

A Influência da Tributação de Pequenas e Médias Empresas em Portugal no Desenvolvimento do Empreendedorismo

Anabela Gaspar Santos¹

Renato Pereira²

Álvaro Lopes Dias³

Resumo

Este trabalho analisa a tributação dos rendimentos das Pequenas e Médias Empresas em Portugal tendo em conta que estas deveriam ter um regime fiscal próprio, devido à sua fragilidade e ao papel fundamental que têm na economia do país e da União Europeia. É importante ter em conta as características específicas das PME's, principalmente a sua estrutura organizacional e o estado da sua contabilidade. O regime de tributação a aplicar tem que ter em conta a sua dimensão, para que haja uma maior equidade fiscal e para que a continuidade de uma sociedade não seja posta em causa. As empresas são confrontadas com um contexto jurídico, fiscal e administrativo cada vez mais complexo. A execução das regulamentações legais acarreta custos para os agentes económicos. Por vezes esses custos são difíceis de quantificar. Certo que algumas das obrigações são inevitáveis, contudo o que as torna graves é o fato de terem uma maior incidência sobre as PME's. Na verdade, a existência de custos tão excessivos desencoraja não só a criação de empresas, a sua continuidade, como também o recrutamento, a iniciativa, a inovação e o empreendedorismo. Na realidade, a elevada carga fiscal incidente sobre as PME's tem consequências sobre a situação financeira, competitividade e desenvolvimento destas empresas.

Palavras-chave: Tributação; Empreendedorismo; PME's.

The Influence of Taxation on Small and Medium Companies in Portugal and the Development of Entrepreneurship

Abstract

This research examines the taxation of income of Small and Medium Enterprises in Portugal considering that they should have a specific tax system due to their fragility and the role they play in the economy of the country and the European Union's. It is important to take into account the specific characteristics of SME's, particularly its organizational structure and status of their accounts. The tax system has to apply to take into account their size, to have greater tax fairness and to the continuity of a company is not jeopardized. Companies are faced with the legal, fiscal and administrative increasingly complex. The implementation of legal regulations entails costs for traders. Sometimes these costs are difficult to quantify. True that some of the obligations are inevitable, but making them

¹ Mestre em Gestão de Empresas, na Especialidade de Auditoria Contabilística, Económica e Financeira, pela Universidade Autónoma de Lisboa (Portugal).

² Professor Associado da Universidade Autónoma de Lisboa (Portugal).

³ Professor Agregado da Universidade Autónoma de Lisboa (Portugal).

serious is that they have a greater impact on SMEs. Actually, the existence of such excessive costs discourages not only the creation of companies, its continuity, but also the recruitment, initiative, innovation and entrepreneurship. Indeed, the high tax burden on SMEs incident has on the financial situation, competitiveness and development of these enterprises.

Keywords: Taxation; Entrepreneurship; SMEs.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo representa um estudo sobre a tributação dos rendimentos das PME e sua influência sobre a capacidade empreendedora em Portugal.

Analisar o imposto a pagar utilizando os diferentes sistemas de tributação e comparar os resultados obtidos irá refletir o enquadramento fiscal em que se movem as PME em Portugal.

Demonstrar que os atuais sistemas de tributação não são os mais corretos mas sim que constituem dificuldades ao desenvolvimento da atividade das PME e que são mecanismos do seu empobrecimento, é o que se pretende neste estudo.

Alguns autores chamam a atenção para a necessidade de reformular esta política fiscal.

O objetivo deste trabalho é de identificar possíveis sistemas alternativos de tributação dos resultados e concluir quais os adequados às empresas em análise.

Assim, na primeira secção iremos analisar as diversas definições de PME considerando diferentes métodos, qual a sua importância nas receitas fiscais, referir algumas das suas características, analisar as vantagens e desvantagens de ser uma PME e a sua importância para as economias.

Na segunda secção, iremos analisar e determinar o lucro tributável com base na contabilidade das PME. Conhecer os procedimentos contabilísticos e fiscais que têm que ser executados nas diferentes contas do Plano Oficial de Contabilidade (POC), até alcançar a base tributável antes de imposto.

Na terceira secção pretende-se fazer o enquadramento fiscal, ou seja, a evolução histórica do sistema fiscal português desde a década de vinte do século passado até à atualidade. O atual sistema fiscal, quais as medidas de redução da fuga e evasão fiscais, métodos indiretos na Lei Geral Tributária, identificação e a importância dos regimes de tributação do lucro tributável definem o objetivo desta secção.

Por fim, tiraremos algumas conclusões quanto ao impacto sobre o empreendedorismo.

1.1 AS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS (PMEs)

1.1.1 Definições

As PME's representam cerca de 95% do número total de empresas e absorvem mais de dois terços do emprego da União Europeia. A própria definição de PME é variável entre os Estados Membros, mas caminha-se no sentido de adotar definições próximas das da Comissão das Comunidades Europeias (CCE).

Apesar dos últimos esforços da Comunidade Europeia no sentido de propor a adoção de uma definição comum de PME por parte dos Estados-Membros e das instituições comunitárias, ainda não existe uma definição específica desta categoria de empresas.

Este conceito varia de país para país, e mesmo de sector para sector. Assim, na maior parte dos casos, as definições em uso só têm sentido no contexto de determinadas medidas precisas, para as quais é necessário identificar e isolar as PME's em relação a outras empresas.

A definição de PME para efeitos fiscais deve ser feita referindo-se aos métodos de definição elaborados pela OCDE. A definição explícita e a definição implícita (LOPES, 1999, p. 19-20).

O método da definição explícita recorre a uma definição de PME igual em todos os países, recorrendo a critérios de dimensão comuns.

O método da definição implícita já não se baseia numa definição comum explícita de PME, mas sim em disposições fiscais em vigor no país em análise, dimensão, ou qualquer que seja o critério utilizado na legislação de cada país.

A opção por qualquer um dos métodos tem vantagens e inconvenientes.

O primeiro método ao adotar uma definição de PME comum a todos os países, leva a uma homogeneidade das empresas observadas assegurando um elevado grau de comparação internacional da legislação fiscal em vigor em cada país.

Porém, este método contém inconvenientes.

As diferentes legislações fiscais de cada país podem conduzir a que não exista nenhuma disposição fiscal benéfica para as PME's, segundo a definição explícita adotada.

O fato de não existirem informações estatísticas conforme a definição comum de PME, ao mesmo tempo que as definições ou critérios diferentes, segundo sectores ou ramos de atividade, podem ser adotados pela legislação num mesmo país.

O método de definição implícita leva, a um menor grau de comparabilidade internacional das legislações fiscais. Além disso, não sendo esta a definição apoiada numa definição comum, corre-se o risco de não poder ser utilizada para determinar se as medidas fiscais estão bem aplicadas às PME's (OCDE, 1994, p. 27).

Este método apresenta-se assim como o mais vantajoso, não correndo o risco de nenhuma disposição fiscal ficar por mencionar, já que são levados em conta apenas os critérios da legislação nacional.

A questão da definição adequada das PME's só tem sentido no contexto de uma medida específica, relativamente à qual se considera necessário isolar uma categoria de empresas em relação a outra devido à sua dimensão.

Os critérios adotados no estabelecimento desta diferenciação dependem necessariamente do objetivo prosseguido. Isto é válido tanto no que diz respeito à natureza dos critérios como em relação ao nível dos limiares considerados, os quais determinam o número de empresas pertencentes a cada categoria.

Os critérios e os limites escolhidos para definir uma PME devem traduzir o mais possível a realidade socioeconómica destas empresas.

Os critérios qualitativos são os mais indicados para caracterizar a realidade das PME's.

Considera-se que as PME's apresentam, pelo menos, algumas das seguintes características:

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

Existem assim vários critérios de definição de PME utilizáveis. Porém, os imperativos de eficácia administrativa fazem com que, muitas vezes, os governos recorram a critérios de fácil controlo. Assim sendo, os critérios quantitativos são os mais utilizados para definir uma PME de forma objetiva e controlável.

Os critérios quantitativos adotados pela Comissão Europeia no seu relatório (CEE, 1992) relativo às definições de PME foram: o número de trabalhadores; o volume de negócios; o total do Ativo e a independência.

Através da Recomendação 96/280/CE da Comissão de 3 de abril de 1996, estabeleceu-se uma definição de PME. Consideravam-se PME's as empresas independentes, que tivessem um número de empregados inferior a duzentos e cinquenta, um volume de negócios que não ultrapassasse os quarenta milhões de euros ou um balanço total anual que não excedesse vinte sete milhões de euros.

Este critério foi amplamente aplicado pelos Estados-Membros, não obstante terem surgido algumas dificuldades de interpretação da Recomendação.

Afim de promover o espírito empresarial, o investimento e o crescimento, facilitar o acesso ao capital de risco, reduzir os encargos administrativos e aumentar a segurança jurídica, a Comissão Europeia adotou, a 6 de maio de 2003, uma nova definição mantendo o número de trabalhadores que determinavam a categoria de empresa, mas aumentou consideravelmente o volume de negócios e o total do balanço, nomeadamente devido ao aumento da inflação e da produtividade desde 1996.

De acordo com a Recomendação da Comissão 2003/361/CE, de 6 de maio de 2003, a categoria de micro, pequenas e médias empresas é constituída por empresas que tenha menos de duzentos e cinquenta empregados e cujo volume de negócios anual não exceda cinquenta milhões de euros, ou cujo balanço total anual não exceda quarenta e três milhões de euros. Dentro do conceito de PME existe o de “pequena empresa”, sendo esta definida como uma empresa que emprega menos de cinquenta pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não exceda dez milhões de euros, e o de “micro empresa”, constituída por menos de dez empregados e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não exceda dois milhões de euros.

O artigo 3º do mesmo diploma define os tipos de empresas tomadas em consideração, no que se refere ao cálculo de efetivos e dos montantes financeiros considerados.

Com o objetivo de conhecer melhor a realidade econômica da PME e de excluir desta qualificação os grupos de empresas cujo poder econômico excederia o de uma PME, foram distinguidos também neste diploma os diferentes tipos de empresas consoante a sua autonomia e a percentagem de participação sobre outras empresas. Com vista a incentivar a criação de empresas, o financiamento das PMEs com fundos próprios e o desenvolvimento rural e local, as empresas podem ser consideradas autônomas mesmo tendo uma participação igual ou superior a 25% de certas categorias de investidores.

Convém igualmente precisar que, segundo a interpretação do Tribunal das Comunidades Europeias, deve considerar-se como empresa qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerça uma atividade econômica, incluindo, designadamente, as entidades que exerçam uma atividade artesanal e outras atividades a título individual ou familiar, as sociedades de pessoas ou as associações que exerçam regularmente uma atividade econômica (CCE, 2003).

Em Portugal, o regime de tributação das empresas varia em função da forma jurídica adotada, ou seja, consoante seja ou não constituída sob a forma de sociedade.

Neste trabalho, apenas se irá analisar a forma de determinação do lucro tributável das empresas em forma de sociedades comerciais sujeitas a IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Da análise anteriormente efetuada, não existe uma definição universalmente aceite de PME sendo necessário escolher a definição mais adequada para a comparação de todas as disposições fiscais a favor das PMEs, recorrendo-se aos dois métodos possíveis de definir uma PME segundo a OCDE.

A opção pelo método de definição implícita prende-se com o fato de este método permitir, aos países em causa, o fornecimento de todas as informações fiscais conforme a legislação fiscal nacional de cada um deles.

Desta forma, este método é o mais indicado para efetuar comparações de disposições fiscais na medida em que não se corre o risco de nenhuma disposição fiscal ficar excluída da análise.

A Comissão Europeia, na sua última Recomendação, considera PMEs as empresas independentes que detenham pelo menos 75% do seu capital, número de empregados inferior a duzentos e cinquenta, volume de negócios que não exceda os cinquenta milhões de euros ou cujo ativo total não seja superior a quarenta e três milhões de euros.

1.1.2 Importância das PMEs nas receitas da Administração Fiscal

O IRC assume alguma importância nas receitas do Estado Português.

Da análise da tabela 1, verifica-se que a receita fiscal tem vindo a aumentar e que em 2004 o aumento mais significativo foi ao nível do IRC.

TABELA 1
Receita Fiscal

Discriminação	Milhares de euros				Variação 2003 / 2004
	2001	2002	2003	2004	
Total da receita fiscal	26.181	28.509	29.182	30.970	6,1%
Impostos diretos	11.338	11.898	11.140	12.284	10,3%
IRS	7.164	7.258	7.421	7.794	5,0%
IRC	4.077	4.431	3.720	4.490	20,7%

Fonte: DGCI

A receita cobrada pela Administração Fiscal, líquida de reembolsos pagos, cresceu 6,2% em 2004, representando um crescimento de cerca de um milhão novecentos e vinte e três mil euros (€ 1.923.000,00) relativamente a 2003.

Para este resultado, contribuiu o crescimento do IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares em 5,0% e do IRC em 20,7%. Os reembolsos registraram, para cada um dos impostos, as seguintes evoluções: cresceram 5,5% no IRS e decresceram 42,6% no IRC, contra taxas de crescimento da receita bruta de 5,1% e 9,7% respectivamente.

Relativamente ao IRC, a justificação para a redução significativa dos reembolsos prende-se com o melhor resultado das empresas apresentado nas declarações anuais e fundamentalmente (DGCI, [entre 2004 e 2007]), porque algumas PME caíram na tributação segundo o Regime Simplificado.

Segundo a mesma fonte:

No ano de 2006, a receita fiscal registrou um crescimento de 7,2% relativamente ao ano anterior. Este crescimento traduz-se num aumento de € 2.179 milhões relativamente à receita de 2005 e de € 193 milhões acima do valor da receita do Orçamento.

Relativamente aos valores arrecadados em 2005, os impostos directos e indirectos registaram crescimentos de 9,5% (€ 1.097 milhões) e de 5,7% (€ 1.082 milhões), respectivamente.

Dentro dos impostos directos, a receita do IRS do Estado registou um crescimento de 6,4% relativamente a 2005, cerca de € 34 milhões inferiores ao valor orçamentado.

A receita do IRC registou um acréscimo muito acentuado que se situou em 16,1% excedendo o valor orçamentado em € 490 milhões.

O fato de grande parte da receita fiscal estar incrementada pelo aumento do IRC, permite concluir que as sociedades, e em Portugal predominam as PME, são as principais responsáveis pelo aumento da receita da Administração Fiscal.

1.1.3 A importância das PMEs na economia europeia

As PMEs são responsáveis por grande parte da atividade econômica e profissional na Europa. Na prática, representam dois terços da totalidade dos postos de trabalho do sector privado europeu, o que significa que as pequenas empresas são, na verdade, os verdadeiros gigantes da economia europeia (CE, 2006, p. 6-7).

Com efeito, a empresa média da União Europeia emprega somente sete pessoas, embora os números variem muito de país para país.

As microempresas predominam no mercado de trabalho de países como a Itália (48%) e da Grécia (57%), enquanto as grandes empresas representam mais de 45% da totalidade dos postos de trabalho no Reino Unido.

Não obstante a sua importância primordial para a economia europeia, a profissão de empresário não é a primeira opção de carreira para a maioria dos europeus. 60% dos cidadãos da União Europeia afirmam que nunca lhes ocorreu criar a sua própria empresa. A inversão desta tendência é um desafio para os responsáveis políticos, tanto a nível europeu como a nível nacional.

As PMEs europeias representam:

1. 23 Milhões de empresas

2. 75 Milhões de postos de trabalho

3. 99% da totalidade das empresas europeias

4. Mais de 80% dos postos de trabalho nalguns sectores industriais, como os produtos têxteis, construção e imobiliário.

Fonte: Eurostat, Comunicação da Comissão de 2005 – Modernizar a política das PMES para o crescimento e o emprego.

As PMES incluem todos os tipos de empresas, desde as sociedades unipessoais às cooperativas. Embora algumas PMES prestem serviços muito tradicionais ou fabriquem produtos artesanais, muitas outras são empresas de alta tecnologia e de crescimento rápido. Apesar das suas diferenças, as PMEs europeias enfrentam, porém muitos desafios comuns.

O lançamento ou a expansão de uma empresa exige recursos financeiros, mas, muitas vezes, encontrar uma legislação social e fiscal mais adequada ao seu sector de atividade e ter disponibilidade de pessoal qualificado são factores relevantes para o seu desenvolvimento.

De acordo com dados retirados do inquérito do Eurobarômetro, relativamente a 2005, e conforme o gráfico 1, 31% das empresas inquiridas acha que a legislação social e fiscal mais adequada ao seu sector de atividade é um dos aspectos que mais contribui para o desenvolvimento das empresas. Segue-se 16% para a maior disponibilidade de pessoal qualificado no mercado de trabalho, 14% a facilidade de acesso ao financiamento, 14% não respondeu ao inquérito.

Logo a seguir, com 11%, a regulamentação mais rigorosa em matéria de concorrência por parte dos países e 9% das empresas inquiridas acha que a maior capacidade de produção é o factor que mais contribui para o seu desenvolvimento.

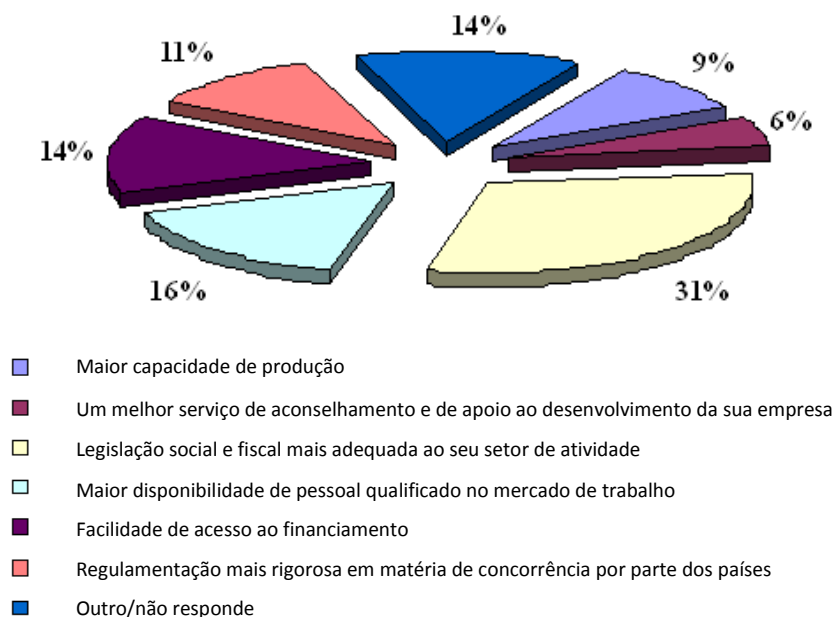


GRÁFICO 1 Aspectos que mais contribuem para o desenvolvimento das PMEs

Fonte: Acesso das PME ao financiamento, inquérito Eurobarômetro (2005).

1.1.4 Características das PMEs

Para além das PMEs terem uma importância muito significativa na economia, apresentam características que lhes são muito próprias. De acordo com vários autores, é possível identificar as seguintes:

Numa grande empresa existe a distinção entre a propriedade e a gestão, sendo a gestão apenas mais um factor de produção da empresa. Numa PME típica, verifica-se que, em grande parte dos casos, a equipa de gestão é constituída apenas por um indivíduo, que é também o principal proprietário da empresa. A viabilidade e o valor da empresa encontra-se assim dependente da vontade e capacidade de um único indivíduo. O proprietário-gestor é uma parte importante do valor da empresa.

As PMEs são caracterizadas por uma “pobreza de recursos”, nomeadamente financeiros, que as distinguem das grandes empresas, tornando-as mais vulneráveis a forças externas, tal como legislação fiscal, taxas de juro, concorrência, limitando assim a sua capacidade.

Têm menores opções na escolha dos seus investimentos e fontes de financiamento.

De início, têm normalmente uma dimensão muito reduzida, estando mais sujeitas a problemas de crescimento, nomeadamente a pressões de liquidez. Os investimentos serão, em grande parte, condicionados pelas necessidades de diversificação do empresário e pelo seu perfil rentabilidade/risco. Mais do que pelos princípios de equilíbrio da teoria financeira, as decisões de financiamento são condicionadas pela acessibilidade às fontes e pela exigência ou não do aval pessoal do sócio. Por outro lado, dada a coincidência/sobreposição da propriedade e da gestão da empresa, os objetivos da empresa e do empresário não podem ser analisados separadamente.

A sua gestão não tem apenas um objetivo, mas visa uma série de objetivos numerosos e complexos, como por exemplo:

1. Motivações não monetárias: maior flexibilidade para a sua vida pessoal e familiar; posição na sociedade; liberdade de decisão e independência;
2. O crescimento da sua empresa e do seu *cash-flow*, por um lado, a garantia da sua independência, o controlo da empresa e a sucessão desta para a família, por outro. Evita, assim, o recurso ao endividamento, a prestação de garantias reais e a abertura do capital a terceiros. Procura evitar mudanças estruturais visando a redução do risco.

O proprietário tem liberdade de decisão para atingir os objetivos que se propõe atingir.

As várias características indicadas demonstram que as PMEs possuem uma estrutura organizacional, objetivos e características de gestão bastante distintas das grandes empresas, assumindo assim um papel diferenciado em relação aos seus concorrentes de maior dimensão.

1.1.5 Vantagens e inconvenientes das PMEs

A experiência e os estudos mais recentes revelam que as PMEs possuem um forte dinamismo, alicerçado em características cuja relevância para o êxito não para de crescer: a abertura à inovação, a adaptação à mudança e a flexibilidade⁴. Este sucesso das PMEs é evidenciado nas mais diversas circunstâncias e não se circunscreve às economias europeias.

Por outro lado, as PMEs têm um caráter eminentemente estabilizador para a economia devido ao seu caráter normalmente desconflituante (MINISTÉRIO DO PLANEAMENTO E DA ADMINISTRAÇÃO DO TERRITÓRIO – COMISSÃO DE COORDENAÇÃO DA REGIÃO CENTRO, 1990). Chega-se mesmo a referir a necessidade de criar um “estado de espírito das PMEs”, como corolário dos méritos desta forma organizacional. Para uma qualidade de gestão semelhante, a estrutura de uma pequena empresa pode ser, mesmo em termos proporcionais, mais aligeirada. Tal evidência provocou mesmo uma descentralização da gestão em grandes empresas.

Porém, nem tudo são perspectivas risonhas para as PMEs, teme-se a dificuldade de afirmação num grande mercado e é conhecida a dificuldade que por vezes sentem no acesso à informação, a tecnologias mais avançadas e a métodos mais racionais de gestão. São ainda apontadas como desvantagens sentidas pelas PMEs as dificuldades que experimentam em acompanhar as evoluções legislativa, administrativa, fiscal e aduaneira e os esforços de normalização técnica, custos estes que são proporcionalmente mais baixos nas empresas de maior dimensão.

O aumento da dimensão das empresas começa por ser favorecido nos anos 60 e 70, provocado pela proliferação das tecnologias aliada ao aumento de capital. São oferecidas vantagens às multinacionais para se instalarem no seu país, permitindo o seu desenvolvimento e absorção de mão de obra.

Nos anos que se seguem, o entusiasmo pelas multinacionais começa a declinar, aparecendo uma vantagem comparativa a favor das PMEs. Esta evolução

⁴ Em 1973, E. F. Schumacher publica *Small is Beautiful*, um conjunto de ensaios com o subtítulo “Um estudo de Economia em que as Pessoas também contam”. Um seu colaborador, George McRobie, escreve em 1980 o volume *Small Is Possible*, ilustrando e demonstrando a validade das teses do seu mestre. A partir, ou não, destes estudos muitos pesquisadores têm estudado o fenómeno PME, nas suas múltiplas facetas. É portanto de destacar o relevo que é dado ao papel das PMEs nos Estados Unidos, reflectido ao nível dos estudos e dos apoios à sua atividade. Também a economia japonesa se apoia fortemente nas empresas de pequena dimensão, relevando as suas eficácia e flexibilidade. Por outro lado, algumas instituições internacionais, para além da Comissão Europeia, têm dedicado especial atenção ao acompanhamento das PMEs.

deve-se ao fato de, em períodos de crise, existir a tendência para reduzir o tamanho das unidades de produção, em particular as indústrias de forte intensidade capitalista. Na realidade, as empresas descentralizaram as suas atividades procurando uma melhor forma de rentabilizar os seus recursos, procurando tirar proveito dos modos de funcionamento das PME.

As PMEs estão, em princípio, mais bem posicionadas para se adaptarem ao processo de mudança, por lhes estar associada uma maior flexibilidade inerente à dimensão, com estruturas administrativas mais ligeiras. Assim, em períodos de crise, são as que têm estruturas mais bem posicionadas para tirarem partido desta situação, sendo aquelas que menos recorrem à supressão de postos de trabalho.

A flexibilidade produtiva e organizacional que as caracteriza permite-lhes, de forma mais rápida, acelerar decisões, efetuar mudanças e introduzir inovações impostas pelo mercado. Às vantagens, todavia, contrapõem-se as dificuldades das PMEs em obter informação completa e rápida sobre os últimos desenvolvimentos em matéria de produtos, métodos e mercados.

Frequentemente sua organização é defeituosa, operando grande parte das vezes em cenários de curto prazo (GUISSET, 1993, p. 108-142). Regra geral, as funções de gestão são assumidas pelo próprio dirigente, devendo este passar da função de produtor à de gestor.

Estas empresas têm uma insuficiência grave de mão de obra qualificada e de dirigentes adequados para planificar e orientar o seu crescimento. Por outro lado, o problema das empresas familiares é que o acesso à gestão é muitas vezes assegurado por razões relacionadas com a propriedade e a família e não com as competências. Por outro lado, uma das causas da falta de dirigentes e de mão de obra qualificada adequada nesta categoria de empresas deve-se à existência de regulamentações rígidas e encargos sociais e fiscais elevados sobre os salários. A contratação de pessoal qualificado, ao originar elevados encargos, desincentiva as PMEs de contratarem mão de obra em virtude da limitação dos recursos financeiros.

As PMEs deparam-se também com graves dificuldades no domínio financeiro, destacando-se as principais:

1. A descapitalização, devido aos sistemas fiscais nacionais em vigor nos países europeus privilegiarem o financiamento através de empréstimos em detrimento do financiamento por emissão de capital próprio. Esta situação não encoraja as empresas a constituírem o seu próprio capital efetivo e a reinvestir na sua atividade os lucros não distribuídos, porque daí advém rendimento que irá ser tributado, enquanto que os juros dos empréstimos poderão ser deduzidos fiscalmente. Esta situação conduz todas as empresas, nomeadamente as PMEs, a aceitarem proporções elevadas de financiamentos por empréstimos, reduzindo em alguns casos os próprios montantes de

capital social. Deste fato resultam, também, dificuldades de tesouraria uma vez que o reembolso da dívida se processa obrigatoriamente, mesmo em períodos de recessão, enquanto que a distribuição de lucros e dividendos poderia ser temporariamente suspensa.

2. Dificuldades na obtenção de empréstimos, em relação às grandes empresas, devido ao reduzido valor dos seus ativos. As PME's pagam taxas de juro mais elevadas devido a maiores encargos administrativos e aos maiores riscos que comportam os empréstimos bancários (isto deve-se em muitos casos à falta de informação que os bancos possuem sobre as PME's).
3. Ausência de um mercado financeiro europeu para as PME's é também uma das dificuldades do atual sistema financeiro europeu. Não há um intermediário institucional entre as PME's com necessidades de capital social e os investidores dispostos a fornecê-lo.

As empresas europeias são confrontadas com um contexto jurídico, fiscal e administrativo cada vez mais complexo.

A execução das regulamentações legais acarreta custos para os operadores económicos. Por vezes, estes encargos são difíceis de quantificar. Claro que algumas das obrigações são inevitáveis, contudo o que as torna graves é o fato de terem, em termos relativos, uma maior incidência sobre as PME's do que sobre as grandes empresas.

As PME's não possuem recursos humanos suficientes para fazerem face a essa carga burocrática, nem frequentemente de recursos financeiros que lhes permitam pagar a utilização de serviços externos para esse efeito.

A complexidade administrativa é particularmente grande no que respeita à legislação do trabalho e à regulamentação fiscal. Deste modo, a existência de custos tão excessivos desencoraja não só a criação de empresas como também o recrutamento, a iniciativa e a inovação. Em certos Estados-membros, os procedimentos administrativos lentos, bem como os dispendiosos impostos para os criadores de empresas obterem as autorizações necessárias, constituem um "travão" suplementar.

Na realidade, a elevada carga fiscal incidente sobre as PME's tem consequências sobre a situação financeira e a competitividade destas empresas.

1.1.6 Devem as PME's ter um regime fiscal diferente das outras empresas?

As PME's têm um papel fundamental na economia da União Europeia e do nosso país: criam postos de trabalho, aumentam a competitividade, ajudam no desenvolvimento de novos produtos, na redução dos seus preços, introduzem novos produtos e serviços no mercado e ajudam no avanço de novas tecnologias. Para além da sua importância na economia, este tipo de empresas possui um

conjunto de características que lhes são próprias e que as distinguem das restantes.

Face às características organizacionais de uma PME, principalmente o fato de existir, algumas vezes, coincidência entre o proprietário e o gestor da empresa e de não haver necessidade de prestar contas aos sócios, à bolsa de valores, a potenciais investidores ou sujeição a auditorias externas, a manipulação dos dados contabilísticos, com o intuito de reduzir a matéria coletável de forma a pagar menos imposto, é prática bastante comum.

Neste tipo de empresas a ocultação de receitas é frequente uma vez que, em regra, no seu registro intervém apenas o proprietário ou alguns dos seus empregados de confiança. Por outro lado, é mais fácil acrescentar aos custos despesas que, não dizendo respeito diretamente à atividade da empresa, se destinam apenas a proporcionar benefícios pessoais aos sócios ou a alguns empregados. A credibilidade que a contabilidade oferece fica muito aquém do esperado mantendo, algumas empresas, registros contabilísticos apenas para efeitos fiscais, ou seja, visando o apuramento do resultado mais favorável.

Para este tipo de sociedades, os custos relativos ao cumprimento burocrático das obrigações resultantes de um complexo sistema fiscal desmotiva o contribuinte de colaborar com a Administração Fiscal. Para as empresas em início de atividade e de pequena dimensão, os custos associados à manutenção dos registros contabilísticos e a necessidade de possuir um sistema de informação que permita cumprir as complexas leis fiscais tornam difícil e dispendioso o cumprimento das obrigações fiscais.

Numa outra perspectiva, a Administração Fiscal, devido à falta de meios, humanos e técnicos, vê-se confrontada com a opção entre fiscalizar as grandes empresas, onde o montante de imposto é muito maior, ou fiscalizar o pequeno contribuinte, com o prejuízo de o benefício ser inferior ao custo.

Nestas circunstâncias, perante a incapacidade da Administração Fiscal de fiscalizar todas as sociedades e a necessidade existente de simplificação das formalidades fiscais, um número significativo de países, incluindo vários da União Europeia, não utilizam exclusivamente o “método direto” de determinação do rendimento e recorrem a regimes alternativos de determinação do lucro tributável ou imposto a pagar.

Em Portugal, existe o regime simplificado de tributação direcionado exclusivamente para empresas de pequena dimensão, aplicável ao abrigo do artigo 53 do Código do IRC.

Assim, parece justificar-se a necessidade de um regime fiscal próprio para as PMEs.

São sobretudo razões pragmáticas, mas também de igualdade fiscal, que conduzem à elaboração de regimes alternativos. Se estes regimes forem utilizados de forma ponderada e judiciosa, a tributação simplificada pode contribuir para o

alargamento da base tributável, o aumento do número de contribuintes efetivos e o respectivo montante de imposto, com possível redução da evasão fiscal. Em certas circunstâncias, esta tributação pode constituir o único meio efetivo de tributar os pequenos agentes económicos

Este tipo de regime pode, igualmente, contribuir para o aumento da eficiência e equidade do sistema fiscal.

2 HARMONIZAÇÃO E NORMALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE E DA FISCALIDADE

A globalização e a redução das barreiras ao comércio europeu e mundial vêm potenciar o desenvolvimento crescente dos mercados, as entidades movem-se num mercado mais amplo exigindo-se informação financeira capaz de dar resposta a decisões de investidores, financiadores, clientes, fornecedores, potenciais parceiros, etc.

A resposta a estes problemas gerou um conjunto de desafios à contabilidade, entendendo-se esta de forma ampla e não esquecendo que é a base da informação financeira que permite a tomada de decisões por parte de todos os interessados.

Hoje em dia existem cada vez mais empresas que investem noutros países, optando pela internacionalização das suas atividades. Torna-se necessário que a informação financeira que cada entidade produz seja reconhecida e entendida em qualquer parte do mundo, ou seja, a preparação das demonstrações financeiras tem que ter um quadro normativo idêntico.

O International Accounting Standards Board (IASB) e a União Europeia são os organismos supranacionais com autoridade para emissão de normas que possam conduzir a uma harmonização das contabilidades de todos os países da UE e, futuramente, quem sabe do mundo inteiro.

Portugal tem vindo a adaptar-se gradualmente a estas normas, tendo sido em 2005 exigido às empresas com contas consolidadas cotadas em bolsa de valores a elaboração das suas demonstrações financeiras, anuais e consolidadas, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF) emitidas pelo IASB. Isto representa já um avanço na história da contabilidade em Portugal no sentido da harmonização contabilística internacional, mudando-se ao mesmo tempo a Normalização Contabilística interna (PEREIRA, 2009, p. 15-17).

Relativamente às outras empresas, terão de utilizar o SNC - Sistema de Normalização Contabilística na sua totalidade representado por um conjunto de normas compostas por NIC e NIRF.

O SNC prevê dois âmbitos de aplicação das referidas Normas Contabilísticas de Relato Financeiro, um aplicável às empresas dos sectores não

financeiros, ou seja, à generalidade das empresas, e outro aplicável às empresas cuja dimensão não ultrapasse:

- a) 1 Milhão de euros de proveitos;
- b) 500 Mil euros de activo;
- c) 20 Empregados;
- d) sujeitas a Certificação Legal de Contas.

Basta que tenham dois destes três limites no ano n para no ano $n+2$ se situarem neste patamar.

O quadro 1 identifica as principais diferenças entre os três modelos de relato do Sistema de Normalização Contabilística.

QUADRO 1
Modelos de Relato

Modelo NIC/UE (IASB)	Modelo SNC Geral	Modelo SNC PE
	28 NCRF	1 NCRF- PE
29 IAS		
8 IFRS		
11 SIC		
11 IFRIC		
	2 NI	

As empresas que desde 2005 já eram obrigadas a elaborar as suas demonstrações financeiras com base nas normas do IASB já elaboravam a sua contabilidade com base em vinte e nove IAS (International Accounting Standards), oito IFRS (International Financial Reporting Standards), onze SIC (Standing Interpretations Committee) e onze IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee).

As entidades que se enquadram no modelo do Sistema Normalização Contabilística geral terão que se adaptar a vinte e oito NCRF (Normas Contabilísticas de Relato Financeiro) e duas NI (Normas Internacionais).

Por fim as Pequenas entidades terão apenas que ter em conta uma NCRF (Norma Contabilística de Relato Financeiro).

O Normativo POC (Plano Oficial de Contabilidade) e DC (Diretrizes Contabilísticas), em vigor desde 1989, foram revogados por este normativo composto por Normas Internacionais de Contabilidade.

Além destas diferenças, existem outras a nível de terminologia (Quadro 2).

QUADRO 2
Diferenças a nível de terminologia

POC/DC	IASB
Imobilizado Corpóreo	Ativo Tangível
Imobilizado Incorpóreo	Ativo Intangível
Proveito	Rendimento (ou Rédito)
Custo	Gasto
Valorimetria	Mensuração
Amortização	Depreciação
Reavaliação	Revalorização
Amortizações Extraordinárias	Perdas por imparidade

Fonte: Harmonização Contabilística Internacional - Análise das suas implicações em Portugal

Todas estas alterações no normativo contabilístico aplicável à generalidade das empresas obrigadas ao POC obrigou também a alterações relevantes no Código do IRC, já que algumas das regras que nele se encontravam previstas não se adaptavam aos novos normativos contabilísticos.

Tratou-se da maior mudança no ordenamento contabilístico em Portugal depois da introdução do POC. O vínculo ao POC e legislação complementar perdura desde 1977 e estava de tal forma enraizado que existiram, naturalmente, diversas barreiras e dificuldades na transição para SNC:

- Substituição do POC por normas (mais de 400 páginas);
- Entendimento da contabilidade por conceitos;
- Procedimentos iniciais para adoção das NCRF pela primeira vez com a reclassificação dos ativos e passivos e a aplicação das novas regras de mensuração no balanço de abertura de 2010;
- Novos formatos das Demonstrações Financeiras;
- Revolução no vocabulário;
- Alteração no plano de contas;

O SNC pressupõe uma alteração profunda da cultura contabilística nacional e não deve ser interpretado como uma mera alteração do plano de contas.

A contabilidade passa a ser um instrumento de avaliação do desempenho das empresas e a informação contabilística deixa de ser um simples cumprimento fiscal.

O SNC exige maior domínio de conceitos e menor conhecimento das regras de registro contabilístico, comparativamente com o POC. A contabilização e a geração da informação financeira são essencialmente baseadas em conceitos expressos nas normas NCRF.

Apresentam-se alguns dos novos conceitos introduzidos pelo SNC, face ao que se conhecia no POC:

- Classificação de ativos e passivos;
- Gastos e Rendimentos;

- c) Reconhecimento e mensuração;
- d) Imparidade;
- e) Reversões.

Todas estas alterações vieram revogar quer o POC, a nível contabilístico, quer o CIRC, a nível fiscal, a partir de 1 de janeiro de 2010.

O Código do IRC foi, em um terço do seu normativo, alterado por força da adaptação das regras fiscais ao Sistema de Normalização Contabilística (Decreto-lei 159/2009 de 13 de julho).

3 SISTEMA FISCAL EM PORTUGAL

A fiscalidade é talvez a mais complexa das políticas públicas e aquela em que as falhas do Estado mais penalizam as empresas e cidadãos.

A complexidade remete, em primeiro lugar, para a ambição dos fins (consolidação orçamental, equidade, suavização do ciclo económico, crescimento sustentado) e para a condicionalidade dos meios (qualidade legislativa, capacidade fiscalizadora, eficácia judicial, competitividade fiscal).

Nesta matriz de 4 x 4 abundam os dilemas potenciais.

Por exemplo, o objetivo de melhorar a equidade suscita, em regra, o aumento da capacidade fiscalizadora mas também a diminuição da competitividade fiscal do território, e tem um impacto negativo sobre o crescimento económico sustentado; e o objetivo de reforçar a consolidação orçamental reclama, em geral, o aperfeiçoamento legislativo dos regimes tributários e da moldura do regime penal, mas também maior celeridade nas decisões dos tribunais, e tem um efeito de amplificação sobre o ciclo económico.

A frequência com que ocorrem falhas do Estado na execução da política fiscal é pois uma consequência direta desta complexidade intrínseca.

Por outro lado, a percepção sobre a magnitude dessas falhas é em geral imperfeita, mesmo em relação à mais frequente de todas, a incapacidade da Administração Fiscal eliminar a fraude e evasão fiscais.

Em Portugal, face à ausência generalizada de estudos de econometria fiscal, habituais na maioria das economias desenvolvidas maduras, presume-se que esta perversão atinge proporções elevadas, sobretudo em sede de IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado e dos impostos sobre o rendimento (ANTÃO, 2002), mas não se possuem estimativas fiáveis sobre as respectivas magnitudes.

Como consequência da opção jurídico-constitucional de escolher como objeto da tributação o rendimento real das pessoas coletivas, verificou-se um aumento da complexidade dos deveres de cooperação do sujeito passivo em relação às obrigações tributárias, sendo o principal dever a exigência contida no artigo 115 do Código do IRC:

[...] são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que, além dos requisitos indicados no nº 3 do artigo 17º, permita o controlo do lucro tributável.

No âmbito da auto liquidação, o sujeito passivo deve proceder ao pagamento do imposto devido. É a declaração, a contabilidade, a documentação e os registos contabilísticos necessários que estão na base do sistema fiscal atual.⁵

Nem sempre as declarações de rendimentos apresentadas são naturalmente verdadeiras, tornando-se necessário proceder ao controlo das mesmas. Este controlo está entregue à Inspeção Tributária e, de um modo geral, só pode ser feito mediante apropriada verificação da contabilidade.⁶

Em 1994, com o objetivo fundamental de propor medidas de aperfeiçoamento e desenvolvimento do sistema fiscal e para a melhoria do funcionamento da Administração Fiscal foi, pela Resolução do Conselho de Ministros nº 6/94, de 7 de abril de 1994, constituída a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal. Como produto do trabalho da Comissão surgiu o Relatório Silva Lopes, dividindo-se este em duas partes: a primeira referente à Administração Fiscal e a segunda à Política e Técnica Fiscal.

Da análise estatística relacionada como o IRC, concluiu-se que este imposto ocupava uma posição modesta no quadro da receita fiscal total. Em 1993, as cobranças deste imposto correspondiam apenas a 7% da receita fiscal total e 2,3% do PIB.

De 1990 a 1994, a percentagem de sociedades com resultados líquidos positivos declarados desceu progressivamente, passando de 54% para 48%.

Das sociedades em atividade no ano de 1994, declararam prejuízos quase dois terços das que declararam um volume de vendas até € 49.879,79. Por sua vez, as sociedades com vendas até € 149.639,37, embora representando 66% do número total, pagaram apenas 4% da receita total do IRC. As sociedades com volume de vendas até € 498.497,90 correspondiam a 84% do número total de sociedades mas contribuíram para apenas 9% da receita deste imposto (CDRF, 1996).

Se, por um lado, estes dados estatísticos revelaram já a elevada concentração de empresas de pequena dimensão, por outro, permitiram concluir que a evasão fiscal era uma realidade existente. As características do tecido empresarial português, o fato da tributação das pessoas coletivas ser efetuada sobre os rendimentos por si declarados e a falta de recursos humanos capazes de proceder à devida fiscalização da contabilidade originaram, de fato, um aumento considerável da fraude e evasão fiscais.

⁵ Artigo 75 da Lei Geral Tributária.

⁶ Artigo 2º. do RCPIT.

A Comissão salientou que o sistema fiscal estava a “*estimular artificialmente a constituição de pequenas sociedades com o objetivo predominante de fuga aos impostos*” (CDRF, 1996).

Recomendou uma intensificação tributária sobre as sociedades de menor dimensão reconhecendo, no entanto, que a fiscalização sobre a totalidade das sociedades de menor dimensão, além de não ser possível sem elevados acréscimos de custos, nunca poderia produzir acréscimos de receitas muito elevados. Considerou apenas necessário que se adotassem as medidas necessárias para reduzir a evasão fiscal.

Neste relatório, ficou ainda reconhecida a necessidade de se investir no aperfeiçoamento do sistema de tributação por métodos indiretos, sem prejuízo de se analisar a possibilidade de introdução de outros métodos de determinação indireta da matéria tributável. Seria necessário proceder à elaboração de um conjunto de critérios objetivos prefixados, em casos de impossibilidade do apuramento do rendimento real e em caso de fundadas dúvidas sobre a veracidade do rendimento declarado, de determinação automática da matéria tributável. Para a melhoria da aplicação dos métodos indiretos, seria fundamental o desenvolvimento consentâneo dos elementos ao dispor da DGCI e dos Serviços de Inspecção Tributária como, por exemplo, através de um aumento e da atualização do número existente de monografias de análises dos sectores de atividade de modo a que fosse possível uma rigorosa fixação da matéria tributável com base nos parâmetros mais adequados.

3.1 MEDIDAS DE REDUÇÃO DA FUGA E EVASÃO FISCAIS

A eficiência e justiça na arrecadação das receitas fiscais são prioridades governativas, assumidas como indispensáveis ao reforço da confiança dos agentes económicos e ao aumento da competitividade da economia portuguesa (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2006).

No atual quadro das finanças públicas a luta contra a fraude e evasão fiscais mais do que um mero objetivo é uma verdadeira obrigação pública, por cujos resultados se deve prestar contas. A fraude causa distorções na atividade desenvolvida pelos diversos operadores económicos, limita a qualidade da prestação de serviços públicos e a dimensão social do Estado e determina o aumento da carga fiscal suportada pelos contribuintes cumpridores (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2006).

Tornou-se necessária uma maior moralização no campo fiscal, por via de um firme combate à fraude e à evasão, representando uma prioridade nacional, para cuja prossecução importa fixar metas sucessivas e consistentes,

particularmente direcionadas para a Administração Tributária, pondo fim a alterações intermitentes, avulsas e de maior ou menor complexidade, ao quadro fiscal em vigor.

Segundo o mesmo relatório, estima-se que a economia informal gere em Portugal um produto equivalente a cerca de 22% do PIB. Conhecem-se as dificuldades na arrecadação de receitas em relação a determinados grupos de contribuintes ou de rendimentos, estão diagnosticadas as principais ineficiências da Administração Fiscal. Tem sido lento o desenvolvimento no cruzamento de informações entre as diversas autoridades, enfim, o panorama em relação à fraude e evasão fiscais era a realidade que, na perspectiva deste Governo, urgia modificar.

Daí que se tenha pretendido, desde o início, orientar, articular e sintetizar as opções e a experiência de atuação da Administração Tributária para uma estratégia marcadamente operacional, baseada em medidas concretas, de prioridade e calendarização bem definidas.

Com a finalidade de reduzir a fuga e evasão fiscais, foram introduzidas determinadas medidas legislativas direcionadas para as PMES, de entre as quais se destaca a utilização de métodos indiretos na Lei Geral Tributária, de um pagamento especial por conta e do regime simplificado de tributação.

3.2 Métodos indiretos na Lei Geral Tributária

A Resolução do Conselho de Ministros nº 119/97 foi aprovada prevendo a elaboração de uma Lei Geral Tributária, na qual foram estabelecidos

os princípios fundamentais do Direito Tributário, sistematizando-se, uniformizando-se e clarificando-se diversas matérias, nomeadamente, o posicionamento da Administração Fiscal e Aduaneira perante os contribuintes, os sistemas de garantias dos contribuintes, o regime jurídico do enquadramento da norma tributária, a teoria geral da relação jurídico-tributária e seus elementos constitutivos, a tipologia dos tributos e respectivo regime jurídico, a definição da obrigação principal e das obrigações acessórias dos contribuintes, o regime da responsabilidade, o regime básico de avaliação e as formas de extinção da relação jurídica (RCE, 119/97, alínea b, nº 3, do artº 8º).

O Decreto-Lei nº 398/98, veio aprovar a Lei Geral Tributária (LGT) que

Enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da Administração Tributária e garantias dos contribuintes.

Este diploma pretendeu, formalmente

Dotar o sistema tributário português de um meio que o fará aproximar decididamente do sistema tributário das sociedades democráticas mais avançadas.⁷

Um dos objetivos indicados foi a prossecução, com maior eficácia, da luta contra a evasão e a fraude fiscais. Pretendeu-se não só aperfeiçoar as normas existentes, mas modificar aspectos fundamentais da relação entre o Fisco e o Contribuinte, sem prejuízo do reforço de garantias dos contribuintes em termos de sigilo e confidencialidade, e sem a perversão dos normativos legais em vigor.

No que respeita à avaliação indireta da matéria tributável, a LGT veio clarificar as condições da sua aplicação, explicitando-se os casos em que a Administração Fiscal poderia considerar existirem, de acordo com a terminologia dos atuais códigos tributários, indícios fundados da matéria tributável real não corresponder à declarada.

Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, compete à Administração Fiscal o ônus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova do excesso da respectiva quantificação. Ao abrigo do artigo 74 da LGT.

O ônus da prova dos fatos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

A tributação por métodos indiretos aplica-se nos casos de regimes simplificados de tributação⁸ e nas situações de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável.

Tratando-se de situações em que os contribuintes ou não dispõem de contabilidade organizada, ou esta não mereça credibilidade, não existe qualquer alternativa senão a aplicação de métodos indiretos.

No âmbito desta lei foi introduzida a possibilidade de avaliação indireta, quando a matéria coletável do sujeito passivo se afastasse, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da matéria coletável que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos de base técnico-científica ou do rendimento padrão correspondente às manifestações de fortuna evidenciadas. Ao sujeito passivo é conferida a possibilidade de justificar tal divergência, sujeita a apreciação pela Administração Fiscal. Na medida em que constitui uma inversão do ônus de prova, a medida simplificará os procedimentos de controlo fiscal sem, contudo, deixar de exigir a intervenção da Inspeção Tributária para a concretização das correções fiscais.⁹

⁷ Preâmbulo do Código da Lei Geral Tributária.

⁸ Artigo 87, al. a da LGT e artigos 28 e 53 do CIRC.

⁹ Artigo 87, al. c da LGT.

Contudo, as formas de avaliação indireta instituídas pela LGT não foram totalmente novas, tendo existido sempre, ao longo da legislação fiscal portuguesa, a possibilidade de aplicação de métodos indiretos. Verificava-se, no entanto, que estes não eram suficientemente precisos e, conseqüentemente, a sua aplicação prática não era suficientemente incisiva, até porque faltavam alguns meios técnicos para que essa aplicação pudesse ser bem sucedida.

Existe um conjunto de procedimentos técnicos que são necessários para que seja possível criar condições para, efetivamente, aplicar os métodos de avaliação indireta de forma bastante mais rigorosa e segura, como, por exemplo, proceder a estudos monográficos relativos a sectores específicos da atividade e produzir um conjunto de estudos e de trabalhos.

A LGT veio impulsionar a legislação subjacente à determinação indireta do rendimento dos sujeitos passivos, através dos chamados “métodos indiretos”. Não obstante, a prática demonstra que ainda existe um longo percurso a percorrer antes que seja possível aplicar com eficácia estes métodos. A título de exemplo, antes que seja possível aplicar os métodos indiretos com fundamento no afastamento da matéria coletável do sujeito passivo, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos de base técnico-científica ou do rendimento padrão correspondente às manifestações de fortuna evidenciadas, é necessário proceder a longos estudos preparatórios para a determinação dos indicadores objetivos, não tendo sido possível, até à data, a sua aplicação.

3.3 PAGAMENTO ESPECIAL POR CONTA

Na gênese do pagamento especial por conta esteve a tentativa de introdução de um regime que então se intitulou de coleta mínima de imposto, mas que não chegou a passar da fase de proposta de Lei, aquando do processo de discussão do Orçamento do Estado para 1998, tendo sido alterada a autorização legislativa que previa a criação de uma soleta mínima de IRC.

O Pagamento Especial por Conta foi criado pela Lei Orçamental para 1998, constituindo uma medida de controlo da elevada fuga fiscal nas pequenas empresas. A ideia foi, efetivamente, objeto de grande contestação pelo que a autorização legislativa que veio a ser consagrada na referida lei e, posteriormente, executada através do Decreto-Lei nº 44/93, de 3 de março, veio instituir, em substituição da coleta mínima, um pagamento especial por conta.

Assim, quando o PEC foi criado, tinha na sua essência a natureza de um efetivo pagamento por conta do imposto, na medida em que a respectiva recuperação estava sempre assegurada, em face da possibilidade de reembolso nos casos de insuficiência de coleta.

Esta situação veio, no entanto, a ser alterada, a partir do exercício de 2001, com a entrada em vigor da Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro.

De fato, na sequência das alterações introduzidas, pela referida Lei, artigo 74-A (atual artigo 87) do Código do IRC, a possibilidade de reembolso do PEC passou abranger apenas as situações em que ocorresse a cessação de atividade, sendo que, em regra, a única forma de recuperação daquele pagamento passou a ser a dedução à coleta, tendo-se, no entanto, estabelecido um prazo mais alargado para esse efeito.

Assim, no regime então consagrado, o montante do PEC efetuado com referência a determinado exercício passou a ser dedutível à coleta desse mesmo exercício e, em caso de insuficiência desta, até ao quarto exercício seguinte, sendo que, findo este prazo sem que o PEC fosse integralmente recuperado, a respectiva entrega convertia-se em definitiva.

Significa isto, portanto, que nos exercícios de 2001 e 2002, o PEC deixou de consubstanciar uma entrega de imposto por conta, transformando-se, com exceção das situações particulares de cessação da atividade, num imposto mínimo com os limites mínimo de € 499,00 e máximo de € 1.496,00. Ou seja, passados três anos desde a sua curta existência, o PEC assumia a natureza de tributação efetiva e definitiva que lhe esteve subjacente e que se encontrava expressa na proposta de Lei do Orçamento do Estado para 1998.

A Lei nº 32-B/2002, de 30 de dezembro (Orçamento de Estado para 2003) veio, de novo, introduzir alterações neste regime, na sequência das quais:

- a) O montante do PEC passa a corresponder à diferença entre 1% do total dos proveitos e ganhos do exercício anterior, com os limites mínimo de € 1.250,00 e máximo de € 200.000,00, e o montante dos pagamentos por conta efetuados no exercício anterior;
- b) É recuperado por dedução à coleta do próprio exercício a que respeita e até ao quarto exercício seguinte, sendo que, nas situações em que não seja possível a sua integral dedução em virtude da insuficiência da coleta, admite-se a possibilidade de reembolso da parcela não deduzida, desde que verificados determinados requisitos.

Do anteriormente exposto, resulta que as alterações introduzidas no regime pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de dezembro, se consubstanciam:

- a) No alargamento da base de cálculo;
- b) No aumento dos limites mínimo e máximo;
- c) No alargamento do período de dispensa;
- d) Na consagração da possibilidade de reembolso, desde que observados determinados condicionalismos.

É de salientar que o efeito deste regime do PEC fez-se sentir com particular gravidade em determinados sectores de atividade, designadamente naqueles em que o volume da facturação registrado pelas empresas é muito elevado mas que

tem associadas margens muito reduzidas (como é o caso, por exemplo, do sector automóvel, das agências de viagens, e das empresas revendedoras de produtos com reduzidas margens de comercialização).

Ao nível das empresas revendedoras de bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo – impostos sobre o tabaco, a cerveja, o álcool e os produtos petrolíferos e, bem assim, o imposto sobre veículos – em regra o valor destes impostos encontra-se incluído nos proveitos resultantes das vendas, pelo que entra na base de cálculo do PEC e consequentemente verifica-se o fenómeno da dupla tributação em que imposto gera imposto.

Por outro lado, o regime terá também um impacto especialmente negativo naquelas empresas em que uma parte significativa dos respectivos proveitos ou ganhos não se encontrem sujeitos a tributação em IRC em virtude de estarem abrangidas por regime especial de tributação ou de beneficiarem de isenção parcial em sede deste imposto e que podem ficar obrigadas à entrega de um pagamento de imposto correspondente a 1% do total dos proveitos obtidos. É o caso de grupos de sociedades a que seja aplicável o regime especial de tributação pelo grupo agregado, previsto nos artigos 63 a 65 do Código do IRC. O nº 5 do artigo 98 do mesmo diploma determina que é devido um PEC por cada uma das sociedades dominadas, a efetuar pela sociedade dominante.

Esta obrigação não é nova, existe desde que o PEC foi instituído e, portanto, já vigorava no anterior regime de tributação pelo lucro consolidado, embora tenha entretanto assumido uma relevância completamente diferente em face dos valores ora estabelecidos.

O cálculo do PEC corresponde atualmente, e por força da Lei nº 107-B/2003, de 31 de dezembro, a 1% do volume de negócios relativo ao exercício anterior, com o limite mínimo de € 1.250, e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de € 40.000,00. Ao montante apurado deduzir-se-ão os pagamentos por conta efetuados no exercício anterior.¹⁰

O valor pago é dedutível à coleta líquida do IRC do exercício a que respeita, até à sua concorrência, e, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte. Findo este prazo pode ser recuperado se não houver afastamento, em mais de 10%, para menos, relativamente à média dos rácios de rentabilidade das empresas do sector de atividade em que se inserem, publicada em Portaria do Ministro das Finanças, ou a situação que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por ação de inspeção feita a pedido do sujeito passivo.

¹⁰ Como medida anti abuso, o Orçamento do Estado para 2009, Lei nº 64-A/2008, no seu artigo 98 relativo ao Pagamento Especial por Conta, veio estabelecer que, para efeitos de cálculo dos pagamentos especiais por conta, se consideram apenas os pagamentos por conta calculados nos moldes estabelecidos no artigo 97. Afasta-se, assim, a possibilidade de, através de pagamentos por conta mais elevados que os obrigatórios, se reduzirem ou eliminarem os pagamentos especiais por conta, já que o regime de recuperação que lhes está associado é muito mais penalizador para os contribuintes que o aplicável aos pagamentos por conta.

A opção tributária de um montante mínimo, em função do volume de negócios, a título de pagamento especial por conta, visou que aqueles contribuintes que declaravam valores reduzidos de matéria coletável fossem tributados por um mínimo.

Na verdade, se considerarmos por exemplo que as receitas do IRC concentram-se num reduzido número de sujeitos passivos, e é elevadíssimo o número de empresas que, de forma continuada, declaram prejuízos fiscais, é legítimo que se questione a situação tributária que os sujeitos passivos evidenciam nas suas declarações de rendimentos.

Por outro lado, e nesse contexto, torna-se também evidente que, não obstante a justeza do princípio da tributação sobre o lucro real, na prática o mesmo não está a ser aplicado em face da divergência que existe entre os lucros efetivamente obtidos e aqueles que são declarados pelas empresas e, portanto, objeto de tributação.

A adoção de um imposto mínimo teria, assim, a vantagem de garantir o pagamento de imposto por parte de empresas que, obtendo rendimentos, não os declaram, escapando de forma sistemática à tributação. Trata-se, no entanto, de matéria não isenta de dúvidas, designadamente no que respeita à interpretação do princípio constitucional da tributação das empresas (nº 2 do artigo 104 da Constituição da República Portuguesa) fundamentalmente pelo lucro real.

O regime do Pagamento Especial por Conta afasta-se do princípio da tributação pelo rendimento real das empresas, convertendo-o em muitos casos em pagamentos definitivos sem existir consideração pela capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Assim sendo, o PEC transforma-se pouco a pouco numa espécie de empréstimo forçado ou mesmo num imposto mínimo, de duvidosa constitucionalidade (SANTOS, 2007).

3.4 REGIME SIMPLIFICADO

Este regime foi introduzido pela Lei nº 30-G/2000, estando direcionado exclusivamente para as microempresas. Assim, as empresas que não estejam isentas, nem sujeitas a algum regime especial de tributação, com exceção das que se encontrem sujeitas à Revisão Legal de Contas, e que, no exercício anterior ao da aplicação do regime, tenham apresentado um volume anual de proveitos inferior a € 149.639,36 e que não optem pela aplicação do regime geral, estão sujeitas ao regime simplificado.

No âmbito deste regime simplificado, e de acordo com o artigo 53 do código do IRC, o rendimento coletável é determinado através da aplicação de indicadores de base técnico-científica, definidos para os diferentes sectores de atividade económica, os quais deverão ser utilizados à medida que sejam aprovados.

Na ausência destes indicadores, ou até que estes venham a ser aprovados, o rendimento tributável resulta da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e produtos e do coeficiente de 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa, com o montante mínimo não inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado.

O Orçamento de Estado para 2001, que institui a chamada “reforma fiscal”, introduziu alterações profundas sobretudo ao nível da determinação do lucro/rendimento tributável, quer em sede de IRC, quer ao nível da tributação em IRS.

Em virtude de tais alterações, e, de forma recorrente, ano após ano, o enquadramento num determinado regime de tributação é colocada e amplamente discutida em dois momentos distintos:

Até ao último dia útil do mês de março de cada ano, período durante o qual é possível optar pelo Regime Geral de Determinação do Lucro Tributável (RGDLT), no caso das pessoas coletivas;

No momento em que a Administração Fiscal notifica o Contribuinte da liquidação de IRC.

Cada um destes momentos assume particular importância, na medida em que se refletirá obrigatoriamente na tributação em sede de IRC. Contudo, facilmente se compreende que o primeiro momento referido assume maior importância, na medida em que, hoje em dia, é cada vez mais necessário existir planeamento fiscal adequado e atempado, e, conseqüentemente, fazer as opções mais ajustadas a cada situação em particular em tempo útil.

Tudo isto fará certamente com que a liquidação de IRC comunicada ao contribuinte corresponda às suas expectativas.

Neste contexto, existem por isso alguns aspectos muito importantes a ter em conta, ao nível do IRC, para fazer a “opção” mais adequada, do ponto vista fiscal, entre o RGDLT e o Regime Simplificado (RS) de determinação do Lucro Tributável.

Importa desde logo compreender e distinguir claramente os conceitos associados a esta problemática, dado que a referência a uma terminologia poderá estar associada a um determinado contribuinte e a um regime de tributação e de determinação do rendimento tributável e que convém ter sempre bem presente. Assim, sempre que se refere:

- a) Regime Geral de Determinação do Lucro Tributável - aplica-se ao nível da tributação de lucros das empresas, pessoas coletivas e que, como tal, se situam na esfera de tributação em IRC;
- b) Regime Simplificado de Determinação do Lucro Tributável - aplica-se quer a pessoas singulares, quer a pessoas coletivas (só estas serão objeto de estudo neste trabalho) e pressupõe a determinação do

rendimento/lucro tributável, para efeitos de IRS/IRC, respectivamente, mediante a aplicação dos coeficientes constantes do Código do IRS e do IRC.

No RGDLT, o apuramento do lucro tributável far-se-á de acordo com as normas previstas no Código do IRC.

Os sujeitos passivos de IRC abrangidos pelo RS, em face do exposto no art. 53 do Código do IRC, ficam abrangidos pelo RSDLT, os sujeitos passivos que cumpram, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- a) Sejam residentes em território nacional, nos termos do art. 2º, nº 3, do CIRC, ou seja, as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português;
- b) Exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- c) Não sejam isentos de IRC, nem sujeitos a algum regime especial de tributação, como sendo:
- d) O regime de tributação de grupos de sociedades previsto no art. 63 a 65 do CIRC;
- e) O regime de transparência fiscal.
- f) Não se encontrem obrigados à revisão legal de contas nos termos do Código das Sociedades Comerciais;
- g) Não optem pelo Regime Geral de Determinação do Lucro Tributável;
- h) Que representem, no exercício anterior, ao da aplicação do regime, um volume total anual de proveitos não superior a € 149.639,37.

Os sujeitos passivos de IRC excluídos do RS são aqueles que deixam de cumprir os requisitos constantes do art. 53, nº 1, do CIRC, nestas circunstâncias a inclusão no RGDLT faz-se por condição, ou seja, por exigência legal, pelo que, a determinação do lucro tributável segundo o RGDLT, far-se-á enquanto essas condições se mantiverem. Sabe-se à partida o exercício em que se inicia e é revogada automaticamente, ano após ano, enquanto essas condições que obrigam à inclusão no RGDLT, se mantiverem. E aqueles que exerceram a opção pelo Regime Geral de Determinação do Lucro Tributável. Neste caso, acontece que, embora o sujeito passivo de IRC não cumpra os critérios de inclusão automática (e obrigatória) no RGDLT, foi exercida a opção por este regime e, uma vez exercida é válida por um período de três exercícios consecutivos contados desde 01/01/n, até 31/12/n+2. Findo este período, a opção pelo RGDLT, terá que ser renovada até ao último dia do mês de março do ano seguinte àquele em que esse período (de três anos) tenha terminado. Ou seja, até ao final do mês de março de ano em que se pretenda renovar a opção pelo RGDLT que vigorará também por mais três anos.

Em resumo e em regra, os prazos de vigência de cada um dos regimes de tributação são (Quadro 3):

QUADRO 3
Prazos de vigência dos regimes de tributação

Tipo	RGDLT	RS
Por valores	1 ano	3 anos
Por opção	3 anos	3 anos

Como já foi referido, a determinação do lucro tributável no RS resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica por setores de atividade e que, até à presente data, não foram ainda objeto de regulamentação legal.

Na ausência desses indicadores, o lucro tributável, no RS, resultará da aplicação dos coeficientes que constam do art. 53, nº 4, 5 e 6 do Código do IRC e que são os seguintes (Quadro 4):

QUADRO 4
Proveitos e coeficientes

Proveitos	Coeficientes
1. Coeficientes Gerais:	
Vendas de mercadorias e produtos	0,20 (20%)
Restantes proveitos (exceto a variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa)	0,45 (45%)
2. Coeficientes aplicáveis às Sociedades de Profissionais	
Vendas de mercadorias e produtos	0,20 (20%)
Restantes proveitos (exceto a variação da produção)	0,65 (65%)
3. Coeficientes aplicáveis ao Sector do Alojamento e Restauração	
Prestações de serviços prestados no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas	0,20 (20%)
Outros proveitos	0,45 (45%)

Face ao disposto no art. 53, nº 4, do CIRC, da aplicação dos coeficientes constantes no quadro anterior, não poderá resultar um lucro tributável inferior a catorze vezes o salário mínimo nacional.

Ainda que, o período de permanência de três anos não tenha decorrido, de acordo com art. 53, nº 10, do Código do IRC, cessa a aplicação do RS quando o limite de € 149.639,37, para o volume anual de proveitos, for ultrapassado:

Em dois períodos de tributação consecutivos;

Em mais de 25 por cento num só exercício, ou seja, quando o valor total anual dos proveitos for superior a € 187.049,21.

Perante estas circunstâncias, a tributação de acordo com as regras do RGDLT, far-se-á a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses fatos.

Face ao disposto no art. 53, nº 14, do Código do IRC, poderá um determinado contribuinte, enquadrado no RS de tributação, optar pelo RGDLT,

ainda que não tenham decorrido os três anos de permanência obrigatória, no RS, desde que se verifique um dos seguintes pressupostos:

Se, no ano em que forem publicados os indicadores de base técnico-científica, e se, da aplicação destes, resulte um lucro tributável superior ao apurado com base nos coeficientes atualmente em vigor;

Quando se alterem os mínimos do RS.

Para efeitos de tributação em sede de IRC, o enquadramento no RGDLT ou no RS de apuramento do lucro tributável, segundo o mesmo artigo, este poderá ser feito em dois momentos distintos:

No ano de início de atividade:¹¹

- 1) O enquadramento no RS ou no RGDLT faz-se tendo por base o valor anual dos proveitos estimados, constante da declaração de início de atividade;
- 2) Só podem exercer a opção pelo RGDLT os contribuintes que, devido aos valores indicados na declaração de início de atividade, seriam de enquadrar no RS;
- 3) Pois, se tiverem valores para serem enquadrados no RGDLT por valores, ainda que indiquem que pretendem optar pelo RGDLT, existe desde logo uma incompatibilidade nessa opção, uma vez que, não se pode optar por um regime de tributação em que a própria lei enquadra;
- 4) Este aspecto é muito importante, uma vez que, o enquadramento no RGDLT por valores se faz ano a ano, enquanto o enquadramento no RGDLT por opção é válido por três anos.

Nos exercícios subsequentes ao exercício do início de atividade¹²:

- 1) A opção pelo RGDLT deverá ser exercida mediante entrega de declaração de alterações, onde conste tal opção, a entregar até ao final do mês de Março (para os sujeitos passivos em que o ano fiscal coincide com o ano civil) do ano em que se pretenda utilizar o RGDLT, para efeitos de determinação do lucro tributável. Esta opção quando exercida, vigora por um período de três anos, contados desde o dia 1 de Janeiro do ano em que se pretenda iniciar. Findo este período, se os contribuintes optarem pelo RGDLT, essa opção vigora por mais três anos. Mas, se findo aquele período, o sujeito passivo não optar pelo RGDLT, ficará automaticamente enquadrado no RS por igual período (desde que continue a não ter valores para ser enquadrado no RGDLT por exigência legal).

¹¹ Artigo 53, nº 7, al. a do Código do IRC.

¹² Artigo 53, nº 7, al. b do Código do IRC.

A dedução dos prejuízos fiscais ao rendimento líquido, segundo o artigo 47 do CIRC, pode ser efetuada, nos seguintes termos:

- 1) No RGLT a dedução poderá efetuar-se, por dedução aos lucros tributáveis, caso existam, de um ou mais dos seis exercícios posteriores;
- 2) No RS só poderão ser deduzidos prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores à vigência do RS (ou seja, prejuízos apurados em períodos em que foi aplicado o RGLT), não podendo contudo, resultar um rendimento tributável inferior ao mínimo do RS.

Segundo o artigo 81, nº 8 do Código do IRC, os sujeitos passivos de IRC, que se enquadrem no RS de tributação estão apenas sujeitos a tributação autónoma relativamente a:

- 1) Despesas confidenciais ou não documentadas;
- 2) Despesas pagas a residentes em regiões/países com um regime fiscal claramente mais favorável “paraísos fiscais”.

Estes sujeitos passivos, conforme decorre do citado nº 8, do artigo 81, do Código do IRC, não estarão por isso sujeitos a tributação autónoma relativamente a:

- 1) Despesas de representação;
- 2) Despesas com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos.

Os sujeitos passivos de IRC, que se enquadrem no RGLT de tributação estão sujeitos a tributação autónoma em todas as despesas acima mencionadas.

Os sujeitos passivos de IRC abrangidos quer pelo RGLT, quer pelo RS de determinação do lucro tributável estão obrigados a efetuar pagamentos por conta, nos termos do artigo 97 e seguintes do Código do IRC, de igual forma, independentemente de se encontrarem enquadrados no Regime Geral de Determinação do Lucro Tributável ou, no Regime Simplificado.

Relativamente ao Pagamento Especial por Conta, já abordado neste estudo, previsto no artigo 98, do Código do IRC, apenas se aplica aos sujeitos passivos de IRC enquadrados no RGLT, não se aplicando por isso, àqueles que se encontrem abrangidos pelo RS, para efeitos de tributação em sede de IRC.

O Código do IRC prevê a existência de taxas de IRC diferenciadas consoante os sujeitos passivos se enquadrem no RS ou no RGLT.¹³

¹³ Artigo 80, nº1 e nº3, do Código do IRC.

QUADRO 5
Tipos de taxas

REGIME DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL	TAXA (O. E./2004-2008)	TAXA (O. E./2009)
RS	20%	20%
		M. C. < 12.500 12,5 %
RGLT	25%	M. C. > 12.500 25,0 %

Legenda: M.C. = Matéria Coletável

No que diz respeito às deduções à coleta, conforme artigo 83, nº 3 do CIRC, no Regime Simplificado não haverá lugar à coleta por dupla tributação internacional.

3.5 QUANTIFICAÇÃO DA INTRODUÇÃO DO REGIME SIMPLIFICADO

Num estudo elaborado pela Direção-Geral de Estudos e Previsão, no âmbito da utilização do “Modelo de simulação do imposto sobre as sociedades” (MOSIS), foi avaliado o impacto financeiro da introdução do regime simplificado de IRC em 2001. Para a investigação em apreço, foram utilizadas duas metodologias distintas:

- Seleção de sujeitos passivos tributados por este regime em 2001, e a partir da estrutura de proveitos verificada nesse ano, repartição do total de proveitos verificado no exercício de 2000. Após o cálculo da matéria coletável e do respectivo imposto, compararam os resultados obtidos, com os elementos que constavam da respectiva declaração, ou seja, sem a aplicação do referido regime.
- Seleção de sujeitos passivos tributados por este regime em 2001, procedendo-se, a partir da declaração anual, à aplicação dos coeficientes estabelecidos para o regime simplificado. Posteriormente, com base no lucro tributável assim obtido, calculou-se o imposto a pagar, por cada um dos contribuintes, e os respectivos desvios face aos elementos que constavam na declaração.

Os resultados obtidos, utilizando a estrutura de 2001, demonstraram que o IRC liquidado, referente aos sujeitos passivos integrados no regime simplificado, registrou um aumento de cerca de 135%. Verificou-se uma variação percentual bastante significativa, refletindo-se no IRC liquidado relativamente aos cerca de 9.277 sujeitos passivos, para os quais se dispunha de informação, 13,4 milhões de euros (Tabela 2).

TABELA 2
Impacto da introdução do Regime Simplificado na Receita fiscal
Estrutura de 2001 (base de 2000)

	Nº de empresas	Cenário da Base	Regime Simplificado	Impacto em 2000	
Ano 2000		em 10 ⁶ €	em 10 ⁶ €	Variação em 10 ⁶ €	Variação em %
Coleta	9.277	11,2	26,9	15,7	140
IRC liquidado	9.277	23,4	23,4	13,4	135

Por sua vez, utilizando a estrutura de 2000, os resultados não foram substancialmente diferentes, estimando-se que o aumento do IRC liquidado, relativo a estes contribuintes, em 163%, o que corresponderia a aproximadamente 14 milhões de euros, ou seja, um acréscimo em relação ao total do IRC liquidado de apenas 0,43% (Tabela 3).

TABELA 3
Impacto da introdução do Regime Simplificado na Receita fiscal
Estrutura de 2000 (base de 2000)

	Nº de empresas	Cenário da Base	Regime Simplificado	Impacto em 2000	
Ano 2000		em 10 ⁶ €	em 10 ⁶ €	Variação em 10 ⁶ €	Variação em %
Coleta	9.277	11,2	26,2	15,0	134
IRC liquidado	9.277	10,0	23,9	13,9	140

Em termos comparativos, e em síntese, os impactos deste estudo, considerando uma amostra de 9 277 sujeitos passivos, ter-se-á traduzido num aumento de IRC liquidado entre 13,4 e 13,9 milhões de euros, consoante a metodologia utilizada.

3.6 CRÍTICAS AO REGIME SIMPLIFICADO

O principal motivo que levou à introdução do regime simplificado de tributação foi a redução da fuga e evasão fiscais no seio das pequenas empresas, e não privilegiar e beneficiar as mesmas. Ora, se por um lado é um fato que a taxa de IRC é mais baixa para quem opte por este regime, por outro temos a existência de

um lucro mínimo, a não redutibilidade de prejuízos fiscais e o fato de a mutabilidade ser muito reduzida.

Para efeitos da introdução do regime simplificado de tributação, não foi efetuado um estudo aprofundado acerca da sua viabilidade e adaptabilidade à nossa realidade empresarial e económica, nem tão pouco foi divulgado e sujeito a debate prévio, tendo o mesmo sido introduzido, mesmo na ausência de alguns dos pressupostos do modelo.

A entrada em vigor do regime simplificado de tributação sem a prévia publicação dos coeficientes técnico-científicos para cada ramo de atividade, na óptica da Confederação Portuguesa das Micro e Pequenas e Médias Empresas (CPMPME), limitou grandemente a adequada eficácia do regime. A publicação dos respectivos rácios para os diferentes sectores da atividade económica são indispensáveis para a aplicação de medidas fiscais mais justas, assentes no pressuposto de que a tributação deve incidir sobre o rendimento real, e para o combate eficaz à fuga e evasão fiscais.

De acordo com a CPMPME (2003), as medidas fiscais devem defender o tecido económico e produtivo nacional, o emprego e a estabilidade social, criando escalões diferenciados tendo em conta a rentabilidade dos sectores de atividade e das empresas em função do rendimento per capita e volume de faturação. Defende que um instrumento fiscal que tributa de igual modo diferentes atividades, que para obterem o mesmo volume anual de negócios necessitam umas de maiores encargos e custos de exercício que outras, é injusto e desadequado à realidade existente. Na sua ótica “uma política fiscal, que descrimine as micro e pequenas empresas não serve a economia e o país.” (CPMPME, 2003).

Conforme já dito anteriormente, o Código do IRC prevê no seu artigo 53, o Regime Simplificado de Determinação do Lucro Tributável. Muito se tem dito e escrito acerca do enquadramento dos sujeitos passivos de IRC no regime simplificado.

De entre as críticas que têm vindo a público, recolhi a que faz parte de um artigo de opinião, de autoria de Domingues de Azevedo, Presidente da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, publicado no “Semanário Económico” em Setembro de 2004:

Exemplo evidente do que se acaba de descrever é o funcionamento do regime simplificado de tributação para as sociedades, em que se criaram autênticas ratoeiras aos profissionais de contabilidade e sujeitos passivos, contrariando na sua mais pura essência uma relação de transparência entre administrados e administradores da relação tributária. Quando os sujeitos passivos entregam a declaração de início de atividade e optam por um determinado regime de tributação

estão inequivocamente a manifestar que, em função das coordenadas da atividade que se propõem desenvolver, qual o regime de tributação que lhes é mais adequado, não abonando nada à transparência da relação tributária a Administração Fiscal, sem que avise por qualquer forma o contribuinte, conforme o artigo 35 do Código do Processo e Procedimento Tributário, a coberto de uma disposição legal que pode ter tudo menos transparência, os enquadre contra a sua vontade no regime simplificado, apenas e só porque isso gera um valor superior de receitas.

Passado tanto tempo desde essa muito pertinente crítica, justifica-se a manutenção do regime simplificado?

Para se encontrar a resposta correta e definitiva para esta questão, começemos por analisar o mapa emitido pelos Serviços da Administração Fiscal, referente ao número de declarações modelo 22 entregues de 2003 a 2006, este mapa foi retirado das estatísticas do IRC facultadas pela Direção de Serviços do IRC.

TABELA 3
Número de declarações por regime de tributação

Reg.	2003	%	2004	%	2005	%	2006	%	VARIAÇÃO		
									03/04	04/05	05/06
RG	295.533	83%	309.852	89%	306.852	85%	323.286	87%	8%	-1%	5%
RID	3.537	1%	3.246	1%	3.625	1%	3.722	1%	-3%	12%	3%
RIT	3.573	1%	3.727	1%	3.597	1%	3.597	1%	16%	-3%	0%
RRT	38.886	11%	8.230	2%	28.809	8%	32.537	9%	-75%	250%	13%
RS	24.492	7%	26.132	8%	26.978	7%	19.476	5%	17%	3%	-28%
TF	3.458	1%	3.557	1%	3.764	1%	3.973	1%	6%	6%	6%
GS	1.934	1%	1.872	1%	2.010	1%	2.187	1%	0%	7%	9%
TOTAL	357.117	100%	345.819	100%	360.299	100%	373.021	100%	1%	4%	4%

Fonte: DGCI/DGITA.

Legenda: RG - Regime geral; RID - Regime de isenção definitiva; RIT - Regime de isenção temporária; RRT - Regime de redução de taxa; RS - Regime simplificado; TF - Transparência fiscal; GS - Grupo de sociedades.

Atualmente, só estão no regime simplificado dois tipos de sujeitos passivos: os que estão “distráidos” ou aqueles que tiram vantagens do sistema.

Com base nos números de 2006, temos 19.476 declarações do Regime Simplificado num universo de 373.021, isto é, são apenas 5%. Relativamente a 2005, a diminuição foi de 28%.

De fato, nota-se um decréscimo de ano para ano nas entregas da modelo 22 sujeitas ao Regime Simplificado, com a particularidade de estas se encontrarem distribuídas pelos seguintes sujeitos passivos:

- Serviços/vendas – Continente
- Restauração – Continente
- Transparência fiscal – Continente
- Redução de taxa (interioridade) – Continente
- Serviços/vendas – Madeira
- Restauração – Madeira
- Transparência fiscal – Madeira
- Serviços/vendas – Açores
- Restauração – Açores
- Transparência fiscal – Açores

O Orçamento de Estado para 2007 continha uma importante previsão de simplificação (e não de supressão) do regime simplificado em termos de IRC. Trata-se do nº 2, do artigo 56, daquele diploma legal, que dizia:

2 - Fica ainda o Governo autorizado a revogar o regime simplificado em IRC, substituindo-o por um regime que consagre regras simplificadas de apuramento do lucro tributável com base na contabilidade para os sujeitos passivos de IRC que exercem a título principal uma atividade comercial, industrial, agrícola ou de prestação de serviços, cujo volume de negócios anual não ultrapasse 250 mil euros.

Tratava-se, pois, de substituir (não revogar) um regime que se baseia num volume total anual de proveitos não superior a € 149.639,37, por outro regime que prevê um volume de negócios anual que não ultrapasse € 250.000.

Duas diferenças fundamentais se verificaram entre estes dois regimes:

1. O volume anual de € 250.000 em vez dos anteriores € 149.639,37
2. Passa a ser "volume anual de negócios" em vez de "volume anual de proveitos".

No entanto, o Governo deixou cair esta autorização legislativa pelo que tudo continuou na mesma, até porque o OE/2008 é omissivo em relação a tão importante matéria.

No entanto, eis que surge no Orçamento de Estado para 2009 a suspensão do Regime Simplificado.¹⁴

¹⁴ Artigo 72 da Lei do Orçamento de Estado para 2009.

No fundo, não se trata bem da extinção do regime simplificado, mas da sua suspensão, porquanto se concede no nº 3 do artigo 74 uma autorização ao Governo para a criação de um novo regime simplificado nos termos seguintes:

O Governo promoverá a criação de um regime simplificado de determinação do lucro tributável, estabelecendo para os sujeitos passivos de IRC de pequena dimensão que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, regras simplificadas de tributação com base na normalização contabilística que lhes for aplicável.

Quanto à suspensão do regime simplificado, dependerá do prazo de validade aplicável a cada empresa, sendo certo que pode sempre ter lugar em 31/12/2008 se os sujeitos passivos assim o desejarem e antes mesmo de terminar o prazo mínimo de vigência de 3 anos que porventura esteja em curso.

Teremos, assim, três hipóteses:

- a) Fim do prazo de vigência em 31/12/2008: terminou a aplicação do regime simplificado em 31/12/2008, aplicando-se o regime geral a partir de 01/01/2009;
- b) Fim do prazo de vigência em 31/12/2009: pode o sujeito passivo optar pelo fim da aplicação do regime simplificado em 31/12/2008, ou, por se manter nele até ao fim de 2009;
- c) Fim do prazo de vigência em 31/12/2010: pode o sujeito passivo optar pelo fim da aplicação do regime simplificado em 31/12/2008, ou, por se manter nele até ao fim de 2010.

Claro que a manutenção no regime simplificado nos exercícios de 2009 e 2010 apenas ocorrerá por opção dos sujeitos passivos e se se mantiverem os pressupostos de inclusão nesse regime (não sujeição a revisão legal de contas e não ultrapassagem dos limites nos termos do nº 10 do artigo 53 do CIRC).

A eventual opção pela renúncia ao regime simplificado em 31/12/2008 deve ser manifestada na declaração modelo 22 do exercício de 2009, mediante indicação do regime geral.

Perante este cenário não se justifica a manutenção do regime simplificado em termos de IRC, mesmo que se passe a ter novas regras.

Vejamos, então, porquê, começando pelo artigo 3 do CIRC:

Que diz que o IRC incide sobre o lucro das sociedades, passando para o artigo 17, que descreve que o lucro tributável das pessoas coletivas é a soma algébrica do resultado líquido do exercício 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 já descritos anteriormente.

No entanto, não obstante o rigoroso cumprimento destas obrigações, existe o artigo 53, que institui o regime simplificado em IRC.

E assim os sujeitos passivos continuam a ser tributados segundo esse regime de exceção, a coberto de uma disposição legal que pode ter tudo menos transparência, apenas e só porque isso gera um valor superior de receitas. Se calhar, a única razão está aí mesmo.

De fato, sendo este regime optativo, e não existindo vantagens reais que levem as empresas a optarem pelo mesmo, só optam, em princípio, os que pagariam mais imposto caso fossem tributados pelas regras do regime geral. Refira-se que as empresas comerciais, não obstante optarem por este regime, são obrigadas, pelo Código das Sociedades Comerciais, a possuírem contabilidade organizada. Assistimos assim a empresas que desenvolvem a mesma atividade, e que reúnem as condições para serem tributadas através do regime simplificado, a serem tributadas de forma distinta, optando estas pelo regime que lhe seja mais benéfico e lhe permita pagar menos imposto.

O regime simplificado de tributação não elimina por completo a possibilidade de evasão fiscal, na medida em que continua a ser possível a manipulação da matéria coletável através da ocultação de proveitos. No entanto, a manipulação dos dados através do empolamento de custos é eliminada, uma vez que para o cálculo a matéria coletável não são considerados os custos/encargos do sujeito passivo.

3.6 RENDIMENTO REAL VERSUS RENDIMENTO PRESUMIDO VERSUS RENDIMENTO NORMAL

Um dos aspectos mais importantes do recorde constitucional da tributação das empresas, prende-se com o sentido da exigência da tributação das mesmas pelo seu rendimento real, constante do nº 2 do artigo 104 da Constituição da República Portuguesa.

A solução legal adotada em 1988/1989 resultou deste imperativo constitucional, que tornaria necessário desenvolver os mecanismos que possibilitassem a tributação das empresas pelo seu lucro real. O teor deste preceito legal tem sido indicado como um obstáculo à adoção de regimes alternativos, que não assentem no lucro real.

A opção pelo lucro real exige um sistema fiável de conhecimento de resultados das empresas, pelo que, não sendo isso possível em muitos sectores, acaba por se tributar não os lucros efetivamente auferidos mas sim os presumivelmente realizados. Foi para ter em conta tal situação, que o preceito constitucional apenas exige que a tributação incida fundamentalmente sobre o rendimento real das empresas.

De acordo com a LGT, caso seja de todo inconcludente determinar a veracidade dos elementos fornecidos pelo contribuinte, o rendimento real pode ser presumido. Vários autores consideram que a tributação do rendimento

presumido é uma forma de tributação pelo lucro real, pois pretende-se alcançar, tão aproximadamente quanto possível e com base em fatos elegíveis, o lucro obtido pelo sujeito passivo. Consideram também que a tributação sobre a matéria coletável direta e exatamente determinada é, no plano dos princípios, a mais conforme ao princípio da capacidade contributiva. No entanto a apreensão dos valores reais de todos os contribuintes é impossível ou de realização tão onerosa e difícil que seria preferível assumir a incapacidade natural dos sistemas fiscais em geral, e admitir a tributação por lucros normais de uma parte dos contribuintes. O resultado final será menos violador do princípio da capacidade contributiva do que a manutenção para todos os contribuintes de um sistema de tributação real que não funciona.

A tributação do rendimento normal, prende-se com a tributação do rendimento atribuível em condições de normalidade de funcionamento geral da economia e da unidade de produção em questão, independentemente das condições concretas do período, de caráter mais ou menos excepcional. Não se encontra excluída a possibilidade de recurso à tributação dos rendimentos empresariais baseada em rendimentos normais, seja este o rendimento médio de vários exercícios, ou de um exercício, operando em condições normais (RIBEIRO, 1997). Há de ser possível o legislador estabelecer a tributação com base em rendimentos normais, quer seja aplicado aos pequenos contribuintes ou aos grandes evasores fiscais. O autor apresenta quatro argumentos a favor da criação da exceção ao princípio da tributação pelo rendimento real:

1. O mito do rendimento real – o rendimento real não deixa de ser, numa certa perspectiva, um rendimento normal, na medida em que o integram componentes apurados mais em termos de normalidade, do que em termos de exata e rigorosa realidade, tendo em conta que a contabilidade tem por base múltiplos pressupostos mais construídos, ficcionados, do que verificados. Se se quisesse ser extremamente rigoroso concluíria-se que o rendimento apurado com base na contabilidade não satisfaria a exigência constitucional da tributação pelo rendimento real;
2. O cariz dirigente do princípio – deverá ter-se em atenção o exato cariz do princípio, o seu âmbito de aplicação e o contexto em que foi inserido. O objetivo do preceito legal era que o sistema de tributação das empresas se aproximasse tanto quanto possível do ideal. O legislador fiscal, encontra-se constitucionalmente vinculado à instituição da regra, do princípio, da tributação das empresas pelo seu rendimento real, o que não implica que não haja qualquer outra possibilidade de tributação das empresas;

3. O âmbito de aplicação do princípio – o preceito constitucional não veda ao legislador a possibilidade de instituir impostos extraordinários sobre o rendimento;
4. O contexto histórico do princípio – face ao momento histórico em que o preceito foi adotado, é possível concluir que o legislador pretendeu introduzir e impor como princípio, como regra de tributação do rendimento das empresas, a sua tributação pelo rendimento real, excluindo a regra da tributação pelo rendimento normal. Tendo em conta a realidade económica e empresarial de Portugal, largamente dominado por micro e pequenas empresas, o legislador adotou uma disposição aberta, prescrevendo que a tributação das empresas incidisse fundamentalmente sobre o seu rendimento real, ou seja, em princípio, e por regra, a base de tributação deverá ser o rendimento real, no entanto, nada impede que haja empresas que não sejam tributadas pelo seu rendimento real, mas sim pelo normal, desde que a sua realidade empresarial e económica não representem condições para que seja possível apurar o seu rendimento real.

Das várias opiniões analisadas acerca da interpretação do nº 2 do artigo 104 da CRP, pode concluir-se que este preceito legal não impede, de todo, o apuramento de um rendimento presumido, na medida em que este não deixa de ser um rendimento real. Relativamente ao apuramento de um rendimento normal, tendo em conta que o preceito legal contém a palavra “fundamentalmente”, alguns autores consideram que não se encontra vedada a possibilidade da sua determinação, caso seja impossível determinar o rendimento real.

3.7 APURAMENTO DE IRC A PAGAR SEGUNDO OS DOIS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

Para concluir esta seção sobre o sistema fiscal português, esta investigação vai debruçar-se sobre uma PME que em 2004 passou automaticamente para o Regime Simplificado de tributação devido ao fato de ter como volume de negócios €66.966,48.

Em 2004:

Considerando o Regime Geral de Tributação do Lucro Tributável:

Obteve um resultado antes de imposto de € 2.826,84, um lucro tributável de € 3.266,43 (após ter efetuado o apuramento do lucro tributável no quadro 7 do Modelo 22), aplicando a taxa de IRC em vigor de 25%, teria uma coleta de € 816,61. Durante o exercício tinha efetuado pagamentos por conta de € 842,70, tinha derrama no valor de € 81,66, mais tributações autónomas de € 70,57, o total a pagar de IRC seria de € 126,14.

Considerando o Regime Simplificado de Tributação do Lucro Tributável:

Como o total de proveitos é idêntico ao total de venda de mercadorias então temos 20% de € 66.966,48, € 13.393,30 de lucro tributável multiplicado pela taxa reduzida de IRC de 20% ficamos com uma coleta de € 2.678,66 deduzindo os pagamentos por conta de € 842,70, o total a pagar seria € 1.835,96.

Em 2005:

Considerando o Regime Geral de Tributação do Lucro Tributável:

Obteve um resultado antes de imposto de € 2.712,54, um lucro tributável de € 4.449,54, aplicando a taxa de IRC em vigor 25%, teria uma coleta de € 1.112,39. Durante o exercício tinha efetuado pagamentos por conta no valor de € 2.257,00, tinha derrama no valor de € 111,24, e tributações autônomas de € 173,70, teria a recuperar de IRC € 859,67.

Considerando o Regime Simplificado de Tributação do Lucro Tributável:

O volume de negócios continuou a ser o único proveito do exercício, sendo de € 53.516,64. Calculando 20% deste valor temos € 10.703,33 de lucro tributável, coleta temos novamente 20%, € 2.140,67 retirando os pagamentos por conta € 2.257,00, somando a derrama no valor de 214,07 temos IRC a pagar no valor de € 97,74

Em 2006:

Considerando o Regime Geral de Tributação do Lucro Tributável:

Obteve um resultado antes de imposto de € 2.298,58, um lucro tributável de € 3.456,68, aplicando a taxa de 25%, temos uma coleta de € 864,17. Durante o exercício de 2006 fez pagamentos por conta de € 1.605,00 e está sujeita a derrama de € 60,36 e tributações autônomas de € 115,81, teria um imposto a recuperar de € 564,66.

Considerando o Regime Simplificado de Tributação do Lucro Tributável:

O volume de negócios foi de €97.677,15, multiplicando 0,20 temos um lucro tributável de €19.535,43, uma coleta de €3.907,09 deduzindo os pagamentos por conta de €1.605,00 e somando a derrama de €390,71, teve um imposto a pagar de €2.692,80.

Como teve um resultado antes de imposto de € 2.298,58 e um valor total de IRC pago de € 4.297,80 neste ano de 2006 esta PME obteve um prejuízo provocado pelo regime de tributação em que caiu involuntariamente. Apesar de se ter esforçado por aumentar as suas vendas, ter aumentado em 45% o seu volume de negócios, o seu balanço e demonstração de resultados viram os seus componentes diminuir, degradando a situação da empresa.

Em suma, tendo em conta os moldes em que se encontra, atualmente, o regime simplificado de tributação, este é de todo desadequado à realidade existente e ineficaz face aos objetivos propostos. Se por um lado provoca desigualdades na tributação dos rendimentos de empresas com atividades

distintas, na medida que tributa de igual modo diferentes atividades, que para obterem o mesmo volume anual de negócios necessitam de diferentes encargos e custos de exercício, por outro, não contribuiu para a redução da fuga e evasão fiscais e o consequente aumento de receitas. Este regime assume assim um caráter excessivamente generalista, prejudicial ao desenvolvimento da atividade das empresas sem ponderar as realidades diferenciadas existentes.

É essencial a diferenciação da percentagem a aplicar por sectores de atividade, ou regimes alternativos de tributação.

CONCLUSÃO

A evasão fiscal é uma realidade nas PMES portuguesas, não tendo a Administração Fiscal capacidade para a combater. Não é viável, em termos económicos, proceder à fiscalização de todo o universo de empresas pelo que são geralmente aceites os rendimentos declarados dos contribuintes, não correspondendo estes, por vezes, ao rendimento real. É fundamental procurarem-se formas alternativas para o apuramento da base tributável destas empresas ou estabelecer medidas que possam, de certa forma, detectar as situações irregulares e combater a fraude e evasão fiscais.

Não existe uma definição única e precisa de pequena e média empresa variando este conceito, na União Europeia, consoante os países e as medidas em causa.

Atualmente o tecido produtivo da União Europeia compreende cerca de 23 milhões de empresas que empregam 75 milhões de indivíduos. Cerca de 93% destas empresas são micro empresas, 6% são pequenas empresas, menos de 1% são empresas de média dimensão e apenas 0,2% são grandes empresas. Em Portugal, as PME's representam cerca de 99,8% do número de empresas portuguesas, 79,8% do volume de emprego privado, 68,1% do volume de remunerações, 63,5% da formação bruta de capital fixo e 66,5% do valor acrescentado bruto.

As PME's são consideradas como essenciais ao desenvolvimento e competitividade de uma economia por causa do empreendedorismo. Representam uma fonte significativa de emprego e um terreno fértil para o desenvolvimento de novas ideias em matéria empresarial, além de constituírem um motor de inovação, emprego e integração social e local. Estas contêm, porém, algumas desvantagens quando comparadas com empresas de maior dimensão, nomeadamente, dificuldade em atrair recursos financeiros suficientes como resultado do custo elevado dos financiamentos, da elevada carga fiscal que incide sobre elas e das dificuldades de gestão decorrentes da complexidade administrativa, legislativa e fiscal.

A União Europeia e os Estados-membros procuram ajudar as PME através de um vasto conjunto de medidas, fiscais e não fiscais, e de esquemas de apoio nacionais e comunitários. Entre estas medidas, a melhoria do enquadramento fiscal das PME assume alguma importância.

Desde o início da constituição da União Europeia têm surgido diversas propostas no sentido da harmonização da tributação das empresas. A 23 de janeiro de 2003, o Comitê Económico e Social emitiu um parecer de iniciativa sobre o tema *“O papel das pequenas e microempresas na vida económica e no tecido produtivo europeu”*, recomendando que se proceda à simplificação de todas as formalidades administrativas e fiscais e, do ponto de vista fiscal, que para as microempresas, criadas recentemente e pertencentes ao sector secundário e terciário, se estabeleçam fórmulas forfetárias e presuntivas de tributação, na fase de constituição e arranque da atividade. Na linha do parecer do Comitê Económico e Social, a Comissão Europeia através da Recomendação 2003/361/CE, embora não se pronunciando sobre aspectos fiscais, introduziu uma nova definição de PME, e realçou a necessidade de se reduzir os encargos administrativos e acelerar os procedimentos.

Em Portugal, de 1922 a 1988, a tributação dos rendimentos da atividade societária teve em consideração, conjunta ou isoladamente, o objeto social, o tipo de estrutura jurídica adotada e o volume dos meios envolvidos. Formalmente, ou não, seguiu-se sempre o sistema dos “agrupamentos”. Com a entrada em vigor da Constituição da República Portuguesa de 1976, tornou-se necessário proceder a uma nova reforma fiscal.

O Decreto-Lei 442/B/88 de 30 de Novembro aprovou o Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas, tendo-se abandonado o sistema dos “agrupamentos” de tributação dos ganhos das sociedades. A matéria coletável das empresas, independentemente da sua dimensão, passou a ser declarada pelo contribuinte, sendo esta determinada com base no resultado contabilístico, resultante da execução das operações de final do exercício com vista a apurar o resultado, controlado *a posteriori* pela Administração Fiscal (artigo 16 do CIRC).

A predominância de PME no nosso tecido empresarial, o fato da tributação das pessoas coletivas ser efetuada sobre os rendimentos auto declarados, e a falta de recursos humanos capaz de proceder à devida fiscalização da contabilidade, dão origem à existência de fraude e evasão fiscais. Foram introduzidas algumas medidas legislativas com a finalidade de reduzir a fuga e evasão fiscal, tais como a precisão da aplicação de métodos indiretos na Lei Geral Tributária, do Pagamento Especial por Conta e do Regime Simplificado. No entanto, os dados estatísticos mostram que continua a existir uma prática generalizada de evasão fiscal. Mesmo tendo em conta que a taxa de IRC tem vindo a diminuir de 38,8% (ou 30,5%) para 30% (ou 15%), depois para 25% (ou 20%), apenas metade das empresas apresentam resultado do exercício positivo e consequentemente matéria coletável.

Alguns autores têm chamado a atenção para a necessidade de alterar a política fiscal em relação às PMEs. Face à realidade do nosso país, em que predominam pequenas e médias empresas, onde se assiste à prática de fuga e evasão fiscais (onde há injustiça há mais comportamentos desviantes), perante uma Administração Fiscal enfraquecida, quer de meios técnicos, quer em recursos humanos, que demonstra dificuldades a vários níveis, inclusive informáticos, e também por motivos pragmáticos, justifica-se a utilização de regimes alternativos de tributação.

Têm sido propostos diversos regimes alternativos para tributar os rendimentos das empresas, podendo o rendimento a tributar ser determinado através de uma estimativa com base num lucro considerado normal ou através de indicadores económico-financeiros. Face às características da nossa estrutura empresarial e das empresas em si, a adoção de diferentes regimes de tributação, de acordo com a dimensão da empresa, traduz-se numa maior equidade fiscal. O teor do nº 2 do artigo 104 da CRP tem sido indicado como um dos obstáculos à adoção de certos tipos de regimes alternativos, embora a maioria dos autores não entenda como efetivo impedimento.

Existem diversos países que recorrem a regimes alternativos para determinar o rendimento das PME, com o objetivo de obter uma aproximação ao rendimento gerado ou ao imposto devido pelos sujeitos passivos de imposto. Por vezes, a aplicação destes regimes é o único e efetivo meio de tributar uma pequena empresa.

A investigação desenvolvida permite concluir que o impacto da aplicação do regime simplificado sobre as Pequenas e Médias Empresas que declaram os seus rendimentos reais, é bastante penalizador e torna-se numa dificuldade ao seu desenvolvimento, uma vez que o montante da coleta apurada é muito superior à calculada através da aplicação da taxa de imposto sobre o lucro contabilístico. Assim, estes contribuintes pagam um montante de imposto muito superior aos seus concorrentes de maior dimensão, provocando distorções na concorrência e respectiva posição no mercado.

De fato, no cômputo geral, é o regime simplificado que permite um maior apuramento da coleta. No entanto, este aumento não é apenas derivado da redução da evasão fiscal, mas de um aumento da carga fiscal sobre os contribuintes abrangidos neste regime simplificado mesmo no que respeita aos que declaravam os seus rendimentos reais.

Este estudo permite concluir que a tributação sobre o *cash-flow* de uma entidade ou a determinação do Rendimento Tributável Transformado, são os dois métodos alternativos que permitem reduzir a evasão fiscal e contribuir para uma maior justiça e equidade fiscal, sem gerar distorções de concorrência ou sobrecarregar as empresas com uma excessiva carga fiscal e excessivas exigências burocráticas. Refira-se que o *cash-flow* de uma empresa ou um rendimento líquido,

calculado mais a montante do que o lucro, são rendimentos reais, pelo que, se a tributação incidir sobre qualquer um destes rendimentos, é dado cumprimento ao disposto no nº 2 do artigo 104º. da Constituição da República Portuguesa.

Apesar das PME, ao assumirem forma societária, serem obrigadas a dispor de contabilidade organizada, a preparação das suas contas financeiras tem uma orientação essencialmente fiscal. A evasão fiscal é uma realidade no seio destas empresas, porque há um desfasamento entre o lucro real e o lucro fiscal provocado pela própria Administração Fiscal, no sentido de maximizar a coleta. De fato, numa pequena empresa é mais fácil ocultar receitas, tendo subjacente o fato de no seu registro apenas intervirem os donos da empresa ou alguns empregados de confiança, não existindo qualquer controlo externo, ou obrigatoriedade de apresentação de contas, como sendo à bolsa, potenciais investidores, acionistas, etc. Por sua vez, é mais fácil acrescentar como custos, despesas que não dizem respeito diretamente à atividade da empresa. Face às características de uma pequena empresa, em especial o estado da sua contabilidade, bem como os encargos inerentes ao cumprimento dos seus deveres declarativos, a determinação da base tributável com base no *cash-flow* da empresa apresenta um conjunto de benefícios, sendo o principal a simplicidade do seu apuramento.

Relativamente às médias empresas, tendo em conta a sua dimensão e a obrigatoriedade de prestação de contas, de uma contabilidade devidamente organizada na gestão de uma empresa, propõe-se a determinação da base tributável através do atual regime regra, introduzindo-se, no entanto, o apuramento de um “Rendimento Tributável Transformado”. A taxa de IRC (propondo-se uma taxa mais baixa que os atuais 25%) incide sobre a maior das bases calculadas, reduzindo-se assim a possibilidade de manipulação dos dados, contribuindo para uma redução da evasão fiscal.

A utilização de regimes alternativos, de uma forma ponderada e judiciosa, contribui para minimizar as dificuldades em pagar IRC, contribui para a redução da evasão fiscal, para o aumento do número de contribuintes cumpridores e consequentemente o aumento do montante de imposto arrecadado para os cofres da Administração Fiscal. Isto reflete-se num aumento da eficiência e equidade do nosso sistema fiscal, para além de simplificar os deveres fiscais das pequenas empresas, não as sobrecarregando com uma excessiva carga fiscal e excessivas exigências burocráticas para que possam continuar a desenvolver a sua atividade e criar os empregos que a própria sociedade exige.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTÃO, M. P. Uma fiscalidade competitiva para o mercado de capitais português. *Fisco*, n. 101/102, 2002.

- ANTUNES, F. V. *A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português*. Verbo Jurídico, jul., 2005. Disponível em <<http://www.verbojuridico.net/com/org>>. Acesso em: 10 jan. 2009.
- BANHA, F. M. E. *Capital de risco: Impacto da fiscalidade*. Lisboa: ISCTE, 1998.
- BASTO, X. O princípio da tributação do rendimento real e a lei geral tributária. *Fiscalidade 5, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, jan., p. 5-21, 2001.
- BENTO, J.; MACHADO, J. F. *Plano oficial de contabilidade explicado*. Porto: Porto Editora, 2000.
- BEJA, R. *Risk management: gestão, relato e auditoria dos riscos do negócio*. Lisboa: Áreas, 2004.
- BORGES, A.; RODRIGUES, A.; RODRIGUES, R. *Elementos de contabilidade geral*. Lisboa: Áreas, 1998.
- BRÁS, C. A. Rendimentos reais “versus” rendimentos normais. *Jornal de Contabilidade*, n. 276, p. 72-74, 2000.
- CARREIRA, H. M. *A tributação das sociedades na constituição e na reforma de 1988/1989*. Associação Fiscal Portuguesa, Lisboa, 2004.
- CATARINO, J. R. *Para uma teoria política do tributo*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Ministério das Finanças. Lisboa, 1999.
- COMITÊ ECONÔMICO E SOCIAL. *Tratado da União Europeia 23 de Janeiro de 2003 “O papel das pequenas e microempresas na vida econômica e no tecido produtivo europeu”*, 2003.
- COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Relatório da Comissão ao Conselho relativo às definições de PME utilizadas no âmbito das ações comunitárias*, 1992.
- COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Relatório da Comissão sobre o trabalho de simplificação administrativa na Comunidade a favor das empresas, em especial, das PME*, 1992.
- COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *A melhoria do enquadramento fiscal das pequenas e médias empresas*. Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, 1994.
- COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Recomendação da Comissão, de 25 de Maio de 1994, relativa ao regime fiscal que incide sobre as pequenas e médias empresas*, 1994.
- COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Recomendação da Comissão 96/280/CE*, 1996.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *A Fiscalidade na União Europeia – Relatório sobre a evolução dos sistemas fiscais*, 1996.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Recomendação da Comissão 2003/361/CE*, 2003.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. *Recomendação da Comissão de 6 de Maio de 2003*.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, representação em Portugal. *Uma oportunidade para as PME portuguesas*, jun., 2006.

COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL. *Relatório da Comissão de Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Ministério das Finanças, 1996.

CONSELHO DA EU. *Resolução do Conselho da UE relativa ao Pacto de Estabilidade e Crescimento adoptada na Cimeira de Amesterdão*, jun., 1997.

COSTA, F. C. *Código comercial e legislação complementar*. Lisboa: Rei dos Livros, 2004.

CÓDIGO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS. Lisboa: Rei dos Livros, 1997.

CUPERTINO, L. O regime simplificado no imposto sobre o rendimento: enquadramento e questões. *Fisco*, n. 119/121, p. 147-157, 2005.

DIRECÇÃO DE CONFEDERAÇÃO PORTUGUESA DAS MICRO E PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS. *Regime Simplificado de Tributação*. Seixal, 2003.

DIRECÇÃO DE ESTUDOS E PREVISÃO. *Modelo de simulação dos impostos sobre as sociedades: análise do IRC*. Documento de trabalho nº 34, Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2003.

DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS – D.G.C.I. *Estatísticas de IRC, declaração modelo 22: exercício de 2001 a 2003*. Disponível em: <<http://www.dgci-min.pt>>. Acesso em: 6 ago. 2008.

DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS – D.G.C.I. *Estatísticas de IRC, declaração modelo 22: exercício de 2003 a 2005*. Disponível em: <<http://www.dgci-min.pt>>. Acesso em: 5 fev. 2009.

DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS – D.G.C.I. *Estatísticas de IRC, declaração modelo 22: exercício de 2004 a 2006*. Disponível em: <<http://www.dgci-min.pt>>. Acesso em: 5 fev. 2009.

DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS – D.G.C.I. *Receita fiscal em 2006*. Disponível em: <<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci>>. Acesso em: 5 jun. 2009.

FERREIRA, R. F. Contabilidade e fiscalidade: articulações. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* n. 54, p. 42-56, 2004.

FERREIRA, R. F. Tributação do lucro real ou do lucro declarado, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n. 413, p. 37-38, 2000.

FERREIRA, R. F. *A tributação dos rendimentos: retrospectiva, actualidade, tendências*. Coimbra: Almedina, 2007.

GIL, T. Pagamento especial por conta. *Fisco*, n. 107-108, p. 11-23, 2003.

GUIMARÃES, J. da C. *Temas de contabilidade, fiscalidade e auditoria*. Lisboa: Vislis, 2001.

GUIMARÃES, J. da C. *O sistema contabilístico e fiscal português*. Lisboa: Vislis, 2000.

GUISSET, X. *La PME Européenne: grandir pour ne pas mourir*. Ottignies/Louvain-la-Neuve: Éditions Quorum, 1993.

LOPES, C. M. da M. *A fiscalidade das pequenas e médias empresas: estudo comparativo na União Europeia*. Porto: Vida Económica, 1999.

MADEIRA, P. A importância dos sistemas de informação no sucesso empresarial das pequenas e médias empresas. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, v. 33, n. 437, p. 43-48, 2002.

MEIRELES, M. Os métodos indirectos de determinação do lucro tributável, algumas reflexões. *Fiscália*, n. 22, p. 30-35, 1999.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. *Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais*. Lisboa, 2006.

MIRANDA, J.; SILVA, J. P. da. *Constituição da República Portuguesa*. São João do Estoril: Principia, 2006.

MORTAL, A. B. Compreender e controlar o cash flow operacional nas pequenas e micro empresas. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n. 81, 2006.

NABAIS, J. C. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, J. C. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005.

OCDE. *Fiscalité et petites entreprises*. Paris: Éditions de l'OCDE, 1994.

OLIVEIRA, J. C. de; MONTEIRO, F.; SANTOS, J. P. *Impacto das alterações no IRC para 2004*. Ministério das Finanças, Direcção Geral de Estudos e Previsão, 2004.

OLIVEIRA, J. C. de, SANTOS, J. P. *Tributação das sociedades e competitividade fiscal na UE*. Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral de Estudos e Previsão, documento de trabalho n. 38, 2005.

PEREIRA, P. R. *A tributação das sociedades na União Europeia: entraves fiscais ao mercado interno e estratégias de actuação comunitária*. Coimbra: Almedina, 2004.

PEREIRA, R.; ESTEVAM, M.; ALMEIDA R. *Harmonização contabilística internacional: análise das suas implicações em Portugal*. Lisboa: Bnomics, 2009.

PORTUGAL, M. O regime simplificado em IRC. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n. 103, p. 23-26, 2008.

RIBEIRO, J. J. T. *Lições de finanças públicas*. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

SANTOS, A. C. As empresas isentas de IRC e o pagamento especial por conta: algumas perplexidades. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n. 88, p. 26-29, 2007.

TRAVANCA, C. D. Regime geral de determinação do lucro tributável versus regime simplificado. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*. ISSN 1645-9237.

TRIUNFANTE, A. M. *Código das sociedades comerciais: anotado*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

VALENTIM, A. Novos perfis profissionais na esfera da contabilidade para as micro e pequenas empresas. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n. 94, p. 53-59, 2008.