c) Ainda em 2002, 1,7 por cento das sociedades (5 462) suportaram 79 por cento da colecta global de IRC;
- d) Entre 1990 e 2002 o número de sociedades aumentou de 145 000, mas só 83 000 contribuíram para o IRC;
- e) Em 1996, o valor do prejuízo declarado representou 46 por cento do lucro tributável declarado;
- f) Em 1996, 81 por cento das sociedades com volume de negócios até 30 000 contos apresentava prejuízos fiscais correspondentes a 32 por cento do volume dos prejuízos globais declarados (M. Meireles, *IRC - Comportamento e Perspectivas*, 1998).

Em Portugal, a taxa geral de IRC ajustada (incluindo derramas) desceu de 39,6% em 1995 para 26,5% em 2007. Os anos que medeiam entre 2009 e 2011, vigorou uma taxa reduzida de 12,5% para os primeiros € 12.500,00 de matéria coletável (Figura 3.3 Tabela das taxas de IRC para 2012). Presentemente, o IRC é muito complexo. Somado à taxa geral de IRC 25%, acresce uma derrama municipal que pode chegar a 1,5%. Em 2013 à parte do lucro das empresas que exceda determinados limites que se situe entre € 1,5 milhões e €7,5 milhões, aplica-se uma taxa de derrama estadual de 3%, ficando os lucros superiores a €7,5 milhões taxados a 5%. Resumidamente em 2013, os lucros das empresas são tributados à taxa nominal marginal máxima de 31,5%.¹⁴

¹⁴ Uma Reforma do IRC orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego

O IRC recolhido em Portugal em 2011 foi de 3.493.910.571,00 de euros. As pequenas e microempresas têm uma contribuição fiscal escassa (1.173.793.865 € - 34%). Parece que existe aqui alguma incoerência. Então se a maioria das empresas em Portugal são as micro e pequenas entidades, como se explica que estas paguem sensivelmente menos 1/3 de imposto? Claro que todos sabemos a resposta!

Sabe-se da dificuldade que têm a AT, Ribeiro (2010:17)

Em termos administrativos, revela-se difícil quer para a Administração Fiscal quer para os contribuintes (com excepção das situações de trabalho dependente), determinar o rendimento de uma forma precisa. Sendo sintomático o facto de os contribuintes terem amiúde duas contabilidades: uma para uso próprio e outra para fins fiscais.

Existe um tratamento desigual na tributação de rendimentos entre os diversos contribuintes, Ribeiro (2010:18)

Também em termos de equidade, o actual sistema apresenta grandes debilidades, dado que a evasão fiscal resulta num tratamento desigual, de «facto», daqueles que conseguem fugir ao fisco relativamente aos que são incapazes de o fazer. O uso de declarações suportadas por elementos de teor contabilístico com base na tributação do rendimento pode levar a grandes injustiças,...

A comissão criada em 2013 para a reforma do IRC têm um quadro que ilustra bem a tributação do IRC em Portugal, e as diferenças entre as empresas. Estes dados foram recolhidos na Autoridade Tributária e Aduaneira

Figura 3.9 Dados de IRC por volume de negócios

Volume de negócios milhares de euros	Matéria coletável		IRC liquidado		Declarações	
	€ milhões	%	€ milhões	%	€ milhões	%
Menos de 150	1.148,78	8,2	178,56	6,3	296.422	70,9
De 150 a 500	947,07	6,7	147,77	5,2	69.941	16,7
De 500 a 1.500	1.051,52	7,5	187,83	6,7	30.730	7,3
De 1.500 a 5.000	1.430,61	10,2	284,85	10,1	14.102	3,4
Mais de 5.000	9.469,87	67,4	2.022,59	71,7	6.990	1,7
Total	14.047,85	100	2.821,60	100	418.185	100

Fonte: Adaptada dos Cálculos da Comissão para a Reforma do IRC – 2013.

Acrescentando mais um dado, obtido no relatório do Grupo de Trabalho Interministerial de avaliação da situação económico-financeira específica e dos custos de contexto dos sectores da hotelaria, restauração e similares (2013:13)

De acordo com os dados oficiais recebidos da AT, com base nas declarações Modelo 22 relativas ao exercício de 2012, a receita do IRC dos sujeitos passivos com actividade no sector da restauração e similares diminuiu apenas 7 milhões de euros face ao ano de 2011.

Como é conhecido estas empresas, as micro e pequenas empresas, estão naquele conjunto de organizações que apresentam maior parte das vezes prejuízos fiscais.

No dia 14 de Março de 2013, com diversos apoios entre os quais o da AT, realizou-se um Workshop, “E_Factura - Impacto do novo paradigma nas organizações e na máquina fiscal”, onde foi referido pelo Diretor-geral da AT, José António de Azevedo Pereira, referindo-se apenas aos novos dados recolhidos da facturação até à data, que 4.716 empresas nunca tinham pago IVA, 43.718 nunca tinham entregado qualquer declaração de IVA e que 39,6 % destas declarava valores de IVA inferiores aos revelados nesta recolha. Quando usou da palavra, o Bastonário da Ordem dos Técnicos Oficiais de Conta (OTOC), António Domingues de Azevedo, um dos intervenientes, sublinhou que existem ainda empresas com a actividade cessada que continuam a emitir facturas.

Estas evidências alicerçam mais esta minha ideia que este tipo de entes empresariais, na sua grande maioria, não contribuem com qualquer imposto. Relato a conferência, já referenciada, no dia 21 de Novembro de 2013, sobre “A reforma do IRC”, relatada no capítulo 2. O interveniente António Preto na sua intervenção, a certa altura, descreve estes números: de 420 mil empresas 74% não pagam IRC e 80% deste imposto e pagão apenas por 5% das empresas.

Estas mesmas empresas apresentam na sua grande maioria prejuízo fiscal ou lucro tributável zero, sendo elas conforme já referido, a maioria do tecido empresarial português. E aqui reside o problema que pretendo, com este trabalho, tentar demonstrar. Perante estes factos penso que esta minha proposta para a simplificação do apuramento da colecta para as pequenas e microempresas, iniciando estas uma maior contribuição ao nível do IRC, está bem alicerçada.

A AT não têm nos seus quadros inspectores fiscais, em número suficiente para auditar estas empresas. Este caminho, proposto nesta dissertação, facilitaria até as próprias empresas. Penso que este percurso está, agora, até mais facilitado com a entrada em vigor do art.º 3º do Decreto-Lei n.º 198/2012 de 24 de Agosto diploma que resulta da criação de medidas de controlo da emissão de facturas.

A AT cria Unidade dos Grandes Contribuintes em Portaria n.º 320-A/2011 de 30 de Dezembro no artº.34 e adapta pelo Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de Janeiro, o qual introduz alterações à lei tributária, de modo a garantir o adequado funcionamento da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Considero esta medida de criação de uma unidade própria (Unidade dos Grandes Contribuintes) para acompanhar contribuintes com umas certas características demonstra uma certa preocupação com alguns sujeitos passivos em detrimento de outros. Acredito que esta preocupação da AT está no seguimento da proposta de dissertação que faço, pois com esta proposta a AT reserva-se mais para as grandes empresas. Este meu trabalho não deve ser confundido, não é esse o meu caminho, com o regime simplificado que foi introduzido pela norma do extinto artº.58 do CIRC. O regime simplificado de determinação do lucro tributável assentava na base de contribuintes com um valor total de rendimentos não superior a 149.639,37 € e com direito a opção por contabilidade organizada. Era feito um cálculo de aplicação de um coeficiente de 20% sobre as vendas e/ou um coeficiente de 45% sobre os restantes rendimentos para determinar o lucro tributável.

Devo referir que a comissão para a reforma do IRC criou artigos específicos, art.º 86.º-A e 86.º-B, no CIRC para reanimar novamente a questão do regime simplificado.

No capítulo 5 descrevo os artigos em causa.

A conclusão que este capítulo nos demonstra, está fundamentada nas citações apresentadas e ainda nas alíneas seguintes:

- a) As micro e pequenas empresas são a grande maioria do tecido empresarial português;
- b) Tal facto acontece na UE nos EU e nos outros países da OCDE;
- c) Existe por parte das instituições uma definição clara de dimensão de empresa;
- d) Estas definições variam de instituição para instituição pois partem de premissas diferentes;

- e) Existe por parte da AT uma definição nítida destas empresas, mas é pouco expressivo a diferenciação de obrigações, quer de pagamento quer declarativas;
- f) Existe por parte do CNC uma definição clara de normas a utilizar conforme a dimensão;

Finalizo com a citação bem ilustrativa das características das micro e pequenas empresas

[c]omo uma criança não é um adulto em miniatura, as micro e pequenas empresas não são cópias menores das grandes. Assim como a criança é um ser com características e necessidades próprias, diferente das dos adultos, as micro e pequenas empresas têm suas especificidades que as diferem das grandes, exigindo políticas e soluções específicas, distintas daquelas destinadas aos empreendimentos de maior porte.

4. EXEMPLOS DE OUTROS PAÍSES

Começo por alguns dados da União Europeia. No ano de 2008 existiam cerca de 23 milhões de empresas na União Europeia. Destas 43 mil eram grandes empresas, portanto 99,8% são PME (Eurostat, 2008). Entre os anos de 2002 a 2008, o número de PME aumentou mais rapidamente comparando com as grandes empresas, de tal maneira que em 6 anos o número de empresas aumentou em cerca de 2,4 milhões. Tal como referido e de acordo com os indicadores-chave do Eurostat de 2008, as PME na economia europeia representam 99,8% do total das empresas, das quais 91,5% são microempresas, portanto, com menos de 10 empregados. Representam também 67,1% dos postos de trabalho do sector privado. Efectivamente, as microempresas são os verdadeiros gigantes da economia europeia.¹⁵

Os textos que recolhi das monografias apresentadas para este tipo de empresas, micro e pequenas empresas, em outros países, todos eles apontam alguns métodos indiciários.

Tomando como exemplo alguns países acerca do regime das micro e pequenas empresas cito Ribeiro (2010:361) para o caso italiano

No que se refere às pessoas colectivas, o regime forfetário aplica-se às empresas denominadas mínimas (minime). Têm essa designação as empresas que, sendo individuais, satisfaçam cumulativamente as seguintes condições relativamente ao ano precedente àquele em que estiver em causa a aplicação deste regime: o volume de negócios anual não deve ultrapassar os € 10 329,14; os bens utilizados não devem ter um custo global igualmente superior a €10 329,14; as remunerações dos empregados e colaboradores não ocasionais não devem ser superior a 70% do rendimento obtido.

O rendimento desse tipo de empresas é determinado mediante a aplicação às receitas de um coeficiente que varia em função da actividade que é exercida de modo mais prevalente. Às empresas exercendo de forma preponderante prestações de serviços aplica-se um coeficiente de 75% e às que tenham outro tipo de actividade, como por exemplo a compra e venda, o coeficiente de 61%.

Não obstante a dispensa de contabilidade organizada, são ainda exigidas operações de natureza contabilística mínimas, como, por exemplo, a emissão de factura,

¹⁵ As PME em Portugal: Reflexões e Desafios - Ana Sofia Raimundo Pereira da Fonseca, Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Gestão, ISCTE Business School

registo dos proveitos e manutenção de documentos relativos às compras feitas no âmbito da actividade desenvolvida.

Este regime aproxima-se muito do nosso extinto e agora novamente proposto pela comissão de reforma do IRC, regime simplificado para as empresas colectivas tributadas em IRC.

Para o exemplo francês temos, Ribeiro (2010:353)

Contrariamente ao forfait individual que não persiste nos dias de hoje, o forfait legal ou colectivo ainda tem aplicação, limitando-se, no entanto, aos rendimentos agrícolas de pequena dimensão. Assim, de acordo com o forfait podem ser tributados os agricultores que não excedam €76 300 durante dois anos consecutivos.

A tributação nos termos do forfait colectivo pressupõe, num primeiro momento, que uma comissão fiscal regional fixe para cada um dos vários elementos considerados relevantes para a determinação do rendimento agrícola, nomeadamente, para cada cabeça de gado, árvore fruto, hectare de terra, hectolitro de vinho, entre outros, um rendimento forfetário, ou seja, um rendimento médio presumido, que será depois plasmado na lei. Esse rendimento médio, ou forfetário, determinado para cada um dos elementos referidos, vai por sua vez ser multiplicado pelo número desses elementos que estejam presentes na actividade em causa.

Supondo, por exemplo, que numa determinada exploração agrícola existem 50 hectares e 30 cabeças de gado, o rendimento seria determinado através da multiplicação dos 50 hectares pelo valor médio presumido ou forfetário fixado para cada hectare pela comissão fiscal regional, adicionando-se depois esse valor ao produto da multiplicação do número de cabeças de gado, pelo rendimento médio que foi fixado para cada uma, pela mesma comissão.

O rendimento de cada exploração agrícola é, portanto, determinado com base em elementos que têm com ele uma relação muito estreita, fixados no contexto de uma determinada região agrícola, para cada tipo de cultura ou exploração.

Outro exemplo que retirei para o caso francês transcrevo a notícia do periódico Vida Económica datado de 11 de Novembro de 2011, Ferreira, Sousa (2011:5)

Em França, o regime simplificado é também a regra, sendo de aplicação generalizada às pequenas empresas, Segundo afirmou à “Vida Económica” Robert Butel, presidente da Câmara de Comércio e Indústria de La Rochelle, as pequenas empresas estão dispensadas de ter contabilidade organizada e cumprem todas as suas obrigações fiscais através de um preenchimento de um único impresso. Numa pequena empresa com um volume anual de vendas de €100.000 tem um encargo total de IVA, Imposto sobre o Rendimento e Segurança Social de 7% das vendas, um custo irrisório comparado com os encargos a que as pequenas empresas estão sujeitas em Portugal.

Devo referir que não acompanho o exemplo do abandono da contabilidade por parte deste tipo de empresas, no entanto este exemplo mostra bem a simplicidade introduzida para estas sociedades.

Por fim para o caso espanhol, Ribeiro (2010:357)

Actualmente, em Espanha, a avaliação objectiva faz-se com base em módulos, mecanismo idêntico aos nossos indicadores objectivos. Curiosamente, também neste país, de 1978 a 1992, vigorou uma forma de avaliação objectiva, denominada avaliação objectiva (estimación objectiva singular), muito semelhante à que vigora no momento em Portugal, precisamente por assentar igualmente em coeficientes.

Parece-nos que a evolução ocorrida no país vizinho será a que verificará também no nosso país, quando os indicadores objectivos de base técnico-científica forem finalmente preparados

Não será preciso lembrar que estes indicadores em Portugal não passaram do papel e apesar da boa vontade do legislador estes dados não viram até à data a luz do dia.

Como podemos verificar para estes três casos expostos, este tema da tributação das micro e pequenas empresas passa sempre por uma tributação presuntiva e nunca pelo que temos hoje em Portugal para determinar valor tributável destas sociedades.

Conforme já referenciado, aquando do número e a importância das microentidades, em 29 de Abril de 2011 na conferência sobre “As Microentidades” no Centro Cultural de Belém, na intervenção de João Durão, subdirector geral do impostos, com o tema

“Aspectos Fiscais Relativamente às Microentidades”¹⁶, foi apresentado dois exemplos para os casos espanhol e francês.

Nesta mesma apresentação para o exemplo espanhol foi referenciado. As empresa que pagam impostos com base em estimativas objectivas têm de estar incluídas numa portaria que regula as actividades e o seu volume de negócios não seja superior a 450.000 € Então o resultado para estas empresas é apurado com base em parâmetros objectivos definidos pela AT espanhola ou módulos para cada atividade (número de trabalhadores, o pessoal não assalariado, potência instalada, a superfície local). São ainda aplicados factores de correcção, como por exemplo incentivos ao emprego e ao investimento.

Para o caso francês, as empresas com um volume de negócios não seja superior a 81.500 € para venda de mercadorias e 32.600 € para serviços o imposto é calculado com base em 71% das vendas para as actividades de compra / venda e as actividades de provisão de habitação, 50% das vendas para as demais atividades, com uma redução mínima de 305 €

Extraíndo, e em jeito de conclusão, estes conhecimentos de outras experiências leva a que fiquemos com a convicção que esta minha proposta não é destituída de fundamento. Também nestes países se têm a noção que este tipo de empresas com estas características muito especiais deve ter um tratamento diferenciado das suas congéneres. Devemos tratar diferente o que é diferente mas não com sentido negativo.

¹⁶ João Durão – Regime Fiscal das Microentidades – Conferência GEOTOC “As Microentidades” em 29 de Abril de 2011, Centro Cultural de Belém

5. NOVA PROPOSTA

A administração fiscal têm caminhado no sentido do combate à economia paralela, à fraude e à evasão fiscal introduzindo diversos mecanismos, como são a imposição da obrigatoriedade da utilização de programas de facturação certificados, declaração modelo 40, reforma da facturação, reforma dos documentos de transporte entre outros. Entre Janeiro a Junho de 2013 foram já comunicadas à AT cerca de 2 mil milhões de facturas por parte das empresas. Estes dados são, por parte da AT, cruzados com as declarações de IVA emitidas pelas empresas no sentido de serem detectadas divergências, situações de subfacturação e economia paralela. A própria AT admite que as medidas de combate à fraude e à evasão fiscal especificamente no sector da restauração e similares surtiram resultados muito positivos e que, só por si, garantiram um aumento considerável da receita fiscal¹⁷.

Estas medidas e novas ferramentas por parte da AT, vão ajudar ao conhecimento mais preciso do volume de facturação das empresas. Este novo conhecimento, por parte da AT, vêm dar uma ajuda a esta minha proposta, assente em um pressuposto basilar que é o volume de facturação.

5.1 NOVA FORMA DE TRIBUTAÇÃO

Gostava de iniciar, citando Pires (2010:758) a propósito de uma nova forma de tributação

Todavia não parece despropositado considerar a adopção da segunda via de actuação: criação de um regime fiscal específico para as PME, complementar ao regime geral da tributação empresarial. Esta questão surge com força em nome da tão desejada simplificação da legislação fiscal. Uma das causas que conferem complexidade é a regulamentação das matérias em vários locais, não havendo unificação. Ao se concentrar toda a regulação específica das e para as PME, clarifica-se o conteúdo normativo, facilitando-se a sua consulta e a sua utilização, além de tornar evidente quais são efectivamente todas as especificidades fiscais deste tipo de empresarial. É certo poder existir resistência a que tal aconteça. Quem recusa um tratamento diferenciado para as PME certamente iria utilizar este factor

¹⁷ Relatório do Grupo de Trabalho Interministerial - AVALIAÇÃO DA SITUAÇÃO ECONÓMICO-FINANCEIRA ESPECÍFICA E DOS CUSTOS DE CONTEXTO DOS SECTORES DA HOTELARIA, RESTAURAÇÃO E SIMILARES

como argumento deturpador, alimentando a ideia de que seria desnecessário. Contudo, parece ser esta a melhor solução em nome da transparência, da simplicidade e da certeza jurídica, facilitando a aplicação e o conhecimento dos benefícios existentes. Até porque com o agrupamento da regulação fiscal específica para as PME não se trata de criar um modelo de tributação diferenciado do modelo já existente para as empresas na sua totalidade. A criação do regime fiscal específico para as PME seria um regime complementar ao regime geral da tributação empresarial, assentando nos mesmos princípios e nos mesmos valores. Algumas das regras nele implícitas é que se diferenciariam do regime geral. Apenas as regras e nunca os princípios.

Querendo reforçar esta minha ideia de uma nova etapa no tratamento fiscal destas micro e pequenas empresas passo a citar Carreira (2005:152)

Com tantas e tão pequenas sociedades, não parece aconselhável que se mantenha o actual quadro da tributação pelo rendimento “real” de poucas, pelo “regime simplificado” de algumas e pelo PEC de muitas outras: tudo isto traduz numa burocracia muito onerosa para o Estado e para as sociedades; inútil porque não atinge os objectivos fundamentais de equidade e de eficiência; e geradora de tensões e de incertezas em que, muitas vezes, os contribuintes têm sérias razões.

Antes de explicar detalhadamente a minha proposta deixo aqui mais uma citação, onde se releva a importância de se mudar o regime de tributação e tornar a fiscalidade e os respectivos processos mais simples a estes entes empresariais, Rodrigues (2012:82)

O objecto último de um sistema fiscal, que respondesse positivamente as PE e ME, permitindo a sua diferenciação face às outras entidades empresariais de maior dimensão, com a convicção do papel determinante que as PME desempenham no tecido empresarial nacional. Tratar-se-ia apenas de uma manifestação de vontade política, pois essa solução encontra arrimo constitucional expresso no n.º 1 do art.86.º da CRP e, mesmo comunitário, conforme previsto na Recomendação n.º 2003/361/CE, de 20 de Maio, como consequência do reconhecimento de diferenças nessas entidades, e do seu importante papel para o crescimento económico.

Através do sistema de tributação, ou talvez, preferentemente, através de políticas de apoio público, poderia o poder político discriminar positivamente estas entidades, permitindo contrabalançar a sua forte contribuição na comunidade onde inserem, e atenuando um pouco as suas significativas fragilidades.

Conforme descrito nesta última citação, queria deixar bem claro que no n.º 1 do art.86.º da CRP está bem sublinhado o compromisso do Estado para com estas entidades relatadas nesta dissertação, Canotilho, Moreira (2007:1012)

Artigo 86.o

(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.

Nos comentários destes autores a este artigo da CRP destaco o seguinte, Canotilho, Moreira (2007:1014)

A protecção específica das PME's há-de exigir um tratamento diferenciado em relação às grandes empresas no que respeita a todos ou a alguns dos domínios economicamente relevantes (por ex., crédito, apoio técnico e financeiro, incentivo fiscais, etc), justificando assim discriminações positivas que, de outro modo, poderiam infringir o princípio da igualdade. Constitucionalmente, o Estado está obrigado a incentivar as PME.

Sobre o que deva entender-se por «pequena e média empresa», não existe uma definição constitucional, devendo a lei estabelecê-la tendo em conta as definições correntes dessas figuras, as quais o costumam fazer essencialmente com base no número de trabalhadores e no volume de negócios.

Acerca desta definição de pequena e média empresa que os autores destacam, esta mesma explicação está explicitada no capítulo 3.

Passo então a explicar a minha proposta. Segundo este meu estudo estas empresas terão obrigatoriamente de pagar, em IRC, 1% do seu volume de negócios com um mínimo de 1.000 € Sublinho que pagam sempre no mínimo 1.000 € Quer tenham resultado líquido do período, inscrito no campo 701 do quadro 07 da MOD22, positivo ou negativo. No capítulo 7 deste trabalho está explicado e ilustrado um exemplo prático e com números, o modelo deste argumento. Seria abandonado o pagamento especial por conta, actual art.º 93.º- Pagamento especial por conta do CIRC, e seria alterado o pagamento por conta, actual alínea a) do n.º1 do art.º 104.º-Regras de pagamento. Este, último, seria feito em 8 prestações durante o ano na quantia de 125 € cada. A obrigação declarativa prevista na alínea b) n.º.1 do art.º 117 e n.º.1 do art.º 120 do CIRC onde se

destaca o preenchimento da declaração de rendimentos, vulgarmente designada por MOD22 seria preenchida de uma outra forma pelas micro e pequenas entidades. Apenas seria satisfeito na MOD22 os campos 701 do quadro 07 com o respectivo resultado contabilístico, preenchido o campo 411 do quadro 11 com o volume de negócios do período e o campo 367 do quadro 10 com o produto de 1% pelo volume de negócios do período do campo 411, com um mínimo de 1.000 €. Esta alteração passaria por uma modificação do apuramento da colecta ao nível do IRC. Esta proposta de dissertação passa por uma mudança deste processo. Por uma questão de início da actividade estas empresas estariam isentas de tributação nos dois primeiros exercícios, situação análoga com o n.º 10 do actual art.º 106.º - Pagamento especial por conta do CIRC.

Assim seriam alteradas as regras, até aqui complexas e por vezes não muito claras, do valor que nos aparece no quadro 07 campo 778 (Lucro Tributável) da MOD22. Valor que na maioria das vezes é 0 (zero) ou com valor no campo 777 (Prejuízo Tributável) que será deduzido conforme art.º 52.º do CIRC nos cinco anos posteriores.

Porquê este valor de pagamento mínimo 1.000 €?

Sendo uma questão pertinente, este valor têm uma explicação, não aparece por acaso nem tão pouco desprovido de fundamento. Antes de passar a fundamentar esta minha posição, tenho de confessar que gostaria de conhecer como foram os coeficientes elencados no n.º1 das alíneas a) a f) do art.º 86-B.º - Determinação da Matéria Colectável do CIRC determinados. No trabalho da Comissão para a Reforma do IRC – 2013 não consigo descortinar estes cálculos.

Quanto á minha explicação relativa aos 1.000 € como pagamento mínimo, conforme proponho nesta dissertação, ela é justificada na junção de dois factores:

1. Valor arredondado, calculado com base em duas vezes o salário mínimo nacional, $2 \times 485,00 \text{ €} = 970$.
2. Valor calculado com base nos estudos da autora Cidália Lopes, o qual me refiro no capítulo 6.

Acresço que para este ponto 2 a explicação é apoiada e cimentada nos aspectos citados no capítulo 6. Saliento que a autora Cidália Lopes refere que os custos de cumprimento para estas empresas, *suis generis*, são da ordem dos 5,27% em relação ao seu volume de negócios. Este factor n.º 2 foi pensado com base nos estudos da autora sendo o valor

proposto de 1.000 € determinado e arredondado a partir do cálculo $5,27\% \times \text{volume de negócios} \times 50\%$. ($5,27\% \times 50.000 \text{ €} \times 50\% = 1.317,50 \text{ €}$).

Conforme refiro neste mesmo capítulo 6 os custos de cumprimento da AT e das empresas irão certamente ser mais baixos. Sendo assim tenho a plena convicção que para estas empresas o valor, 1.000 € é justo e não acarreta mais custos, pelo contrário, conforme demonstrado no ponto 6.2 Ganhos das Empresas. A este meu convencimento acresço a minha experiência como técnico oficial de contas deste padrão de empresas.

Será que este meu caminho é o da tributação presuntiva? Talvez mas esta tributação é feita com base em dados contabilísticos, volume de facturação e não com pressupostos de rendimento. A única presunção são os gastos.

Este meu trabalho não deve ser confundido, não é esse o meu caminho, com o regime simplificado que foi introduzido pela norma do extinto artº.58 do CIRC. O regime simplificado de determinação do lucro tributável assentava na base de contribuintes com um valor total de rendimentos não superior a 149.639,37 € e com direito a opção por contabilidade organizada. Era feito um cálculo de aplicação de um coeficiente de 20% sobre as vendas e/ou um coeficiente de 45% sobre os restantes rendimentos para determinar o lucro tributável. Este regime foi criado em 2001 e revogado em 2010. Devo notar que a comissão para a Reforma do IRC – 2013 ressuscitou com outras regras o regime simplificado, conforme irá ser apresentado no ponto **5.2 Ideias e caminhos já percorridos**.

Gostava de salientar que esta minha proposta não passa por um abandono da contabilidade e da fiscalidade será, isso sim, uma simplificação no estio do IRC. Tenho uma inabalável convicção que estas empresas têm que ter obrigatoriamente a sua contabilidade organizada. Nas citações seguintes está estribada esta minha opinião. Deixo um testemunho importante por, Ferreira (2006:72), pois estes indicadores que o autor indica só podem ser dados fiavelmente com uma contabilidade organizada.

Perfilhamos que se estabeleça tributação na base de um mínimo percentual, a apurar em relação a indicadores da actividade (volume de negócios, VAB, activo total ou bruto, etc.). desse modo, o mínimo de imposto a apurar para cada contribuinte seria, depois adicionado da diferença positiva entre o imposto liquidável com base no lucro declarado e o dito imposto mínimo (pequenos contribuintes, como aconteceu noutros tempos, podiam ser tributados só na base deste esquema, mais fácil, de imposto mínimo, pois é vão e dispendioso estabelecer

regras de controlo e de contabilidade regulamentária para contribuintes mais modestos).

Querendo continuar a fundamentar esta minha opinião e tentando que estas encontrem sustentáculos fortes, no caso do abandono da contabilidade, cito Rodrigues (2012:73)

A esmagadora maioria das microentidades opta por recorrer ao *outsourcing* para responder à obrigatoriedade de contabilidade organizada imposta por lei, nem sempre entendendo o importante papel que essa informação pode ter para o normal desenvolvimento dos seus negócios. Esta opção contratual tem custos de oportunidade significativos, conduzindo a que a utilidade da informação preparada possa ser reduzida, nomeadamente, por não obter essa informação em tempo real, aliado a um conhecimento insuficiente da actividade empresarial por parte de alguns técnicos externos responsáveis pela elaboração da contabilidade dessas entidades, retirando, assim utilidade à informação elaborada.

Esta mesma autora na sua fundamentação do seu parecer, mais frente sublinha, Rodrigues (2012:73).

Se a contabilidade for assumida com a real credibilidade que lhe deve estar subjacente, esta torna-se essencial para dar a conhecer a situação financeira da entidade, o seu desempenho e, deste modo, apoiar as decisões dos agentes que com estas entidades interagem, permitindo-lhes planear para cenários mais longos, ultrapassando o bloqueio dos cenários de curto prazo associada a uma deficiente organização empresarial.

E por fim, querendo sublinhar que é prejudicial e perigosa esta ideia de abandono da contabilidade organizada passo a citar, Rodrigues (2012:84).

Os casos de insucesso por má informação abundam nas pequenas entidades. São conhecidos os casos de má fixação de preços, vendendo muitas entidades abaixo do custo de produção por falta de informações, da deficiente consideração dos gastos de financiamento, e tantas outras situações que tendem a ser escamoteadas quando se faz apelo à dispensa de obrigatoriedade de contabilidade organizada, invocando preferentemente os custos de cumprimento associados.

Não me quero tornar repetitivo mas não quero deixar de vincar esta fantasia do abandono da contabilidade, quero ainda indicar mais alguns testemunhos que foram proferidos, a propósito do abandono ou não da contabilidade por estas empresas, na

Conferência GEOTOC “As Microentidades” em 29 de Abril de 2011 no Centro Cultural de Belém.

Começando pela intervenção de Daniel Bessa, economista, que concorda com que as microentidades «tenham um sistema de contabilidade próprio», e adaptado em função das circunstâncias, o economista, defende ainda uma facilitação passando por «simplificação da determinação da matéria colectável». O orador Carlos Baptista Lobo cita em certa altura da sua intervenção «Confesso que fiquei surpreendido. Se fosse por diante, a isenção contributiva significaria a anarquia do modelo contabilístico». Isto a propósito de um projecto lei, já referenciado neste trabalho, do CDS-PP sobre microentidades, Projecto de Lei n.º 200XI/1ª, Isenção de obrigações contabilísticas gerais por parte das Microentidades, passo a descrever o proposto nos dois primeiros artigos:

Artigo 1º

Âmbito

A presente Lei institui um regime especial que isenta de obrigações contabilísticas gerais as Microentidades.

Artigo 2º

Isenção de obrigações contabilísticas gerais

1 – Nos termos da presente Lei, ficam as Microentidades isentas de obrigações contabilísticas gerais.

2 – Sem prejuízo do disposto no número anterior, as Microentidades manterão registos das vendas e das transacções para efeitos da sua gestão, da prestação de informações fiscais e para o acesso a financiamento bancário.

Esta proposta não teve consequências e na conferência, continuando na sua forte oposição ao documento do CDS-PP, Carlos Lobo faz a seguinte afirmação

[c]erca de 90 por cento das empresas ficaria fora do alcance do fisco. Felizmente imperou o bom senso e um modelo mais regulado. O paradigma da simplificação deve procurar-se em função da redução de custos e eliminação de burocracias desnecessárias. Em minha opinião, a elaboração da contabilidade nunca é um custo financeiro tendo em conta a representação da sociedade.

Para encerrar este assunto sobre o abandono da contabilidade organizada, vou apenas citar, Avelino Antão, nesta mesma conferência «o problema das empresas não é a contabilidade ou os honorários do TOC. Temos de ter a consciência de que somos, muitas vezes, o elo mais qualificado das empresas».

5.2 IDEIAS E CAMINHOS JÁ PERCORRIDOS

Quero, mais uma vez, deixar claro que ao planear, estruturar e desenvolver esta minha dissertação surgiu o estudo do grupo de trabalho, conforme já referenciado no capítulo dedicado à introdução, chefiado por António Lobo Xavier que inclusive passou a proposta de lei em 10 de outubro de 2013¹⁸. Este relatório em um dos seus pontos, também aborda os casos das micro e pequenas empresas propondo uma simplificação fiscal. Este relatório agora Proposta de Lei nº 175/XII na sua redacção, página 3, descreve:

Como medida de promoção das empresas de menor dimensão, a reforma propõe a criação de um regime simplificado para pequenas e médias empresas. Neste momento, o regime do IRC aplica-se indistintamente a todas as empresas em Portugal, independentemente da sua dimensão e do volume de negócios. Esta realidade determina que uma microempresa esteja sujeita ao cumprimento das mesmas obrigações fiscais que uma empresa cotada em bolsa.

A reforma propõe um regime simplificado opcional, ao qual só aderem as empresas que assim o entenderem, aplicável a empresas com volume de negócios não superior a €200 000,00 e total de balanço não superior a €500 000,00, abrangendo potencialmente mais de 300 mil empresas (70% do tecido empresarial)

Sendo assim o Governo apresentou à Assembleia da República a proposta de lei com a alteração ao IRC, criando os artigos específicos, art.º 86.º-A e 86.º-B, no CIRC especificamente para estas empresas, passo a descrever:

Artigo 86.º-A

Âmbito de aplicação

1 - Podem optar pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de

¹⁸ Presidência do Conselho de Ministros – Proposta de Lei 175/XII

tributação, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) Tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a €200 000,00;
- b) O total do seu balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda €500 000,00;
- c) Não estejam legalmente obrigados à revisão legal de contas;
- d) O respetivo capital social não seja detido em mais de 20 %, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, por entidades que não preencham alguma das condições previstas nas alíneas anteriores, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;
- e) Adotem o regime de normalização contabilística para microentidades aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março;
- f) Não tenham renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

2 - No período do início de atividade, o enquadramento no regime simplificado de determinação da matéria coletável faz-se, verificados os demais requisitos, em conformidade com o valor anualizado dos rendimentos estimado, constante da declaração de início de atividade.

3 - A opção pela aplicação do regime simplificado de determinação da matéria coletável deve ser formalizada pelos sujeitos passivos:

- a) Na declaração de início de atividade;
- b) Na declaração de alterações a que se refere o artigo 118.º, a apresentar até ao fim do 2.º mês do período de tributação no qual pretendam iniciar a aplicação do regime simplificado de determinação da matéria coletável.

4 - O regime simplificado de determinação da matéria coletável cessa quando deixem de se verificar os respetivos requisitos ou o sujeito passivo renuncie à sua aplicação.

5 - O regime simplificado de determinação da matéria coletável cessa ainda quando o sujeito passivo não cumpra as obrigações de emissão e comunicação das faturas previstas, respetivamente, no Código do IVA e no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, sem prejuízo das demais sanções aplicáveis.

6 - Os efeitos da cessação ou da renúncia do regime simplificado de determinação da matéria coletável reportam-se ao 1.º dia do período de tributação em que:

- a) Deixe de se verificar algum dos requisitos referidos no n.º 1 ou se verifique a causa de cessação prevista no número anterior;
- b) Seja comunicada a renúncia à aplicação do regime simplificado de determinação da matéria coletável, nos termos e prazos previstos na alínea b) do n.º 3.

Artigo 86.º-B

Determinação da matéria coletável

1 - A matéria coletável relevante para efeitos da aplicação do presente regime simplificado obtém-se através da aplicação dos seguintes coeficientes:

- a) 0,04 das vendas de mercadorias e produtos, bem como das prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas;
- b) 0,75 dos rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS;
- c) 0,10 dos restantes rendimentos de prestações de serviços e subsídios destinados à exploração;
- d) 0,95 dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, dos outros rendimentos de capitais, do resultado positivo de rendimentos prediais, do saldo positivo das mais e menos-valias e dos restantes incrementos patrimoniais;
- e) 1,00 do valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito determinado nos termos do n.º 2 do artigo 21.º

2 - O valor determinado nos termos do número anterior não pode ser inferior a 60% do valor anual da retribuição mensal mínima garantida.

3 - Nos setores de revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao imposto sobre os veículos e de álcool e bebidas alcoólicas não se consideram, para efeitos da determinação da matéria coletável nos termos do n.º 1, os montantes correspondentes aos impostos especiais sobre o consumo e ao imposto sobre os veículos.

4 - O disposto no artigo 64.º é aplicável, com as necessárias adaptações, na determinação da matéria coletável nos termos do n.º 1.

5 - Os coeficientes previstos nas alíneas a) e c) do n.º 1 e o limite previsto no n.º 2 são reduzidos em 50 % e 25 % no período de tributação do início da atividade e no período de tributação seguinte, respetivamente.

6 - As mais-valias e as menos-valias correspondem à diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correções de valor, das depreciações ou amortizações que tenham sido fiscalmente aceites e, no que respeita a ativos depreciables ou amortizáveis, das quotas mínimas de depreciação ou amortização relativamente ao período em que seja aplicado este regime simplificado de determinação da matéria coletável.

7 - O valor de aquisição corrigido nos termos do número anterior é atualizado mediante a aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda publicados por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, nos termos e condições estabelecidos no artigo 47.º

8 - Os subsídios relacionados com ativos não correntes são, quando respeitem a ativos depreciables ou amortizáveis, incluídos na matéria coletável pelo montante que proporcionalmente corresponder à quota mínima de depreciação ou amortização ou, nos restantes casos, nos termos estabelecidos no artigo 22.º

9 - Em caso de correção aos valores de base contabilística utilizados para o apuramento da matéria coletável nos termos do n.º 1 por recurso a métodos indiretos, de acordo com o artigo 90.º da Lei Geral Tributária, é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 57.º a 62.º

10 - Quando o sujeito passivo tenha beneficiado da aplicação do regime previsto no artigo 48.º, não sendo concretizado o reinvestimento até ao fim do 2.º período de tributação seguinte ao da realização, acresce à matéria coletável desse período de tributação a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista nos n.ºs 1 e 4 daquele artigo não incluída no lucro tributável majorada em 15%.

Na conferência realizada no dia 21 de Novembro de 2013, sobre “A reforma do IRC” situação já relatada no capítulo 2, a Professora Ana Maria Rodrigues num dos momentos da sua intervenção relata que com esta reforma foram alterados, revogados e criados respectivamente 58, 18 e 16, artigos do código do CIRC.

Gostava de salientar que ainda que durante esta sua intervenção, é referenciado por esta académica, que o EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization), que significa lucros antes de juros, impostos, depreciações e amortizações), é um dado manipulado. Perdoem esta minha interrogação, onde é que eu já ouvi isto?

Existiu por parte desta comissão um objectivo que é coincidente com esta dissertação, simplificar os processos fiscais das sociedades em causa. No entanto os nossos caminhos são um pouco diferentes.

Na citação que vou descrever seguidamente já se apontava caminhos para uma modificação para estas entidades, sendo a simplificação o objectivo primordial, mas também outras formas de tributar estas mesmas empresas. Como se pode constatar existe já há bastante tempo em Portugal a convicção que se têm de se caminhar para outras formas de lhes apurar a colecta, Rodrigues (2012;83)

O apoio a estas entidades *sui generis*, em nosso entender, poderia ser acompanhado de uma tributação baseada numa simplificação das formalidades fiscais, com a aplicação de métodos simplificados de cálculo do resultado ou do pagamento de imposto, preferencialmente conjugada com adequadas políticas de apoio público.

Segundo Amaral Tomaz (2009: 4) *“os regimes simplificados existentes são geralmente decompostos em três subconjuntos: os baseados em métodos indirectos de aplicação automática em que, partindo das características técnicas da exploração (número de trabalhadores, número de viaturas utilizadas, consumo de água ou energia, área ocupada na actividade, etc.), se estime um rendimento presumivelmente obtido em condições de exploração normal, vulgarmente designado por “rendimento normal”; os calculados uniformemente para um segmento de contribuintes ou sectores de actividade (imposto mínimo, patentes e licenças); e os assentes em variáveis reais de proveitos ou custos que utilize coeficientes técnicos ou simplificações para determinar o rendimento a tributar”.*

O apelo que se faz a regimes de tributação com base em indicadores objectivos para esta tipologia de entidades, constantes do Relatório do grupo de Trabalho para a Simplificação do Sistema Fiscal Português, apoia-se na ideia que (2006: 61): *“(...) as pequenas empresas possuem muitas vezes regimes contabilísticos inadequados – quando os possuem. A administração fiscal não consegue obter informações que permita tributar correctamente estas entidades com base no lucro real, pelo que o recurso a regimes mais simples e de fácil administração se revela apropriado”.*

Porquanto em termos fiscais, se possa e deva admitir a existência de regimes fiscais mais simplificados e, por isso mais adequados à heterogeneidade do universo em estudo, não devem estes ser justificados pela fraca qualidade da informação contabilística. A ideia de que a generalidade das pequenas entidades possuem

informação contabilística de pouca qualidade, ou até não a possuem, requer outras soluções, que passam, em nossa opinião, por uma tentativa de reforço da obrigatoriedade de dispor de informações, que seja essencialmente, adequada para a prestação de informação aos seus destinatários, que tomam decisões económicas com base nessa informação e não tanto para efeitos fiscais, conforme tivemos oportunidade de discutir no ponto 2.

Como se pode observar, existe já muitos entendimentos sobre uma outra forma de tributação para as empresas aqui discutidas e querendo vincular esta minha opinião resistente junto a opinião de Nabais (2013:166)

Assim, regressando ao campo do direito fiscal, parece-nos do maior interesse distinguir entre os referidos três tipos de empresas, de modo a que as exigências que o direito dos impostos faz às empresas, quer em sede das múltiplas e diversificadas obrigações acessórias que têm de cumprir, sejam devidamente pautadas pela ideia de proporcionalidade. Um princípio que, não obstante a sua permanente e, por vezes, até excessiva afirmação, continua longe, muito longe, de ser devidamente observado pelo legislador português.

Por isso, tendo em conta a definição/determinação da matéria colectável das empresas, devem estas ser distribuídas por microempresas, a tributar com base num rendimento determinado de uma forma objectiva e muito simples, pequenas e médias empresas, atributar com base num rendimento real aproximado a apurar através de elementos de natureza fundamentalmente objectiva, e grandes empresas, estas sim, a tributar com base no rendimento real revelado pela contabilidade organizada.

A minha discordância em relação ao autor consubstancia-se na contabilidade organizada. Pois segundo a minha modesta opinião a contabilidade organizada deve se manter. As normas contabilísticas já fazem esta distinção de dimensão de empresas, casos da NCM e do SNC

Esta ideia de simplificação e de outro meio de tributar estas empresas não é inovadora nem tão pouco actual. Recuando um pouco no tempo e fazendo um pouco de história vou descrever algumas passagens de reuniões plenárias da Assembleia da República, acerca desta ideia de mudar o modelo de tributação para as pequenas entidades.

No longínquo ano de 1996, precisamente no dia 13 de Novembro aquando da discussão conjunta, na generalidade, das propostas de lei n.ºs 59/VII - Grandes Opções do Plano para 1997 e 60/VII – Orçamento do Estado para 1997 o então Ministro das Finanças, Professor Sousa Franco no seu discurso cita

Colecta mínima e métodos indiciários é algo que, de uma maneira ou de outra, existe na maior parte dos países da União Europeia. Nós é que criamos o mito de que o vazio fiscal, a pretexto de rendimento normal, significava uma coisa: que os trabalhadores por conta de outrem pagam os impostos que devem e que os outros pagam os impostos que querem! Ora, isto não pode ser.

Como se pode constatar esta minha ideia viaja no tempo e não é inovadora pois já nesta altura se levantava esta preocupação. Mas o Ministro continua

Por outro lado, temos de pôr cobro a uma situação em que um pequeno número de contribuintes paga o essencial dos impostos e um grande número de contribuintes, manifestamente com capacidade de pagar mais, paga pouco ou nada. É nesse caminho que estamos empenhados e é esse o caminho necessário para a justiça fiscal, combinando, naturalmente, a determinação do rendimento real com a luta deliberada contra a fraude e contra a evasão.

Na reunião plenária de 9 de Julho de 1997 é citado por um deputado, Sr. Manuel dos Santos, que um milhão de agentes de agentes declara um volume de negócios inferiores a 2.000 contos por ano (10.000 euros) e que, à data, 90% das empresas portuguesas declaram prejuízos.

E para finalizar com esta ideia que pairou nestes anos, em uma outra reunião plenária de 31 de Outubro de 1997, cito novamente o Sr. Ministro das Finanças, Professor Sousa Franco, que respondia ao então Deputado Manuel Monteiro

Sr. Presidente Sr. Deputado Manuel Monteiro, a proposta da colecta mínima que o governo, entre muitas outras alternativas de métodos indirectos de fixação de matéria colectável apresentou, e relativamente à qual há uma cláusula no Acordo de Concertação Social Estratégica, é uma proposta que não está concretizada em nenhum momento e em nenhuma regra da ordem jurídica portuguesa.

Uma colecta mínima é não um novo imposto mas uma forma de determinação de matéria colectável dos impostos existentes. E consiste em quê? Consiste em estabelecer-se, para determinados contribuintes uma prestação mínima obrigatória anual, relativamente aos quais não haveria, em princípio, qualquer possibilidade de

demonstrar que o respectivo rendimento não foi auferido. Colecta mínima é isto! Nós apresentámo-lo, como uma de várias propostas possíveis, na discussão do orçamento de Estado para 1997, em consequência de uma negociação parlamentar aberta...

Continuando com a fundamentação desta minha proposta descrevendo uma notícia de um jornal diário em Abril de 2011¹⁹ com o título, “Vinte anos de avanços e recuos e de muitas cedências à evasão fiscal – Como as ideias de 1996 foram adaptadas até hoje, mas sem a mesma eficácia”

A reforma fiscal dos anos 80 durante os governos de Cavaco Silva, foi tida como um avanço para a modernidade. Mas ao impor a tributação pelo rendimento real, colocou o ónus da prova num fisco sem meios de averiguar os milhões de contribuintes. Isso facilitou a evasão fiscal.

Entre 1994 e 1996, o grupo de trabalho coordenado por José Silva Lopes anteviu a necessária “adopção de métodos indirectos de determinação da matéria tributável”. Mas dividiu-se sobre o seu uso automático.

Em 1995, o PS venceu as eleições. O OE de 1996 integrou um pedido para legislar sobre os “métodos indiciários” em IRS, IRC e IVA, mas gerou a oposição do PSD, PP e associações empresariais. Em três artigos no jornal Diário de Notícias (1 a 4/3/1996), o então secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, António Carlos Santos, escreveu sobre a urgência desses métodos para alterar o comportamento das empresas. Defendeu vastos poderes à inspecção tributária para passar sobre os segredos profissionais (incluindo o bancário). Em vão.

Os anos seguintes foram palco de vivas reacções. A CIP pressionou o Governo a recuar e os “métodos indiciários” nunca viram a luz do dia, apesar de previstos na Lei Geral Tributária de 1998. O sigilo bancário morreu com o “não” do ministro Sousa Franco, autor da lei do sigilo bancário, criado após divulgação dos dados bancários de Sá Carneiro. Ao arrepio de outros países desenvolvidos, só muito paulatinamente se foi abrindo o acesso aos dados bancários. Os sinais exteriores de riqueza consagrados em 2000, não são ainda seguidos. A IGF redigiu um relatório em que se torna patente a falta de interesse oficial.

Em sua substituição houve duas medidas. Uma em 1998, foi a criação experimental do pagamento especial por conta em IRS e IRC, mas que se foi mantendo. O PSD moveu uma guerra à “colecta mínima”, mas quando foi Governo em 2002 reforçou

¹⁹ João Ramos de Almeida, Jornal Público – Fuga ao Fisco vai obrigar a criar regimes de colecta mínima 17-04-2011

o seu valor. Essa colecta chegou a ser chumbada no Parlamento, mas manteve-se pela sua eficácia no combate à evasão. A segunda foi a criação em 2000 do regime simplificado de IRS e IRC mas numa forma mais recuada do que a prevista e sem índices de actividade sectorial.

Quase vinte anos a mostrar que a proposta dos anos 90 foram sendo alvo de compromissos, sem terem a mesma eficácia. Como mostram as estatísticas fiscais.

Como se pode perceber esta questão é antiga e teve avanços e recuos embora com diversas formas. No entanto não deixo de sublinhar que o objectivo é sempre coincidente, criar uma nova forma de tributação das micro e pequenas empresas, Ferreira (2006:72) cita explicitamente «Defendemos, na verdade, se estabeleça um esquema de tributação por colecta mínima, em vez do actual “pagamento especial por conta”, ainda que se reconheça que esta também é forma de minorar a deterioração existente.»

O autor continua nesta sua caminhada e escreve, Ferreira (2006:72)

Deve acentuar-se que entre nós o Dr. Medina Carreira tem, desde há muito, levantado a sua voz no sentido de a tributação por métodos não assentes nas declarações dos contribuintes, se estender a casos em que não se revelem satisfatórias ou adequadas tributações assentes em declarações dos contribuintes

Como sabemos o preambulo do CIRC diz-nos no seu número 14 «A liquidação do IRC é feita, em princípio, pelo próprio contribuinte, em sintonia com a importância que é conferida à sua declaração no processo de determinação da matéria colectável.»

Conforme normalizado o imposto das sociedades incide sobre o lucro das mesmas, alínea a) do nº1 do artº.3º do CIRC

O IRC incide sobre:

- a) O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas colectivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do nº1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;»

E diz-nos o nº 2 do mesmo artigo «Para efeitos do disposto do número anterior, o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as devidas correcções estabelecidas neste Código», Vasques (2011:79) «Ora, esta vocação de garantias das regras da contabilidade nem sempre casa

bem com a lei fiscal, pois tende a levar as empresas a apresentar resultados que por razões de cautela não espelham toda a sua capacidade contributiva.»

O rendimento real é o ponto de partida da tributação das empresas em IRC. Ribeiro diz-nos que o rendimento real é aquele que corresponde efectivamente ao rendimento obtido. Mas na realidade estes rendimentos reais são difíceis de determinar. Na prática o rendimento real é aquele que provém da contabilidade. Esta forma é fácil de verificação porque mostra o rendimento efectivamente obtido pelo sujeito passivo. Em contraponto temos o rendimento normal que, Ribeiro (2010:24)

A tributação do rendimento normal, diversamente, é apresentada como uma tributação que não 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 à posteriori como a tributação pelo rendimento real, mas à priori, ou seja, num momento anterior à obtenção do rendimento. Por outras palavras, a tributação do 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.

Ainda segundo Ribeiro (2010: 16)

Na história dos impostos, observou-se uma substituição progressiva dos métodos presuntivos de determinação da matéria colectável pela tributação do rendimento fixado com base em elementos de teor contabilístico. Sobretudo a partir da década de 70 do século passado, as sobreviventes expressões de uma tributação presuntiva foram repudiadas nas reformas fiscais que ocorreram um pouco por toda a Europa. Nos dias de hoje, o ciclo inverte-se, supostamente, pois, a tributação do rendimento com base em presunções, como alternativa à tributação fundada nas declarações dos sujeitos passivos e nos elementos contabilísticos fornecidos por aqueles, assume uma importância crescente.

A tributação presuntiva constitui não só um instrumento privilegiado de luta contra a evasão fiscal, mas também um meio de simplificação e praticabilidade da tributação, razões que justificam que lhes seja consagrada uma atenção especial no sentido de ser libertada da carga negativa com que têm vindo a ser estigmatizada.

A circunstância de haver mais contribuintes, a nível mundial, a serem tributados com base em esquemas presuntivos do que com base em elementos de teor contabilístico, não sendo esta realidade exclusiva dos países em desenvolvimento, representa, igualmente, uma razão forte para o tratamento da tributação presuntiva. Nesse sentido pesa, também, o facto de países do primeiro mundo, como a França e

a Itália, entre outros, basearem parte do seu sistema fiscal em mecanismos presuntivos.

Este autor têm ainda a opinião que a tributação presuntiva têm vantagens, Ribeiro (2010:17)

A tributação presuntiva corresponderia a uma solução intermédia entre a tributação do rendimento com base em elementos declarativos e contabilísticos e a tributação do consumo com inegáveis vantagens em termos de eficiência. Isto porque, quando a tributação é feita com base no rendimento médio e não com base num rendimento efectivo, os contribuintes têm um incentivo para produzir acima da média, devido ao facto de aquele excesso ser tributado a uma taxa marginal zero.

Aqui está, no meu entender mais um ponto de partida para mudar a tributação deste tipo de empresas, conforme proposta no ponto **5.1. Nova forma de tributação**, e libertar estas organizações do problema de, facturar muito ou pouco ou ter elevados ou baixos custos que lhes irá aumentar ou diminuir a base tributável conforme se apresenta o ano. No meu entender, a realidade actual pode ser melhorada para que exista uma maior agilidade no funcionamento destas empresas no nível fiscal, particularmente do IRC.

Mais uma vez sublinho este tema, que deve existir para estas empresas uma simplificação fiscal.

O que acontece agora ao nível do apuramento do IRC, na minha opinião, para este tipo de empresas é uma grande complicação. Tenho esta opinião e querendo reforçá-la cito Vasques (2011:79)

Ora, esta vocação de garantia das regras da contabilidade nem sempre casa bem com a lei fiscal, pois tende a levar as empresas a apresentar resultados que por razões de cautela não espelham toda a sua capacidade contributiva. É por isso que o Código do IRC, construindo embora o lucro tributável com base no resultado contabilístico, introduz neles as correcções necessárias “para tornar em consideração os objectivos e condicionalismos próprios da fiscalidade”, como se afirma no preâmbulo do diploma. Vale isto dizer que a par do balanço contabilístico o legislador tributário obriga à elaboração de um balanço fiscal, orientado para a liquidação de impostos sobre o rendimento e feito de especificidade diversas.

As especificidades deste balanço fiscal, a sua divergência face às regras da contabilidade e os custos de gestão acrescidos que a sua elaboração representa para as empresas têm sido temas de acesa discussão entre a doutrina. E essa discussão tem-se tornado especialmente viva nos últimos tempos em virtude da tendência recente de harmonização das regras contabilísticas à escala internacional e de deslocação progressiva dos poderes de normalização contabilística para as instâncias europeias.

5.3 QUAL OS PROBLEMAS DA PROPOSTA

Esta proposta enferma de um problema constitucional, para melhor esclarecimento, Dourado (2007:630)

Assim, entendemos que o ar. 73.º da LGT deve ser interpretado em conformidade com o art. 104.º n.ºs 1 e 2 da CRP. Isto significa que ele deve ser interpretado como uma recomendação ao “legislador” (de acto legislativo), regulamento e acto pararegulamentar), no sentido de utilizar, tanto quanto possível, presunções *iuris tantum*, evitando as presunções inilidíveis (e as ficções), de forma que a tributação incida sobre a capacidade contributiva e, fundamentalmente, sobre o rendimento real, como exige a Constituição

Pode nascer aqui nesta proposta fortes críticas, são elas:

- A primeira, este tipo de rendimento do tipo normal não será uma coisa do passado?
- A segunda, já referenciada, esta forma de tributação enferma de inconstitucionalidade?

Para esta forma de tributação a este propósito, Morais (2007:168)

O imposto deve incidir sobre o rendimento real. Assim determina o art.104.º, n.º 2, da CRP (a tributação das empresas incide, fundamentalmente, sobre o rendimento real).

O rendimento real é apurado a partir da contabilidade, o que, em princípio, assegura a efectividade das operações consideradas. Isto sem ignorar o convencionalismo que sujaz ao seu cálculo.

É desta forma de determinação do rendimento que nos temos vindo a ocupar.

Mas há que admitir a existência de situações em que tal método de apuramento do rendimento tributável resulta inadequado: ou porque não é exigível que o sujeito passivo realize complexas operações que o sistema supõe; ou porque o apuramento

feito por tal forma deve ser entendido, no caso concreto, como não traduzindo a realidade.

Têm de ser admitidas formas mais grosseiras de determinação do rendimento, com recurso a métodos indiciários, a presunções. Porém, ainda aqui, o objectivo será determinar qual o rendimento real.

Daí que a tributação pelo *rendimento real presumido* não suscite, por princípio objecções de constitucionalidade.

Opção diferente é a de tributar o *rendimento normal*: o imposto incidirá, então, não sobre o rendimento que o contribuinte obteve, mas sobre o rendimento que poderia ter obtido (em circunstâncias normais de exploração, atentas as características e dimensão da sua empresa).

Este tipo de sistemas apresenta como inegável vantagem a sua simplicidade (abdica-se de tentar saber qual o rendimento de cada contribuinte). Porém, poderá resultar, facilmente, em situações de puro arbítrio, de exigência de imposto sem a correspondente capacidade contributiva.

Daí o seu progressivo abandono, que culminou com a sua proibição, ao menos como regra, pelo art.104.º, n.º 2, da CRP

O princípio da tributação do rendimento normal foi pedra basilar da reforma de 1929, da autoria de OLIVEIRA SALAZAR. O que se compreende nas circunstâncias do tempo: a necessidade de assegurar um fluxo regular de receitas, condição indispensável ao esforço extraordinário de saneamento das finanças públicas que, então, era exigido; a incapacidade da generalidade das empresas para cumprirem com as “obrigações acessórias” que a determinação do rendimento real efectivo implica: a incapacidade da administração fiscal para controlar as declarações dos contribuintes e, até para levar a cabo uma determinação indiciária de cada sujeito passivo.

A denúncia dos defeitos deste método coube a TEIXEIRA RIBEIRO, o qual porém, não deixou de o acolher como regra de determinação do rendimento colectável – ainda que só relativamente às pequeníssimas empresas – no Código da Contribuição Industrial (“antecessor” do CIRC), de que foi principal autor.

Os impostos “nascem” da lei, norma n.º 2 art.º 103.º da CRP, Canotilho, Moreira (2007:1098) «2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes» e diz-nos o n.º 2 do art.º 104º da CRP, Canotilho, Moreira (2007:1098), «2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real». Conforme já questioneei, esta proposta

têm um problema domiciliado em inconstitucionalidade implícita, Canotilho, Moreira (2007:1100)

III. No que respeita à tributação das empresas (nº 2), entre as duas soluções típicas possíveis – ou seja, por um lado, a tributação dos lucros reais (que incide sobre os lucros realmente verificados, os quais são naturalmente variáveis de ano para ano) e, por outro lado, a tributação dos lucros normais (que incide sobre os lucros que se obteriam em condições normais e que isso, podem exceder ou ficar aquém dos efectivamente obtidos, assim se premiando as gestões mais lucrativas e castigando as menos lucrativas) -, a Constituição optou pela primeira. Tal opção, porém, exige um sistema fiável de informação sobre os resultados das empresas, pelo que, não sendo isso possível em muitos sectores, acabam por ser tributados não os lucros efectivamente auferidos mas sim os presumivelmente realizados. Foi certamente para ter em conta tal situação que o preceito constitucional apenas exige que a tributação incida «fundamentalmente» sobre o rendimento real das empresas. Em contrapartida, a Constituição não impõe uma tributação progressiva das empresas, pelo que o imposto pode ser proporcional.

Também quero realçar, Matias (2012:142)

No que toca à tributação das empresas, a mesma incide fundamentalmente sobre o rendimento real. Tal significa que a tributação em IRC não deve assentar primordialmente em presunções, mas antes nos lucros obtidos e apurados a partir da contabilidade. Esta a razão pela qual a tributação assente em regimes simplificados tem de assumir um carácter subsidiário e optativo por parte do contribuinte.

Nesta última citação sublinho o escrito «que a tributação em IRC não deve assentar primordialmente em presunções» e o descrito na citação anterior «consagra o princípio da tributação dos rendimentos reais, não sem uma ressalva que abre a porta à introdução de esquemas de tributação por presunções ou estimativa» em ambos existe uma opinião que pode existir uma outra opção.

Devemos sublinhar que o normalizado na lei diz «Fundamentalmente» será que existe também outra opção? Penso que foi isto que quis transmitir, Vasques (2011:129)

Quanto à tributação das empresas, o n.º 2 do artigo 104.º consagra o princípio da tributação dos rendimentos reais, não sem uma ressalva que abre a porta à introdução de esquemas de tributação por presunções ou estimativa, ditada por razões de simplificação ou pela falta de cooperação do próprio contribuinte no apuramento da verdade fiscal.

A este propósito Ribeiro (2010:29) têm uma parecer de que uma outra opção está contemplada

Consequentemente, a referência ao rendimento real feita no artigo 104.º, n.º 2, da CRP deve ser interpretada, em especial devido à inclusão do advérbio fundamentalmente, não no sentido de fixar uma regra, mas de admitir excepções à exigência da tributação do rendimento efectivamente obtido, quando os sujeitos passivos forem empresas – quiçá devido às dificuldades de determinação do rendimento destas.

Quero ainda sublinhar o citado, nas Jornadas homenagem a R. F Ferreira/ Comemorações do ISCAL / Fiscalidade e contabilidade num contexto de mudança realizado em 21 de Maio de 2012 em Lisboa no Centro de reuniões da FIL no Parque das Nações, por Carlos Baptista Lobo e Clotilde Celorico Palma numa apresentação com o tema “Relações entre a Fiscalidade e a Contabilidade” citam os autores

- ✓ Situação portuguesa: O princípio de tributação pelo lucro real é acolhido entre nós desde logo na Constituição da República Portuguesa (CRP), ao determinar, no n.º2 do artigo 104.º, que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.
- ✓ Situação portuguesa: A regra constitucional da tributação pelo lucro real suscita essencialmente três problemas:
 - ❖ (i) saber qual o seu alcance subjectivo, i.e., o que deverá entender-se por tributação das empresas
 - ❖ (ii) determinar qual o verdadeiro alcance do advérbio fundamentalmente;
 - ❖ (iii) saber qual o sentido exacto do princípio da tributação do rendimento real: o que impõe e o que impede tal princípio em matéria de definição e determinação da matéria colectável.
- ✓ Situação portuguesa: As peças contabilísticas representam mais perfeitamente a realidade económica, correspondendo o depósito sobre o

balanço contabilístico o mecanismo que melhor cumpre as exigências da capacidade contributiva.

- ✓ O princípio de tributação pelo lucro real resulta do princípio genérico da capacidade contributiva.
- ✓ Situação portuguesa: A expressão “fundamentalmente” utilizada pelo legislador no artigo 104.º da CRP visa, em sentido positivo, estabelecer uma obrigação de apuramento do lucro tributável tendo por base essencialmente o lucro contabilístico e, em sentido negativo, a aceitação de correcções ou presunções que, não correspondendo a uma alteração do lucro contabilístico, o conformem aos objectivos e princípios do DF.
- ✓ O sistema fiscal assume as regras contabilísticas porque entende que conduzem ao perfeito e completo apuramento do rédito da organização. Contudo, a função fiscal impõe pontuais e contadas distorções face à realidade económica de forma a tutelar, na plenitude, dimensões subjacentes ao interesse fiscal, como a simplicidade no apuramento do rendimento, a prevenção da evasão fiscal e a condução da política económica através das regras do imposto.
- ✓ Apesar de se ter retirado do texto do Código do IRC qualquer remissão expressa para os princípios contabilísticos, “*os princípios contabilísticos geralmente aceites*” ou “*os são princípios contabilísticos*” têm que ser aplicados tendo em vista a obtenção da justiça fiscal.
- ✓ Com efeito, estes princípios são um elemento a considerar na aplicação da lei, uma forma subsidiária de resolver questões directamente ligadas à quantificação fiscal do lucro.

Não querendo esquecer o que é referenciado pela comissão para a Reforma do IRC – 2013 (2013:80) acerca deste assunto²⁰ quando enuncia várias soluções para o cálculo do imposto para micro e pequenas e médias empresas

Um quinto modelo seria baseado em métodos indirectos de aplicação automática, em que, partindo-se das características técnicas de exploração (v.g., número de trabalhadores, número de viaturas utilizadas, consumo de água ou energia, área ocupada na actividade), se estimaria um rendimento presumivelmente obtido em

²⁰ Uma Reforma do IRC orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego

condições de normais de exploração. Todavia, uma tributação desta natureza poderia conduzir a eventuais problemas de inconstitucionalidade.

Não querendo “fugir” às responsabilidades constitucionais parece que existe margem para se poder tributar sem ser exclusivamente pelo rendimento real, Nabais (2010:171)

Outro aspecto do recorte constitucional da tributação das empresas, prende-se com o sentido da exigência da tributação das empresas pelo seu rendimento real constante do nº 2 do art. 104.º da Constituição. Ora bem, temos por seguro que este preceito, embora inserido no específico recorte constitucional do nosso sistema fiscal, que a nossa Constituição contém, mais não é do que uma concretização, uma explicação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal.

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, 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.

O legislador há-de poder estabelecer a tributação com base em rendimentos que não sejam rendimentos reais designadamente em relação aos pequenos contribuintes e às empresas com elevado potencial evasão fiscal. Uma ideia a favor da qual militam diversos argumentos

Será que existe espaço para se mudar a Constituição neste caso específico. Os tempos evoluíram e acho que se deveria criar uma outra regra constitucional para se tributar as empresas principalmente este tipo de sociedades. Poderá se argumentar que estamos a discriminar umas em relações a outras. Mas isso já existe em diversa legislação conforme já descrevi aquando da definição de micro e pequena empresa. Micro e pequenas empresas não são cópias menores das grandes são organizações diferentes por isso poderiam ter um tipo de tributação diferente. Para isso teríamos de ter um artigo na Constituição que lhe desse “abertura”. Alguns fiscalistas já o referiram, conforme já descrito, finalizo com Nabais (2010:492)

Mas cumprido que foi o programa constitucional de reforma fiscal nas etapas referidas, é caso para perguntar se ainda fará sentido a manutenção de uma norma como a do art. 104.º da Constituição. Um preceito constitucional que, para além de não ter paralelo nas constituições em geral, ou constitui verdadeiro obstáculo à imperiosa necessidade de o legislador ordinário moldar o sistema económico, mormente num sistema de economia tão aberto ao exterior quanto o português, como é o que acaba por acontecer com as exigências relativas à tributação do rendimento pessoal e do rendimento empresarial (n.ºs 1 e 2), ou se releva praticamente inócuo, como é o que ocorre em absoluto com as exigências relativas à tributação do património (n.º 3) e, em larga medida, com as respeitantes à tributação do consumo (n.º 4).

Por isso, compreende-se que, hoje em dia, nos inclinemos claramente no sentido de o recorte do sistema fiscal, esse ou qualquer outro, ser afastado do texto constitucional, devendo o mesmo ser eliminado numa próxima revisão constitucional.

Esta opinião de que este tema não é um assunto encerrado está disperso por diversa monografia especializada no assunto. Passo a descrever mais uma de Ferreira (2006:71)

Atente-se que é quase lugar-comum dizer que tributar as empresas por lucros inexistentes é inconstitucional. A Constituição da República consigna que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real”. Porém, poucos advertem que neste texto da Constituição (n.º3 do seu art.104º) figura a expressão “fundamentalmente” da qual bem pode retirar-se não ter a tributação, necessariamente, de ser, sempre ou apenas, sobre o lucro, ou só em relação ao lucro.

Temos lembrado “lucro contabilístico” não coincide com “lucro fiscal” e que quando na Constituição se fala de “rendimento real” quer dizer-se “rendimento apurado nos termos da lei fiscal”, e não “rendimento contabilístico” nem rendimento declarado.

Pelas descrições apresentadas já se percebeu que este tema é polémico. Existe um problema constitucional que, no meu humilde pensamento destes temas, só se poderá resolver definitivamente com a alteração da Constituição da República. Será pacífico perceber que este tema, se for por alguma razão posto na agenda de uma reforma, terá

forte contestação. Quem se irá opor? Será sem dúvida as associações patronais destas empresas, pois dirão que estamos perante uma discriminação entre empresas.

Acho que também o partido maioritário que estiver na oposição, por questões meramente políticas se irá também opor. Já estamos habituados a estes cenários. Uma reforma acarreta sempre uma mudança de paradigma e com certeza irá mudar substancialmente alguma coisa. Por isso é uma reforma e não um ajustamento. No entanto acho que existe algumas vantagens para as empresas que, com base nesta alteração proposta, iriam ter algumas melhorias. Acho até que tanto as empresas, em causa, como a própria AT e consecutivamente o Estado (todos nós) têm ganhos significativos. Eles são de natureza económica e monetária.

Quase a terminar este capítulo passo a descrever mais uma citação de Ferreira (2006:115)

Diz-se que as leis buscam a justiça, ou que quem legisla por esta de deve nortear. As leis são feitas para ser aplicadas. Na aplicação concreta verifica-se que em muitos casos a justiça está longe de ser alcançada e razões várias se apontam. Pode acontecer que o legislador tenha ponderado mal o ideal de justiça ou que os intérpretes da lei ou os seus executores ou destinatários estejam a considerar – mal ou bem – o que a lei estabeleceu na sua abstração e generalidade.

Tendo o legislador, naturalmente, o dever de buscar a justiça no seu mais amplo significado, o que se consigna na lei pode, todavia, não passar da, digamos, **justiça formal**.

Quando e como se deve qualificar uma lei de injusta? A lei prevê factos e estatui as consequências da acção ou omissão. A estatuição pode gerar injustiça a dada pessoa ou em dado caso concreto, mas isso poderá não bastar pra qualificar a lei de injusta porque a lei regula em abstracto. De tal modo que na sua aplicação se diz, correntemente, que a justiça é cega.

Termino este capítulo dizendo que a proposta que aponto é justa e têm consistência para ser, pelo menos, pensada. Todos sabemos que estas empresas são diferentes. Conforme citado pelos autores, a mudança é necessária e importante. Existe algum caminho já percorrido e algum conhecimento. Tomei nota que não existiu, até à data, vontade política de mudar. É certo que a mudança irá conduzir a um descontentamento pois esta proposta acolhe um pagamento de um tributo. Este facto hoje, na sua grande maioria,

não acontece. Realço também que está em curso a reforma do IRC que trará consigo uma modificação. Acho que tal passo não irá trazer estas entidades para o “espaço” fiscal que se pretende, basta que para isso não adiram ao regime simplificado. É de lembrar e sublinhar que os prejuízos fiscais vão poder ser deduzidos em um número maior de anos. O problema que persiste é sem dúvida alguma a inconstitucionalidade. Das reflexões dos autores penso que este problema é ultrapassável. Notei também que a palavra “fundamentalmente” é marcada na maioria dos textos e que, na minha ideia, é uma porta aberta. Torna-se indispensável que da parte da AT exista a necessidade de se aplicar a outros temas e esta alteração irá trazer consigo mais espaço ao “largar” estas entidades de pequena dimensão. E por fim gostaria de exaltar com alguma relevância que no meu ponto de vista, conforme demonstrado, a contabilidade é necessária, acho até imprescindível. Tenho a certeza que se incorria num erro clamoroso em se abandonar a contabilidade organizada.

6. VANTAGENS DA PROPOSTA

Gostava de começar este capítulo com um título de um texto que vou de imediato citar, Rodrigues (2012:85)

As mediadas previstas no Memorando de Entendimento da «Troika» visam, no essencial, cumprir com as metas orçamentais e estimular a competitividade da economia nacional. A procura destes dois importantes objectivos de política permitiu trazer à colação o importante papel que cabe às PE e às ME, enquanto agentes de desenvolvimento a privilegiar na nossa economia em profunda crise. As opções contabilísticas e fiscais para essas entidades devem facilitar as suas capacidades de internacionalização, bem como reforçar as medidas necessárias a um aumento da sua competitividade, para além do sempre desejável aumento das receitas fiscais. Assim e baseada na ideia actualmente dominante, que importa reduzir os encargos administrativos das mais pequenas entidades através da simplificação dos procedimentos de reporte financeiro bem como de modelos simplificados de tributação, acabou por se incluir, no Memorando de Entendimento a hipótese de uma futura aplicação de um modelo de relato e de tributação numa base de caixa.

Os impostos são sem sombra de dúvida uma obrigação constitucional que está regulada no seu art.º 103. n.º1, Canotilho, Moreira (2007:1087) «O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza». Ainda segundo os autores Canotilho, Moreira (2007:1093), «Os impostos são uma das poucas obrigações públicas dos cidadãos constitucionalmente consagradas...».

A finalidade dos impostos é suprir as despesas de um Estado, Catarino, Guimarães (2012:17)

Antes disso, porém, importa reter que a finalidade dos sistemas é hoje mais complexa do que tradicionalmente foi. Em épocas mais recuadas em que a própria ideia de sistema não se encontrava sequer tão desenvolvida, os impostos lançados visavam tão-somente financiar a actividade do Rei e da sua casa Real e, inerentemente, a prossecução dos fins típicos dessa esfera, a saber: a defesa e a segurança e os empreendimentos ligados a afirmação da soberania. Temos assim

que, tradicionalmente, o imposto sempre teve uma função essencialmente reditícia ou financeira-propiciar receitas públicas.

Este classicismo financeiro foi entretanto abandonado. De modo que a ideia da repartição justa dos rendimentos e da riqueza que hoje se consagra na Constituição portuguesa é uma ideia relativamente nova e, até certo ponto, alheia àquela ideia mais clássica. Ela espelha uma visão marcadamente intervencionista dos poderes públicos na distribuição dos rendimentos obtidos e da riqueza possuída pelos cidadãos. E legitima a utilização dos sistemas fiscais para uma alargada diversidade de fins.»

Continuando com esta ideia que os impostos são importantes para o Estado e em particular para a prossecução dos fins a que se destinam, as despesas com o funcionamento da sociedade, descrevo mais uma citação, Vasques (2011:11) «O dever de pagar impostos constitui, por isso, uma das marcas distintivas mais fundas da moderna vida em sociedade...» e ainda

O ponto que antes do mais importa reter é o de que o imposto, enquanto receita que exprime um dever colectivo de financiamento da comunidade, surge ao mesmo tempo que surge o estado moderno, marcando-o logo à nascença como um Estado Fiscal. A formação deste Estado Fiscal, marcado fundo pelo imposto e pela distinção entre o erário público e o património particular, não constituiu, no entanto, um processo simples nem se produziu ao mesmo tempo em toda a parte, mostrando-se lenta e espinhosa a desmontagem do aparelho das finanças dominais herdado da Idade Média».

Não podemos ignorar que o cumprimento das obrigações fiscais, quer para as empresas quer para a AT têm custos associados, Lopes (2008:25)

O objectivo principal da cobrança de impostos é, historicamente, a obtenção de receitas necessárias ao financiamento das despesas do sector público. A imposição fiscal representa, assim, uma transferência de recursos dos contribuintes, individuais e colectivos, para o Estado.

Esta transferência origina quatro tipos de custos: de redução da capacidade económica; de eficiência; administrativos; e de cumprimento.

Em primeiro lugar, o custo o custo mais óbvio é aquele que deriva da redução da capacidade económica dos indivíduos por virtude do pagamento de impostos, custo e sacrifício esse que pode e deve ser confrontado com os benefícios resultantes das despesas públicas que o mesmo permite financiar.

Os custos de eficiência surgem de os impostos arrastarem consigo modificações ou comportamento económicos eficientes dos agentes – indivíduos ou empresas – actuando, por exemplo, como desincentivo ao esforço, à iniciativa ou ao risco, e alterando as escolhas de consumo e de produção, o que pode conduzir a perdas para a economia.

Por sua vez, os custos administrativos correspondem às despesas suportadas pelos contribuintes no cumprimento das suas obrigações fiscais. O conjunto dos custos administrativos e de cumprimento constitui os custos de funcionamento do sistema fiscal. Estes decorrem dos recursos utilizados na manutenção e funcionamento do sistema fiscal (ou de um imposto em particular), e que seria poupados se o sistema fiscal (ou o imposto) não existisse.

A necessidade de minimização dos custos de funcionamento foi sublinhada pela primeira vez por Adam Smith, na suas célebres quatro máximas acerca dos impostos em geral: igualdade; certeza; conveniência no pagamento; e economia na cobrança.

Todavia, só tardiamente os custos da tributação começaram a ser objecto de atenção na literatura fiscal.

Esta mesma autora numa Conferência Internacional realizada em cooperação entre a OTOC e o IDEFF, subordinada ao tema «Problemas Contabilísticos e Fiscais das PME», realizado em Lisboa, no dia 30 de Outubro de 2009, no Centro de Congressos de Lisboa, na sua intervenção ilustrou bem estes de custos

Figura 6.1 Custos de cumprimento Sector Público

CUSTOS DO SECTOR PÚBLICO (administrative costs)

CUSTOS ADMINISTRATIVOS



Custos incorridos pela administração fiscal

- ❖ custos com o pessoal;
- ❖ equipamento;
- ❖ alojamento;
- ❖ viagens;
- ❖ entre outros.

Fonte: Adaptada da CONFERÊNCIA INTERNACIONAL CTOC/IDEFF

Figura 6.2 Custos de cumprimento Sector Privado

CUSTOS DO SECTOR PRIVADO (compliance costs)

CUSTOS DE CUMPRIMENTO



Custos incorridos pelos contribuintes no cumprimento




- ❖ Custos de “tempo”
- ❖ Custos monetários directos
- ❖ Custos psicológicos


Fonte: Adaptada da CONFERÊNCIA INTERNACIONAL CTOC/IDEFF


Estes custos do sector privado são desenvolvidos pela autora da seguinte forma


Figura 6.3 Custos de cumprimento das Empresas

CUSTOS DE CUMPRIMENTO DAS EMPRESAS

INTERNOS  tempo gasto internamente no cumprimento das tarefas fiscais e valorado segundo a taxa de remuneração de cada colaborador

EXTERNOS  valor dos honorários quando a empresa recorre a ajuda externa de especialistas

INVOLUNTÁRIOS  custos que o contribuinte necessita obrigatoriamente de suportar para cumprir com as suas obrigações legais.

VOLUNTÁRIOS  custos de planeamento fiscal incorridos pelo contribuinte de modo a diminuir o montante dos seus impostos.

Fonte: Adaptada da CONFERÊNCIA INTERNACIONAL CTOC/IDEFF

O que retiramos destes dados é que se o sistema for mais fácil, estes custos podem ser mais baixos e pode trazer um maior voluntarismo por parte dos sujeitos passivos.

Fundamento esta minha opinião na figura abaixo (origem DGCI)

Figura 6.4 Condições que aumentam o nível de cumprimento voluntário



Fonte: Adaptada da DGCI (2005), Simplificação do Sistema Fiscal

6.1 GANHOS DA AT

Figura 1.13 - Simplificação Fiscal e custos de cumprimento

ADMINISTRAÇÃO FISCAL -> quanto mais simples for a legislação fiscal, menos ambiguidades se criam na sua aplicação.

Fonte: Adaptada da CONFERÊNCIA INTERNACIONAL CTOC/IDEFF

Até à reforma dos anos 80, onde “nasceu” o IVA, IRS e IRC, a AT podia presumir os rendimentos dos sujeitos passivos e assim podia tributar com essa presunção. Com a reforma foi abandonado este método e passou-se para o método de tributação pelo rendimento real. A AT a partir desse momento passou a ter valores declarados pelos contribuintes e tributa-los com base nesses dados. Como sabemos a AT não tem meios suficientes para averiguar a veracidade destes valores. A minha ideia explanada neste trabalho é passar a tributar as micro e pequenas empresas conforme exemplo no capítulo 5, no ponto **5.1 Nova forma de tributação**, por rendimentos presumidos com base em indícios claros e realistas.

Os recursos da AT para recolher impostos podem ser minimizados, Lopes (2008:7)

A preocupação com esse custos da tributação não é de agora. É bem antiga. Já o sábio Adam Smith, logo ao abrir do capítulo sobre impostos (On Taxes) da Riqueza das Nações, na quarta máxima respeitante aos impostos em geral, advertia que cada imposto deve ser concebido de modo a retirar dos cidadãos o mínimo possível acima da receita que traz para o tesouro público. E explica aí as várias formas por que os impostos podem afinal tirar da economia privada mais do que trazem para a economia pública. Refere explicitamente os impostos que exigem um grande número de funcionários, cujas remunerações “podem comer uma grande parte do produto do imposto”

Ainda a este propósito de ganhos da AT com esta modificação proposta Carreira (2005:152)

A conjugação de diferentes critérios permite a organização desses “grupos”: a natureza da actividade, o tipo de sociedade, o valor do capital social ou do activo líquido, o número de empregados, nomeadamente, são idóneos para o efeito.

Numa economia de “serviços”, com a utilização de tecnologias avançadas e a produção de altos valores acrescentados, o número de empregados teria uma importância secundária em muitos casos.

É seguro que o regresso a um criterioso sistema de “agrupamentos” seria muito mais adequado que o regime em vigor

*

Adicionalmente, seria possível reorganizar a Administração Fiscal em termos muito mais eficazes e racionais. A estruturação dos serviços, o número de funcionários efectivos e a sua qualificação seriam compatibilizados com as exigências de cada “grupo”.

No ano de 2012 foram feitas em Portugal 87.855 inspecções menos 3,6 % que em 2011. Quanto às declarações entregues a AT detectou que 82,5 mil contribuintes não tinham entregues declarações de rendimentos em 2012. Destes números 35,7 mil liquidações foram “esquecidas” pelas empresas. Estes números poderiam ser reduzidos com a proposta de tributação neste trabalho. Adicionalmente, segundo este estudo, trará mais imposto recolhido para a AT e consecutivamente para os cofres do Estado. Se nos situarmos no número, já indicado neste trabalho, destas empresas que são a maioria do tecido empresarial em Portugal, e se pensarmos em quantas não pagam qualquer imposto vamos com certeza perceber que qualquer que seja o número é com certeza muito maior que aquele que é recolhido presentemente. Temos ainda os custos já detectados que a AT têm com estas inspecções, que com esta proposta deixaria de a registar nos custos da máquina fiscal. Ora os impostos recebidos mais os custos abandonados teríamos inequivocamente ganhos com alguma relevância para a AT. Não são apresentados valores específicos pois não foi possível recolher por parte da AT os custos com as inspecções a estas empresas. Creio que será uns milhões de euros.

6.2 GANHOS DAS EMPRESAS

Figura 6.5 Simplificação Fiscal e custos de cumprimento

CONTRIBUENTES -> quanto mais simples for a legislação fiscal, melhor compreendem o sistema fiscal, menores são os custos de cumprimento dos contribuintes para:

- ❖ determinar o montante de imposto a pagar;
- ❖ cooperar com a administração fiscal.

Fonte: Adaptada da CONFERÊNCIA INTERNACIONAL CTOC/IDEFF

É certo que sabemos que existe um custo por parte das empresas quando cumprem com as obrigações fiscais, quer elas sejam obrigações declarativas ou de pagamento.

Este trabalho também pretende demonstrar que a redução dos custos das empresas no que diz respeito ao pagar impostos é um factor importante, Lopes (2008:7)

Quanto custa pagar impostos em Portugal? Eis um título que nos transporta para uma problemática bem pouco conhecida, para não dizer ignorada, quer pelo público em geral, quer pelos decisores de política fiscal. Pagar impostos, na verdade, em Portugal e por toda a parte, não custa só o dinheiro que os contribuintes desembolsam a favor do Fisco; custa bem mais do que isso.

Segundo Lopes (2008:367), as pequenas empresas, com um volume de negócios inferior a dois milhões de euros, gastam com a actividade de pagar impostos cerca de 5,27 % do seu volume de negócios.

Este trabalho inclui apenas as obrigações declarativas e de pagamento ao nível do IRC. No entanto, estas são bastantes e têm por parte das empresas um dispêndio de tempo de dinheiro considerável. Claro que esta minha quantificação se faz em relação à estrutura deste tipo de empresas.

Na proposta de lei n.º 175/XII, com base no relatório da comissão para a reforma do IRC de 2013, está referido que as empresas gastam em média 23 horas de cumprimento fiscal em relação à média europeia.

Continuando neste tema quero deixar aqui mais um testemunho Lopes(2013:141)

Assim, à medida que a empresa aumenta de dimensão, os custos de cumprimento vão diminuindo em percentagem do volume de negócios, variando de 5,27%, nas pequenas unidades, até 0,05%, nas organizações de maior dimensão

Estas empresas ao nível das obrigações declarativas têm; MOD 22; TRIBUTAÇÃO AUTONOMA; PAGAMENTOS POR CONTA; PAGAMENTOS ESPECIAIS POR CONTA; IES COM ANEXOS;

Não faz muito sentido que estes tipo de empresa esteja sujeita às mesmas obrigações fiscais que uma grande empresas.

Então feito o balanço, similar ao dos ganhos da AT, as empresas com esta forma de tributação deixariam de despender alguns custos com o cumprimento fiscal. Conforme já referido, pelo efeito da simplicidade. Se fizermos uma conta muito simples, colocarmos os 5,27% de custos de cumprimento no produto com o volume de negócios:

Figura 6.6 Volume de negócios versus custos de cumprimento

	Volume de Negócios			
	50.000,00	75.000,00	100.000,00	150.000,00
5,27%	2.635 €	3.953 €	5.270 €	7.905 €

Como se pode verificar o pagamento mínimo de imposto é inferior a qualquer valor apresentado. Que fique explícito que os custos de cumprimento fiscal não desaparecem na totalidade mas serão nesta perspectiva bem menores.

Em jeito de conclusão, conforme explicitado todos ficam a ganhar com esta alteração. O que fica claro é que os custos de cumprimento quer por parte da AT quer por parte das empresas irão seguramente ser mais baixos. Aqui evidentemente iríamos ter ganhos relevantes para ambas as entidades. Por parte da AT passaria a existir outros ganhos associados pelo facto de poder existir mais inspeções a outro tipo de empresas. Não vejo nesta alteração para qualquer entidade algum prejuízo. Passará a existir ainda uma maior simplificação que pode levar a uma melhor compreensão e uma menor resistência por parte das empresas. Querendo ganhar alguns adeptos da simplificação direi o que descreve, Nabais (2013:163) «Uma resposta que tem a ver como resposta simplificar, simplificar, simplificar, até porque o nosso modelo fiscal é de todo insustentável.»

Poderei dizer, que com esta mudança, ganham as empresas, ganha a AT e subsidiariamente ganha o Estado, o País e claro todos os cidadãos.

7. CASO PRÁTICO

Irei neste capítulo exemplificar um caso real de uma empresa. Na figura abaixo ilustro o processo de uma obrigação declarativa prevista na alínea b) nº.1 do art.º 117 e nº.1 do art.º 120 do CIRC e já referenciada no capítulo 5.

Figura 7.1 Exemplo Diagrama de tributação



Fonte: Adaptado Diagrama de tributação

Nas figuras seguintes ilustro, exemplo de um caso real, uma obrigação declarativa, do normalizado do CIRC, de uma empresa com um volume de facturação inferior a 150.000 euros em dois anos consecutivos mais concretamente em 2011 e 2012.

Esta empresa teve prejuízos contabilísticos e como consequência prejuízos fiscais. Conforme já referi esta empresa vai poder estar bastantes anos a deduzir estes prejuízos dos anos 2011 e 2012 aos hipotéticos lucros futuros, se os tiver.

O exemplo está demonstrado nos MOD22 enviados pela empresa à AT.

Figura 7.2 Exemplo de MOD22 Quadro 01 Ano 2012 de uma empresa

01	PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO	EXERCÍCIO
1	De 2012-01-01 a 2012-12-31	2012

Fonte: MOD22 enviado por uma empresa para a AT em 2012

Figura 7.3 Exemplo de MOD22 Quadro 07 Ano 2012 de uma empresa

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	-24.836,99
	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos fixos tangíveis não depreciáveis e ativos intangíveis com vida útil indefinida [art.º 22.º n.º 1, al. b)]	702	0,00
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	703	0,00
	Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	0,00
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	705	0,00
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	0,00
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	0,00
	SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	-24.836,99
	Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	0,00
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	0,00
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	711	0,00
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)	712	0,00
	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	0,00
	Pagamentos com base em ar-ões (art.º 18.º, n.º 11)	...	
	Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro]	742	0,00
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	0,00
	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	0,00
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3 al. a)]	745	0,00
	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 65.º)	746	0,00
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	0,00
	Subcapitalização (art.º 67.º, n.º 1)	748	0,00
	Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte (art.º 68.º)	749	0,00
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	750	0,00
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º e 65.º do EBF e Estatuto do Mecenato Científico)	751	0,00
	Encargos financeiros não dedutíveis (art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	0,00
		752	1.980,72
	SOMA (campos 708 a 752)	753	-22.856,27
A ACRESCER (cont.)			
	PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753) (A transportar para o Quadro 09)	777	22.856,27
	LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (A transportar para o Quadro 09)	778	0,00

Fonte: MOD22 enviado por uma empresa para a AT em 2012

Figura 7.4 Exemplo de MOD22 Quadro 09 Ano 2012 de uma empresa

09 APURAMENTO DA MATÉRIA COLETÁVEL								
(transporte do Q. 07)	Cód.	Regime geral	Cód.	Com redução de taxa	Cód.	Com isenção	Cód.	Regime Simplificado
1. PREJUÍZO FISCAL	301	22.856,27	312		323			
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302		313		324		400	

Fonte: MOD22 enviado por uma empresa para a AT em 2012

Figura 7.5 Exemplo de MOD22 Quadro 10 e 11 Ano 2012 de uma empresa

10 CÁLCULO DO IMPOSTO				
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) - (311 x 12,5%)		347-A		
Imposto à taxa normal (311 x 25%)		347-B		
Imposto a outras taxas (322 ou 409 x taxa <input type="text" value="348"/> %)		349		
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores		350		
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira		370		
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)			351	
Dupla tributação internacional (art.º 91.º)		353		
Benefícios fiscais		355		
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)		356		
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 355 + 356)			357	
IRC LIQUIDADADO (351 - 357) ≥ 0			358	
Resultado da liquidação (art.º 92.º)			371	
Retenções na fonte		359	6,67	
Pagamentos por conta (art.º 105.º)		360		
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360) > 0			361	
TOTAL A PAGAR [361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 365 + 366 + 369] > 0			367	
TOTAL A RECUPERAR [(- 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 365 + 366 + 369] < 0			368	
6,67				
JUROS COMPENSATÓRIOS				
Discriminação do valor indicado no campo 366 do Quadro 10:				
Juros compensatórios declarados por atraso na entrega da declaração	<input type="text" value="366-A"/>	Juros compensatórios declarados por outros motivos	<input type="text" value="366-B"/>	
11 OUTRAS INFORMAÇÕES				
Total de rendimentos do período	<input type="text" value="410"/>	90.627,59	Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente [art.º 88.º, n.º 13, al. a)]	<input type="text" value="422"/>
Volume de negócios do período	<input type="text" value="411"/>	90.600,90	Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes [art.º 88.º, n.º 13, al. b)]	<input type="text" value="424"/>
Encargos com viaturas (art.º 88.º, n.º 3)	<input type="text" value="420"/>		Diferença positiva entre o valor considerado para efeitos de liquidação do IMT e o valor constante do contrato, nos casos em que houve recurso ao procedimento previsto no art.º 139.º	<input type="text" value="416"/>
Encargos com viaturas (art.º 88.º, n.º 4)	<input type="text" value="421"/>		Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (art. 51.º, n.º 9 e art. 88.º, n.º 11)	Ano <input type="text" value="418"/> Mês <input type="text"/> Dia <input type="text"/>
Despesas de representação (art.º 88.º, n.º 7)	<input type="text" value="414"/>		Tratando-se de microentidade, indique se opta pela aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (art. 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro)	<input type="text" value="423"/> Sim? <input type="checkbox"/>
Encargos com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	<input type="text" value="415"/>			
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (art.º 88.º, n.º 11)	<input type="text" value="417"/>			

Fonte: MOD22 enviado por uma empresa para a AT em 2012

Conforme pode ser analisado esta empresa teve um prejuízo contabilístico de 24.836,99 euros que se traduziu em um prejuízo fiscal de 22.856,27. Esta diferença de valores deveu-se ao facto de ter sido corrigido na MOD22 um custo contabilístico que não foi

reconhecido pelo TOC como custo fiscal. Posso adiantar que este custo deveu-se a um custo com a viatura do gerente. A empresa não possui nos Activos Fixos Tangíveis alguma viatura. Neste mesmo ano, 2012, existiu ainda uma retenção na fonte feita por uma entidade bancário no valor de 6,67 euros

Passo a dar o mesmo exemplo mas agora para o ano de 2011

Figura 7.6 Exemplo de MOD22 Quadro 01 ano 2011 de uma empresa

01	PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO	EXERCÍCIO
1	De 2011-01-06 a 2011-12-31	2 2011

Fonte: MOD22 enviado por uma empresa para a AT em 2011

Figura 7.7 Exemplo de MOD22 Quadro 07 ano 2011 de uma empresa

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	-27.524,12
	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos fixos tangíveis não depreciáveis e ativos intangíveis com vida útil indefinida (art.º 22.º n.º 1, al. b))	702	0,00
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	703	0,00
	Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	0,00
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	705	0,00
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	0,00
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	0,00
	SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	-27.524,12
	Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	0,00
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	0,00
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	711	0,00
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)	712	0,00
	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	0,00
A ACRE	Subcapitalização (art.º 67.º, n.º 1)	748	0,00
	Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte (art.º 68.º)	749	0,00
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.º 74.º, 76.º e 77.º)	750	0,00
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º e 65.º do EBF e Estatuto do Mecenato Científico)	751	0,00
	Encargos financeiros não dedutíveis (art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	0,00
		752	1.625,33
	SOMA (campos 708 a 752)	753	-25.898,79
	Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente (art.º 22.º al. f) do D.R 25/2009, de 14/9)	754	0,00
	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	755	0,00
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	756	0,00
	PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753) (A transportar para o Quadro 09)	777	25.898,79
	LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (A transportar para o Quadro 09)	778	0,00

Fonte: MOD22 enviado por uma empresa para a AT em 2011

Figura 7.8 Exemplo de MOD22 Quadro 09 Ano 2012 de uma empresa

09 APURAMENTO DA MATÉRIA COLETÁVEL								
(transporte do Q. 07)	cód.	Regime geral	cód.	Com redução de taxa	cód.	Com isenção	cód.	Regime Simplificado
1. PREJÚIZO FISCAL	301	25.898,79	312		323			
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302		313		324		400	

Fonte: MOD22 enviado por uma empresa para a AT em 2011

Figura 7.9 Exemplo de MOD22 Quadro 10 e 11 Ano 2011 de uma empresa

10 CÁLCULO DO IMPOSTO											
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) - (311 x 12,5%)				347-A							
Imposto à taxa normal (311 x 25%)				347-B							
Imposto a outras taxas (322 ou 409 x taxa 348 %)				349							
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores				350							
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira				370							
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)						351					
Dupla tributação internacional (art.º 91.º)				353							
Benefícios fiscais				355							
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)				356							
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 355 + 356)						357					
IRC LIQUIDADO (351 - 357) ≥ 0						358					
Resultado da liquidação (art.º 92.º)						371					
Retenções na fonte				359		2,84					
Pagamentos por conta (art.º 105.º)				360							
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360) > 0						361					
TOTAL A PAGAR [361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 365 + 366 + 369] > 0						367					
TOTAL A RECUPERAR [(- 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 365 + 366 + 369] < 0						368 2,84					
11 JUROS COMPENSATÓRIOS											
Discriminação do valor indicado no campo 366 do Quadro 10:											
Juros compensatórios declarados por atraso na entrega da declaração				366-A		Juros compensatórios declarados por outros motivos				366-B	
11 OUTRAS INFORMAÇÕES											
Total de rendimentos do período		410 65.492,34		Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente [art.º 88.º, n.º 13, al. a)]		422					
Volume de negócios do período		411 59.492,84		Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes [art.º 88.º, n.º 13, al. b)]		424					
Encargos com viaturas (art.º 88.º, n.º 3)		420		Diferença positiva entre o valor considerado para efeitos de liquidação do IMT e o valor constante do contrato, nos casos em que houve recurso ao procedimento previsto no art.º 139.º		416					
Encargos com viaturas (art.º 88.º, n.º 4)		421		Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (art. 51.º, n.º 9 e art. 88.º, n.º 11)		Ano		Mês		Dia	
Despesas de representação (art.º 88.º, n.º 7)		414		Tratando-se de microentidade, indique se opta pela aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (art. 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro)		423		Sim ?		<input type="checkbox"/>	
Encargos com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)		415									
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (art.º 88.º, n.º 11)		417									

Fonte: MOD22 enviado por uma empresa para a AT em 2011

Como se pode aferir do ano de 2011 a situação de prejuízos iniciou-se neste mesmo ano e continuou para o ano seguinte, 2012. O que se retira deste exemplo é que esta empresa em dois anos teve um prejuízo contabilístico de €51.911,11 e um prejuízo fiscal de € 48.755,06. Conforme **Figura 7.10** esta microentidade possui de resultados acumulados de €156.119,92 e de prejuízos €208.031,03. No ano de 2013 esta empresa continua a laborar. Partindo do princípio que não existe aqui nada de fraudulento, a única pergunta que faço é a seguinte. Será que esta sociedade tem futuro? Qual a razoabilidade deste negócio? Conforme já definido uma sociedade destas características nasce para obter lucro. Será que esta empresa terá alguma vez lucro? Quantas entidades destas existem a gerar lucros em Portugal? E quantas delas continuam a funcionar? Definitivamente esta situação economicamente não é possível. No entanto, conforme já descrevi, estas sociedades continuam a exercer a sua actividade. Então têm de contribuir copara o sistema fiscal. Se são sustentáveis com este panorama económico então com certeza têm estrutura para pagar um imposto na ordem de 1% do seu volume negócios, conforme já referido no capítulo 5.

Figura 7.10 Resultados Acumulados dos anos em estudo

		Ano 2011	Ano 2012	Acumulado
Contabilidade	Receitas	65.492,34	90.627,58	156.119,92
	Gastos	-93.016,46	-115.014,57	-208.031,03
Resultado	Contabilístico	-27.524,12	-24.386,99	-51.911,11
	Fiscal	-25.898,79	-22.856,27	-48.755,06
Imposto IRC		0	0	

No quadro seguinte vou explanar a minha proposta já referida no capítulo 5 no ponto **5.1 Nova forma de tributação**. Para esta mesma empresa o gasto com custo de cumprimento de IRC situar-se-á por volta dos valores indicados no quadro. Conforme já referi estes valores não irão desaparecer na totalidade mas seguramente irão baixar notoriamente.

Figura 7.11 Custo de Cumprimento

Custo médio total de cumprimento fiscal, em IRC, em percentagem do volume de negócios	5,27%		Ano 2011	Ano 2012
		Volume de Negócios	65.492,34	90.627,58
Custo Cumprimento		3.451,45	4.776,07	

Fonte: Adaptada de Custo médio total de cumprimento fiscal , em IRC, em percentagem do volume de negócios

O quadro seguinte diz respeito à proposta deste trabalho já referenciada no capítulo 5.

Conforme **Figura 7.12** esta empresa terá de pagar um mínimo de imposto, de €1.000. A empresa não tinha custo de imposto, e segundo a minha proposta esse custo passa a ser uma realidade. Mas se reparamos no quadro anterior, **Figura 7.11**, os custos de cumprimento existiu nos dois anos apresentados. Segundo a minha proposta estes mesmos custos, não desaparecerão totalmente, conforme já referi, mas irão baixar. Tenho a convicção que se a empresa passar a pagar o imposto, pelo facto de estar na nova proposta de tributação, vai seguramente baixar os seus custos pois os custos de cumprimento são certamente superiores.

Figura 7.12 Proposta de tributação

Proposta de tributação de 1% do volume de negócios	1,00%		Ano 2011	Ano 2012
		Volume de Negócios	65.492,34	90.627,58
IRC a pagar valor mínimo € 1.000		1.000,00	1.000,00	

A este propósito gostaria de citar Ferreira (2006:74)

Por tudo quanto se indica, **advogou-se que num sistema de tributação na base um lucro real declarado se inserisse plataforma de tributação mínima de modo a que, quando a declaração fosse falsa ou se apresentassem prejuízos, a tributação se fizesse então pelo imposto mínimo**, por uma colecta mínima, digamos 1% do volume de negócios (ou de outro indicador a seleccionar).

Se esta opção se releva simples, porque não se recorre a tal forma híbrida de tributação das empresas? Respostas possíveis: preconceito, inércia, interesses criados....

Exposta esta solução de alcançar um imposto mínimo sobre as empresas, diremos que continuamos a reputar do maior interesse se procure que todas as empresas, não só as pequenas e as médias, mas também as de grande porte e volume de negócios (dispondo de *holdings*, *subholdings*, *offshores*, etc) paguem – todas elas – imposto e em relação à sua actividade.

8. CONCLUSÃO

Conforme fui demonstrando ao longo desta dissertação este tipo de empresas com estas características muito próprias, as que ao longo deste trabalho fui chamando de micro e pequenas empresas, micro e pequenas entidades etc, têm um papel muito importante. Em Portugal esse papel está demonstrado em vários dados que recolhi e enunciei neste trabalho. Apesar de pequenas e até micro, brinco com a frase “As empresas não se medem aos palmos”, mas temos de tratar diferente o que é diferente. E conforme enumerado neste estudo, micro e pequenas empresas são diferentes de grandes empresas.

Quero fundamentar esta minha crença citando, Pires (2010:756)

A diferenciação fiscal das PME surge como um paralelo ao que se passa com o apelo às características da situação familiar no âmbito da tributação do rendimento das pessoas singulares. Porque cada família tem especificidades que produzem encargos, essas especificidades que produzem encargos, essas especificidades devem ser atendidas e valorizadas no cálculo do imposto a pagar. É exactamente o mesmo espírito que está por detrás da diferenciação fiscal das PME: a preocupação com os encargos suplementares que oprimem a simples organização empresarial, o respectivo crescimento e desenvolvimento.

No caso prático tentei demonstrar que existe uma forma de tributação mais simples e eficiente criando para os cofres do Estado e para estas entidades um contributo significativo. Existe um custo de oportunidade a que eu chamaria de fiscal. Este será o custo de deixar de inspecionar estas entidades em troca de um pagamento efectivo e duradouro. Será que esta troca é um ganho para ambas as entidades, AT e empresas? Tenho a plena convicção que sim.

Os tempos estão difíceis todos sabemos, mas o que sabemos, de que maneira, todas as pessoas estão “submersas” em impostos e portanto este tipo de empresas colectivas têm de contribuir. Tentei mostrar que existe uma forma de compensar a contribuição fiscal assente em um rendimento normal. Gostaria nesta minha conclusão de citar, Sanches (2000:75)

No caso da tributação pelo rendimento real, parece evidente que estamos perante um sistema que é o mais justo e o mais adequado, quando operamos dentro de um

sistema que tem um dos seus elementos estruturantes na atribuição de encargos tributários às empresas.

O lucro que elas possam ter obtido, é o mais exacto índice da sua capacidade contributiva. Se for é óbvio, o seu lucro real, determinado através da sua contabilidade.

Por isso propor a sua substituição por um índice, certamente menos perfeito e por isso com mais elevada propensão para as aplicações distorcidas, só pode ser justificado se a aplicação deste princípio deparar com insuperáveis problemas de praticabilidade.

Pelo menos, problemas de praticabilidade, se tentarmos a aplicação deste princípio a todo o conjunto de potenciais destinatários, uma vez que ele deverá ser harmonizado com o dever constitucional da cobrança de impostos. Pois pode verificar-se ser relativamente fácil tributar empresas acima de uma certa dimensão, apenas com o recurso à contabilidade e tal método se mostrar impraticável para empresas com menor dimensão. Por força dos deveres que às empresas têm de ser criados.

Mais uma vez nesta descrição se levanta a questão «Se for é óbvio, o seu lucro real, determinado através da sua contabilidade.». Segundo várias descrições e opiniões, presentemente estas entidades não pagam imposto e logicamente o seu resultado contabilístico não é o seu rendimento real.

Como explanado em várias citações existe diferentes entendimentos que mais ou menos apontam neste sentido. O objectivo é o mesmo, a forma é que pode ser diferente.

No meu sentido, este projecto tem uma característica que falta na fiscalidade: a simplicidade. No entanto, esta simplicidade não é o caminho da irresponsabilidade.

Reforço a ideia, que não sou favorável ao abandono da contabilidade para estas empresas. Acho até que o abandono desta seria um desastre para este tipo de organizações. A contabilidade tem, sem dúvida nenhuma, um papel importantíssimo na organização e gestão de qualquer tipo de empresas. Considero até como uma ferramenta fundamental para o empresário.

Gostava de referenciar aqui uma reflexão que foi apresentada por Alves da Silva, na sua apresentação do Sistema de Normalização Contabilística (S.N.C), na conferência

GEOTOC intitulada as “As Microentidades” em 29 de Abril de 2011 no Centro Cultural de Belém.

Acabar com a Contabilidade, para Simplificar, é um Erro (que só por má fé eu aceito) pois não é na Contabilidade que está o mal. O mal está nas Obrigações Acessórias e nas dezenas de Declarações Fiscais e Sociais que é preciso preencher (Modelo 22, IES, Modelo 10, Guias de Pagamento, etc.) e o Contabilista não tem, nem pode ter, tempo para isso tudo. É preciso reflectir, pensar e aguardar. O que eu afirmo é: “Não é a Contabilidade que causa Problemas”. Para mim, quer para as Grandes Empresas, quer para as Microentidades, há também uma Contabilidade Moral.

Continuando com a sua intervenção transcrevo uma delas que acho que se enquadra bem com os que comentei ao longo deste meu trabalho

Quando o Empresário (num sentido lato) exclamar: “Preciso do meu Contabilista para ver clara a situação da minha Empresa e me ajude a tomar decisões nos Projectos para Futuro” E Não “Preciso do meu Contabilista para fazer a Declaração Fiscal e Pagar Menos Impostos”

É claro para todos, que estas empresas que continuam e se mantêm por os motivos que todos conhecemos, irão planear para que no sexto ano exista algum lucro tributável. Será um lucro à medida para os prejuízos que poderá deduzir. É a lei da sobrevivência empresarial.

Sem querer comparar esta situação com a evasão fiscal que em 2011 representou 25% do PIB e que totalizam 43,4 mil milhões de euros que fugiram dos cofres do estado, mas que com uma grande certeza, esta proposta, contribuiria ainda que pequena, para a diminuição destes números.

Os tempos de crise com que estas empresas se têm debatido causam muitos problemas como a falta de liquidez e de negócio, mas esse debate não será feito aqui, até porque não é o objectivo deste trabalho.

É claro para todos, que o aumento da carga fiscal que roça já o confisco, não ajuda esta proposta de alteração do IRC.

No fim deste trabalho deixo um sublinhado que será como resolver a questão do nº. 2 art.º104º da Constituição da República Portuguesa. Será que pegar na frase

«Fundamentalmente» e adaptar às situações dúbias destas empresas? Polémicas já temos que chegar. Provavelmente terá de se mudar a lei constitucional em função das características das empresas.

Gostaria de terminar, com duas citações, já relatadas neste trabalho de duas ilustres figuras, que infelizmente já não se encontram entre nós e dispensam qualquer apresentação, Professor Doutor Rogério Fernandes Ferreira e Professor Doutor António de Sousa Franco.

Começando pelo Professor Doutor Rogério Fernandes Ferreira

Atente-se que é quase lugar-comum dizer que tributar as empresas por lucros inexistentes é inconstitucional. A Constituição da República consigna que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real”. Porém, poucos advertem que neste texto da Constituição (nº3 do seu art.104º) figura a expressão “fundamentalmente” da qual bem pode retirar-se não ter a tributação, necessariamente, de ser, sempre ou apenas, sobre o lucro, ou só em relação ao lucro.

Temos lembrado “lucro contabilístico” não coincide com “lucro fiscal” e que quando na Constituição se fala de “rendimento real” quer dizer-se “rendimento apurado nos termos da lei fiscal”, e não “rendimento contabilístico” nem rendimento declarado.

E por fim queria lembrar o Professor Doutor António de Sousa Franco

Por outro lado, temos de pôr cobro a uma situação em que um pequeno número de contribuintes paga o essencial dos impostos e um grande número de contribuintes, manifestamente com capacidade de pagar mais, paga pouco ou nada. É nesse caminho que estamos empenhados e é esse o caminho necessário para a justiça fiscal, combinando, naturalmente, a determinação do rendimento real com a luta deliberada contra a fraude e contra a evasão.

Penso que ficou ainda muito por dizer, mas fico com a consciência que da minha parte, tempo e dedicação a este tema que resultou neste trabalho, que muito prazer me deu a efectuar, não faltou.

Realço ainda, que poderá existir simplicidade fiscal para estas empresas ao nível de outros impostos. Com este trabalho pode ficar em aberto uma possível via para outras alterações fiscais para este tipo de empresas consubstanciado em outras dissertações.

BIBLIOGRAFIA OU REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

1. MONOGRAFIAS

- ALMEIDA, Rui M.P. – **SNC Legislação**. Lisboa: ATF – Edições Técnicas, 2010, ISBN 978-989-96412-2-8
- BORGES, António, RODRIGUES, Azevedo, RODRIGUES, Rogério – **Elementos de Contabilidade Geral**. Lisboa: Áreas Editora, SA, 2010, ISBN 978-989-8058-41-6
- CANOTILHO, J.J.Gomes, MOREIRA, Vital - **Constituição da República Portuguesa**, Volume I. 4ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, Janeiro 2007, ISBN 978-972-32-1462-8.
- CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco – **Lições de Fiscalidade**. Coimbra: Almedina. Março 2012, ISBN 978-972-40-4788-1.
- CARMO, José Dinis, FERNANDES, Abel L. Costa – **A Tributação dos Rendimentos em Portugal**. Coimbra: Almedina, Setembro 2013, ISBN 978-972-40-5228-1.
- CARREIRA, Henrique Medina – A Tributação das sociedades na construção e na reforma de 1988/89. In **15 Anos da reforma Fiscal de 1988/89**. Jornadas de Homenagem ao Professor Pitta e Cunha, Coimbra: Almedina, Novembro 2005, ISBN 972-40-5228-1. pp 145-153
- COSTA, Horácio, RIBEIRO, Pedro Correia – **Criação_& Gestão de Micro-Empresas & Pequenos Negócios**. Lisboa: LIDEL, Janeiro 2007. ISBN 978-972-757-452-0.
- DOURADO, Ana Paula – **O Princípio da Legalidade Fiscal - TIPICIDADE, CONCEITOS JURÍDICOS INDETERMINADOS E MARGEM DE LIVRE APRECIÇÃO**, Dissertação de doutoramento em ciências jurídico-económicas na **Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**. Coimbra: Almedina, Setembro 2007, ISBN 978-972-40-3182-8.
- FERNANDES, José Rodrigo Sant’Ana, SANTOS, Cristina Gonçalves Dolores – **Relato Financeiro – Interpretação e Análise**. Lisboa: Vida Económica, Março 2012, ISBN 978-972-788-446-9. pp. 25-31

- FERREIRA, Rogério Fernandes – **Analises de Fiscalidade e Contabilidade**, Publisher Team, Janeiro 2006, ISBN 989-601-028-5
- FIGUEIREDO, Rubens. – **Temas fundamentais para as micro e pequenas empresas**. Brasília: SEBRAE, 2001.
- LOPES, Cidália Maria da Mota – **A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas - Estudo Comprovativo na União Europeia**. Lisboa: Vida Económica, 1999. ISBN 978-972-830-78-99.
- LOPES, Cidália Maria da Mota Lopes – **Quanto custa pagar Impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento**. Coimbra: Almedina, Março 2008. ISBN 978-972-40-3431-7.
- MARQUES, Paulo – **Elogio ao Imposto, A Relação do Estado com os Contribuintes**. Coimbra: Coimbra Editora, Janeiro 2011, ISBN 978-972-32-18162-6.
- MATIAS, Vasco Valdez, A constituição e as normas fiscais. O imposto, a taxa e a relação jurídica tributária In. **Lições de Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, Março 2012, ISBN 978-972-40-4788-1. pp 142.
- MORAIS, Rui Duarte – **Apontamentos do IRC**. Coimbra: Almedina, Novembro 2007, ISBN 978-972-40-3324-2.
- NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, Outubro 2010, ISBN 978-972-40-4377-7.
- NABAIS, José Casalta – **Introdução do Direito Fiscal das Empresas**, Coimbra: Almedina, Agosto 2013, ISBN 978-972-40-5235-9.
- NABAIS, José Casalta [et al.] – INVESTIR E TRIBUTAR NO ACTUAL SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS In. **Memorando da «Troika» e as Empresas**. Coimbra: Almedina, Julho 2012, ISBN 978-972-40-4855-0.
- PINTO, José Alberto Pinheiro – **Fiscalidade**. Lisboa: Areal Editores, 2011. ISBN 978-989-647-392-1. pp. 210
- PIRES, Rita Calçada – Tributação Empresarial: Diferenciar Fiscalmente as Pequenas e Médias Empresas das Grandes Empresas? In **Estudos em Homenagem ao Professor Doutor PAULO DE PITTA E CUNHA**. Volume II. Coimbra: Almedina, Julho 2010. ISBN 978-972-40-4147-6. pp 756-758

RIBEIRO, João Sérgio – **Tributação Presuntiva do Rendimento, Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável (Teses de doutoramento)**. Coimbra: Edições Almedina , 2010. ISBN 978-972-40-4159.

RICARDO, Joaquim Ribeiro – **Direito Tributário** – Colectânea de Legislação – 15ª edição. Lisboa: Vida Económica – Editorial SA, 2013. ISBN 978-972-788-669-2

RODRIGUES, Ana Maria [et al.] – EVENTUAIS EFEITOS DAS MEDIDAS DA «TROIKA» SOBRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS (PME) In. **O Memorando da «Troika» e as Empresas**. Coimbra: Almedina, Julho 2012, ISBN 978-972-40-4855-0. pp 61-99

SANCHES, José Luís Saldanha – **Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal**. Coimbra: Coimbra Editora, Abril 2000. ISBN 972-32-0953-5.

VASQUES, Sérgio – **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Edições Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-4643. pp. 11-12

2. Artigos de publicações em série

Executive Digest. Dir. Paulo Carmona. II serie, n.º 82 (Janeiro 2013). ISSN 0874-0526.

LÉRIAS, António Gervásio – Contabilidade vs fiscalidade: reorientações? **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, Ano 5, Numero 1 - Primavera, Almedina, SA. ISBN 978-972-40-4908-3. 75-91

LOPES, Cidália Maria da Mota – Os custos de cumprimento fiscal nas Pequenas e Médias Empresas – a Percepção dos Técnicos Oficiais de Contas (TOCS), **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, Ano 5, Numero 3 – Outono. Almedina, SA . ISBN 978-972-40-5055-3. 133-150

NABAIS, José Casalta – A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas, **Revista de Direito e Gestão Fiscal**, Edição do Instituto Superior de Gestão Outubro-Dezembro 2010, Coimbra: Editora SA. ISBN 0874-7326. 5-42

PALMA, Clotilde Celorico – Tributos e Confisco – Algumas reflexões, **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, Ano 5, Numero 3 - Outono, Almedina, SA . ISBN 978-972-40-5055-3. 111-132

3. Legislação, publicações em série e outras fontes consultadas

CIRC Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas [EM LINHA] [Consult.

16 Agosto 2013]. Disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/circ_rep/index_irc.htm

Diário da República, 1.ª série — N.º 11 — 14 de Novembro de 1996 – REUNIÃO PLENÁRIA DE 13 DE NOVEMBRO DE 1996

Diário da República, 1.ª série — N.º 11 — 10 de Julho de 1997 – REUNIÃO PLENÁRIA DE 9 DE JULHO DE 1997

Diário da República, 1.ª série — N.º 48 — 9 de Março de 2011- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de Março

Diário da República, 2.ª série — N.º 1 — 2 de Janeiro de 2013- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, Despacho n.º 66-A/2013 de 19 de Dezembro de 2012

Diário da República, 1.ª série — N.º 163 — 23 de Agosto de 2010, Lei n.º 20/2010 de 23 de Agosto

DE SOUSA, Paula Cravina; OLIVEIRA, Marta Moitinho — Mais de 11.300 contribuintes devem 11,3 mil milhões ao Fisco. **Dário Económico**. Lisboa. (3 Jul. 2013) 14-15.

DURÃO, João – **REGIME FISCAL DAS MICROENTIDADES** - Conferência GEOTOC - As Microentidades [EM LINHA] [Consult. 11 Setembro 2013]. Disponível em <http://ias2.ctoc.pt/pls/prt/docs/F23852/Microentidades%20joao%20duraao.pdf>

Empresas em Portugal em 2010 – Destaque – **Informação à comunicação social Junho 2012 – Instituto Nacional de Estatística** [EM LINHA] [Consult. 11 Março 2013]. Disponível em:

http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdestboui=133411720&DESTAQUESmodo=2

Empresas em Portugal em 2008 – Destaque – **Informação à comunicação social Junho 2010 – Instituto Nacional de Estatística** [EM LINHA] [Consult. 21 Agosto 2013]. Disponível em: <http://www.iapmei.pt/resources/download/mpme2010.pdf>

Estatísticas das Receitas Fiscais - **Carga fiscal em 2011 atingiu aproximadamente 1/3 do PIB – 2011** [EM LINHA] [Consult. 20 Março 2013]. Disponível em: http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaquese&DESTAQUESdest_boui=133544731&DESTAQUESmodo=2

FONSECA, Ana Sofia Raimundo Pereira – **As PME em Portugal: Reflexões e Desafios**. Lisboa: ISCTE Business School. 2011. Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Gestão.

GRENHA, Carlos, CRAVO, Domingos, BAPTISTA, Luís, Pontes, Sérgio. **Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística**, CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Setembro 2009, ISBN 978-989-95224-5-9. [EM LINHA] [Consult. 20 Março 2013]. Disponível em: <http://www.otoc.pt/pt/a-ordem/publicacoes/outras-publicacoes/livro-annotacoes-snc/>

IAPMEI (2008) - **Sobre as PME em Portugal - 2008** [EM LINHA] [Consult. 20 Agosto 2013]. Disponível em: <http://www.iapmei.pt/iapmei-art-03.php?id=1790>

Jornal Oficial da União Europeia - **DIRETIVA 2012/6/UE DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO** de 14 de Março de 2012 que altera a Diretiva 78/660/CEE do Conselho, relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, no que diz respeito às microentidades.[EM LINHA] [Consult. 11 Março 2013]. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:081:0003:0006:PT:PDF>

Jornal Oficial da União Europeia – **RECOMENDAÇÃO DA COMISSÃO de 06 de Maio de 2003 relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas** [EM LINHA] [Consult. 11 Março 2013]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:081:0003:0006:PT:PDF>

JÚNIOR, James Figueiredo de Araújo Lima – **ESTRATÉGIA E A LONGEVIDADE DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**. Lisboa: ISCTE Business School, Março 2009. Dissertação como requisito parcial para obtenção de grau em Mestre em Gestão de Empresas

LOPES, Cidália Maria da Mota Lopes - **CONFERÊNCIA INTERNACIONAL CTOC/IDEFF - As PME e os custos de cumprimento das obrigações tributárias** - 30 de Outubro de 2009 [EM LINHA] [Consult. 22 Outubro 2013]. Disponível em:

<http://ias2.ctoc.pt/pls/prt/docs/F3577/Custos%20cumprimento%20e%20PME.%20conferencia%20TOCS.30.10.09.pdf>

Manual de integração de Software – **Comunicação das facturas à AT e-factura** [EM LINHA] [Consult. 22 Março 2013]. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/AC494AE7-7E41-41C9-991B-15C3F0126ABF/0/ComunicacaodosdadosdasfaturasaaAT.pdf>

MINISTÉRIO das Finanças e da Administração Pública – Secretaria dos Assuntos Fiscais. **Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal.** (Out. 2009). [Consult. 16 Agosto 2013]. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf.

PIRES, Amélia Maria Martins; RODRIGUES, José Peixinho de Araújo – **O IMPACTO DA ADOÇÃO DAS NIC/NIRF NAS MICRO E PME's PORTUGUESAS**, Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Bragança, Instituto Politécnico de Bragança [EM LINHA] [Consult. 17 Setembro 2013]. Disponível em: <https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/1455/1/Comunica%c3%a7%c3%a3o%20AECA%2008.pdf>

Oje - **Portugal tem 5% das microempresas** [EM LINHA] [Consult. 10 Outubro 2013]. Disponível em: <http://www.oje.pt/noticias/negocios/portugal-tem-5-das-microempresas>

Proposta de Lei 175/XII Presidência do Conselho de Ministros [EM LINHA] [Consult. 10 Outubro 2013]. Disponível em <http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=37982>

Público – **Fuga ao Fisco vai obrigar a criar regimes de colecta mínima** [EM LINHA] [Consult. 8 Outubro 2013]. Disponível em: <http://www.publico.pt/economia/jornal/fuga-ao-fisco-vai-obrigar-a-criar--regimes-de--colecta-minima-21854798>

Relatório do Grupo de Trabalho Interministerial **AVALIAÇÃO DA SITUAÇÃO ECONÓMICO-FINANCEIRA ESPECÍFICA E DOS CUSTOS DE CONTEXTO DOS SECTORES DA HOTELARIA, RESTAURAÇÃO E SIMILARES** [EM LINHA] [Consult. 24 Setembro 2013]. Disponível em:

<http://www.portugal.gov.pt/media/1180815/201308%20rel%20gt%20custos%20contexto%20hotelaria%20restauracao.pdf>

Revista TOC. Dir. A. Domingues de Azevedo. N.º 134 (Maio 2011). ISSN 1645-9237

SILVA, Alves – **Sistema de Normalização Contabilística (S.N.C.) - Conferência GEOTOC - As Microentidades** [EM LINHA] [Consult. 11 Setembro 2013]. Disponível em: http://ias2.ctoc.pt/pls/prt/docs/F15688/SNC_Alves%20da%20Silva.pdf

Uma Reforma do IRC orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego. [EM LINHA] (Junho 2013). [Consult. 31 Julho 2013]. Disponível em: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/relatorioirc.pdf>

Vida Económica - **Portugal trava simplificação nas pequenas empresas** [EM LINHA] [Consult. 12 Outubro 2013]. Disponível em: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/ve11noviii.pdf>