

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

CENTRO REGIONAL DO PORTO

FACULDADE DE DIREITO

**O REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO EM IRC – PROBLEMAS DE
REGIME E DE HARMONIZAÇÃO**

MARIA TERESA MAGALHÃES GOMES FREITAS SEARA

PORTO

2014

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
CENTRO REGIONAL DO PORTO
FACULDADE DE DIREITO

O REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO EM IRC – PROBLEMAS DE
REGIME E DE HARMONIZAÇÃO

Maria Teresa Magalhães Gomes Freitas Seara

Dissertação para a obtenção de grau de
Mestre na área de Direito Fiscal,
apresentada à Universidade Católica –
Escola de Direito do Porto, sob orientação
da Mestre Mónica Duque.

Porto

2014

Aos meus pais, por tudo

Ao meu irmão,

Aos meus avós,

Ao Pedro.

*A educação é a arma mais poderosa que pode usar para mudar o mundo – Nelson
Mandela*

*Some people see things as they are and ask why. Others dream things that never were
and ask why not – George Bernard Shaw*

*People are always blaming their circumstances for what they are. I do not believe in
circumstances. The people who get on in this world are the people who get up and look
for the circumstances they want, and if they cannot find them, make them – George
Bernard Shaw*

Indicações de leitura

As referências bibliográficas são citadas pelo autor, título, edição, editora, local de publicação e página. A primeira citação de todas as obras e artigos realiza-se pela referência bibliográfica completa e nas seguintes constará apenas o autor e data da obra.

A bibliografia final apresenta as obras consultadas e citadas, com referência completa aos elementos acima referidos.

As transcrições de leitura estrangeiras serão feitas em língua portuguesa, sendo a tradução respetiva da responsabilidade da autora, salvo quando se indique fonte diferente.

Sempre que uma disposição legal é referida sem indicação da fonte, deve entender-se que ela se reporta ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (alterado pela Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro), a menos que outra conclusão se deva retirar do contexto da referência.

A utilização de itálicos em texto limita-se, unicamente, às palavras escritas noutras línguas e a latinismos.

Para efeitos deste presente trabalho, considerou-se a jurisprudência publicada e acessível até 30 de março de 2014.

Agradecimentos

Uma viagem de investigação como esta, apesar de se tratar de um percurso individual, não pode ser feita a sós.

Assim, deixo os meus sinceros agradecimentos aos meus pais sem os quais, tudo não passaria de uma miragem, sem os quais este trabalho não teria sido possível e não faria, mesmo, qualquer sentido. Agradeço-lhes a presença, o apoio e o ilimitado investimento que, ao longo destes anos, têm feito em mim e na minha formação pessoal e académica.

Ao meu irmão e ao Pedro, pelo encorajamento e apoio dado ao longo destes meses.

Em especial à Hígina pela forma incansável como me ajudou neste percurso pessoal e académico, ao Valdemar por toda a amizade e por um percurso cheio de vivências a todos os níveis, e a todos aqueles que não menciono, pois implicaria uma lista demasiada extensa e correria sempre o risco de ser omissiva. Eles sabem bem quem são, pois contribuíram muito para que este texto fosse possível. Deixo a todos o meu mais sincero e profundo agradecimento.

Uma palavra de especial agradecimento à Mestre Mónica Duque, orientadora desta dissertação, cuja orientação representou um tão grande papel na elaboração desta tese, bem como a sua disponibilidade, paciência e sabedoria que muito contribuíram para um melhor e mais cuidado trabalho e me inspiram a fazer mais nesta vasta e complexa área do Direito.

Por fim, mas não menos importante, à Escola de Direito do Porto da Universidade Católica que, ao longo destes meses, me disponibilizou as condições de trabalho necessárias para que esta tese hoje pudesse ver a luz do dia e por todo o apoio dado por professores e funcionários, em especial à Sra. Rosa Lina, por me ter acompanhado e ajudado desde o primeiro dia nesta faculdade.

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SINAIS

€ – Euros

Ac. – Acórdão

AR – Assembleia da República

art. – Artigo

AT – Administração Tributária ou Administrações Tributárias

Cat. – Categoria

CE – Comissão Europeia

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Cons.º – Conselheiro

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-lei

EE – Estabelecimento Estável ou Estabelecimentos Estáveis

EM – Estado Membros ou Estados Membros

i.e. – Isto é

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

nº – Número

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento de Estado

p. – Página(s)

PEC – Pagamento Especial por Conta

PME – Pequenas e Médias Empresas

Proc. – Processo

ROC – Revisores Oficiais de Contas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

ss. – Seguintes

STA – Supremo Tribunal de Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TOC – Técnicos Oficiais de Contas

UE – União Europeia

ÍNDICE

NOTA PRÉVIA	10
I. Introdução: O Regime Simplificado de Tributação no contexto das PME	11
II. Regime Simplificado – Génese e Percurso Evolutivo.....	12
1. Regime Simplificado de Tributação em IRS e IRC	13
2. O Regime Atual	19
a) O Regime Simplificado de Tributação em IRS.....	21
b) O Regime Simplificado de Tributação em IRC	23
i. Pressupostos da sua Aplicação	23
ii. Determinação da Matéria Coletável.....	24
iii. Avaliação direta e indireta.....	27
iv. Críticas a este regime	29
III. Regime Simplificado e Constituição Fiscal	30
1. Igualdade Fiscal, Capacidade Contributiva e Regime Simplificado	31
2. Princípio do Rendimento Real	33
3. Focos de Litigiosidade e Jurisprudência	37
IV. Harmonização Europeia e Concorrência Fiscal.....	40
1. Regimes Simplificados além fronteiras.....	40
2. A Harmonização Fiscal e os seus Limites.....	41
3. Concorrência Fiscal (Prejudicial?)	43
V. Conclusão: Qual o Futuro do Regime Simplificado de Tributação em IRC	44
VI. Bibliografia	47

NOTA PRÉVIA

Antes de iniciar o percurso sobre a temática que é objeto do presente trabalho, deixo algumas notas breves e ideias chave que justificaram a elaboração do mesmo, designadamente as suas principais linhas orientadoras.

As constantes alterações ao IRC surgidas nos últimos anos, que tiveram e têm um impacto muito significativo no dia-a-dia das empresas portuguesas, dificultando, por vezes, o seu trabalho, otimização de recursos e meios de produção, sobretudo no que respeita ao regime simplificado, suscitaram o interesse sobre o desenvolvimento e aprofundamento do tema.

Refletir sobre um tema questionável e de controversa solução mostra-se, por vezes, algo difícil, mas muito desafiante. Mas mais problemático ainda poderá ser a forma como essa reflexão é expressa. O projeto à partida delineado foi dividido numa sequência lógica, por forma a atingir os objetivos visados por uma tese de Mestrado.

Em primeiro lugar, e para melhor se compreender o objetivo máximo do regime simplificado de tributação em IRC, pareceu-me importante definir quais são os principais alvos deste regime e porquê, a tal foi dedicado o capítulo primeiro.

No capítulo segundo, desenvolve-se o tema fulcral deste trabalho, encontrando-se dividido em dois subcapítulos e estando estes, por sua vez, também divididos. Numa primeira fase, será feita uma análise do regime simplificado de tributação, em IRS e em IRC; numa segunda fase o regime atual nas suas várias vertentes.

O capítulo terceiro procura confrontar o regime simplificado de tributação com os princípios constitucionais fundadores que balizam este regime e saber qual a sua importância, com especial realce para o princípio da igualdade fiscal ou da capacidade contributiva e o princípio do rendimento real. É também neste que damos especial atenção à nossa jurisprudência.

Finalmente, será importante equacionar aquilo que poderá ser feito ao nível da harmonização fiscal na Europa, bem como no que diz respeito à concorrência fiscal. Para tal, dedicarei o capítulo quarto que se encontra dividido em três partes: a primeira, diz respeito aos regimes simplificados além-fronteiras, a harmonização fiscal e seus limites; a segunda, numa terceira e última fase, coloco em análise a concorrência fiscal (prejudicial?). Termina com uma conclusão da exposição feita e da matéria analisada.

Porto, 24 de maio de 2014

I. Introdução: O Regime Simplificado de Tributação no contexto das PME

Há muito que se reconhece que as PME são o motor da economia portuguesa. É o tecido empresarial que representa a fatia quantitativamente mais elevada e que movimenta os milhares e milhões de euros na nossa economia e na generalidade das economias europeias¹. Podemos mesmo dizer que delas depende grande parte do emprego, contribuindo com uma forte componente social, bem como o facto de terem um normativo constitucional que apela à sua proteção².

Daí, a necessidade de agilizar medidas, sobretudo legais e financeiras, assim como aliviar os entraves, inclusive no seio da UE, por forma a facilitar o seu desenvolvimento. Contudo, nem tudo são maravilhas económicas e as PME enfrentam hoje muitos problemas, apesar de alguns benefícios que ainda lhes são concedidos. Podemos, inclusivamente, afirmar que o regime português de tributação do rendimento das empresas não é competitivo face aos regimes fiscais europeus, nomeadamente o Espanhol e o Holandês³.

A dimensão das empresas é sempre um elemento presente nas políticas de crescimento e desenvolvimento económico⁴. As PME são as verdadeiras precursoras da inovação mas também da integração social na Europa; por isso, pretende-se a minimização dos aspetos negativos que existem e que impedem o desenvolvimento das atividades realizadas por estas. É inegável a sua capacidade de adaptação, mas, apesar disso, comparando com as grandes empresas, as desvantagens existentes são bastante superiores⁵. Verifica-se uma maior dificuldade em obter financiamento, maior sobrecarga no cumprimento das obrigações fiscais, maior dificuldade em obter acesso aos desenvolvimentos mais recentes, quer ao nível dos produtos, quer ao nível dos mercados⁶.

¹ Cerca de 99,8% são PME. Para mais desenvolvimentos ver A Tributação das PME na UE - www.dosalgarves.com/revistasN167rev16.pdf, p. 48, [consultado 23-09-2013, 18h].

² Art. 86º, nº 1, CRP.

³ Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Anteprojecto de Reforma do IRC, 2013, presidida por António Lobo Xavier (<http://www.portugal.gov.pt/media/1157091/20130726%20seaf%20rel%20final%20anteprojecto%20reforma%20irc.pdf>) [consultado 03-03-2014, 15h].

⁴ RITA CALÇADA PIRES – «Tributação empresarial: diferenciar fiscalmente pequenas e médias empresas das grandes empresas?», *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2010, p.748. Para mais desenvolvimentos sobre a Holanda ver BOUDEWIJN JANSSEN – «Corporate effective tax rate in the Netherlands», *De Economist*, Vol. 153, issue 1, 2005.

⁵ Veja-se a este respeito da diferenciação entre as PME e as grandes empresas, JOSÉ CASALTA NABAIS – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, Coimbra, 2013, p. 164-166.

⁶ RITA CALÇADA PIRES (2010), p. 751.

A UE, partindo desta ideia de importância das PME, elaborou uma recomendação⁷ em que, para além de definir micro, pequenas e médias empresas, cria algumas linhas orientadoras para que estas sejam mais rentáveis e possam desempenhar um papel mais ativo nas economias.

Alguns autores⁸ referem a possibilidade de criação de um regime fiscal específico para as PME, complementar ao regime geral de tributação, assente nos mesmos princípios e valores deste. Outros defendem a possibilidade de um tratamento mais favorável face ao tratamento dispensado às grandes empresas⁹.

Assistimos, hoje, a uma necessidade premente de alterar certas regras de tributação ou atenuar os impactos negativos que estas têm nas empresas, a fim de incentivar uma maior dinamização da economia e da produção nacional. Apesar de se observar uma diminuição das taxas de imposto aplicáveis aos rendimentos das pessoas coletivas, verifica-se por outro lado um aumento das bases tributáveis. Com um desenvolvimento cada vez maior e uma mobilidade crescente de capitais na UE, urge a reflexão sobre a harmonização fiscal na Europa¹⁰.

As diferenças de regime no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas dificultam a aplicação de normas harmonizadoras que permitam o mesmo tratamento fiscal a todas as empresas europeias¹¹. Assiste-se a um impacto na fiscalidade sobre as decisões de localização das empresas pelo local onde a tributação será menor, com todas as consequências que isso acarreta para os países da UE e, daí, a necessidade de medidas de harmonização ou pelo menos alguma agilização que facilite este processo e que evite a deslocação das empresas por motivos de tributação.

II. Regime Simplificado – Génese e Percurso Evolutivo

As últimas duas décadas viram reformas consideráveis no que toca aos impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas, sobretudo nos países industrializados¹². Em menos de 10 anos, um terço dos EM da UE passou a ter uma taxa de imposto sobre

⁷ Recomendação da Comissão n.º 2003/361/CE de 6 de maio de 2003.

⁸ RITA CALÇADA PIRES (2010), p. 758; Cfr. A Tributação das PME na UE – www.dosalgarves.com/revistasN167rev16.pdf, p. 49, [consultado 23-09-2013, 18h]; CASALTA NABAIS – (2013), p. 70.

⁹ Como sugere CASALTA NABAIS (2013), p. 69.

¹⁰ Ver capítulo IV *infra*.

¹¹ www.dosalgarves.com/revistasN167rev16.pdf, p. 54, [consultado 23-09-2013, 18h].

¹² Neste sentido MICHAEL P. DEVEREUX, RACHEL GRIFFITH, ALEXANDER KLEMM, – «Corporate income tax reforms and international tax competition», *Economic Policy*, Vol. 17, issue 35, 2002, p. 451.

estes rendimentos inferior a 30%. Em 2001, a Alemanha reduziu a taxa deste imposto para 25% o que, como se previa, levou a reduções noutros países¹³. Já em 1997 a CE expressava a sua preocupação com os processos que forçavam os governos a confiar mais nos impostos com taxas elevadas, temendo que isso fosse provocar um aumento no desemprego. Na última década, e em cooperação com a OCDE, tem havido tentativas de coordenação internacional para combater aquilo que se tem considerado como “prejudicial” à concorrência fiscal¹⁴.

Em finais dos anos 90, do século passado, mais de metade dos países da UE¹⁵ reduziram as suas taxas de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Isto pode ter sido desencadeado pelo alargamento da UE, mas a verdade é que as taxas dos novos EM são em média 9% inferiores¹⁶.

1. Regime Simplificado de Tributação em IRS e IRC

Quanto à tributação das PME, uma das medidas que têm merecido a atenção dos legisladores nacionais é a introdução de regimes simplificados de tributação.

Em Portugal, a consagração legislativa do regime simplificado de tributação como método de apuramento do rendimento líquido na categoria B¹⁷, do IRS, ou da matéria coletável, em IRC, surgiu na Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, e entrou em vigor a 1 de janeiro de 2001, 12 anos após o início de vigência dos CIRS e CIRC¹⁸.

Com a introdução deste regime pôs-se fim a uma visão rígida do princípio da tributação pelo rendimento real apurado nas declarações apresentadas pelos contribuintes através do princípio da verdade declarativa¹⁹. O processo desenvolveu-se

¹³ *Ob.cit.*, p. 451.

¹⁴ *Ob.cit.*, p. 452.

¹⁵ Para uma análise mais profunda da tributação das sociedades nos EM da UE, veja-se ANDREAS HAUFLE – «Prospects for co-ordination of corporate taxation and the taxation of interest income in the EU», *Fiscal Studies*, Vol. 20, issue 2, 1999.

¹⁶ RUUD A. DE MOOIJ – «Will Corporate income taxation survive?», *De Economist*, Vol. 153, issue 3, 2005, p. 277-279. Para mais sobre taxas de tributação das sociedades ver M.H. DE FREITAS PEREIRA – «Tributação das sociedades e globalização económica», *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 422, 2008. Para uma análise mais profunda ver também neste sentido BERND GENSER – «Corporate income taxation in the European Union: current state and perspectives», Australian National University, working paper No. 17, 2007, p. 7.

¹⁷ Rendimentos empresariais e profissionais, art. 3º CIRS.

¹⁸ Para uma análise mais profunda MANUEL FAUSTINO – «Os Regimes Simplificados de Tributação em IRS, IRC e IVA», Lisboa, 2004, p. 27, - www.otoc.pt/fotoseditor2/Regimessimplificados.pdf, [consultado 20-01-2014, 21h].

¹⁹ *Ob.cit.*, p. 27. Veja-se também neste sentido e com mais desenvolvimento Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009, p. 239 – 241 - http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf [consultado 05-03-2014, 17h].

em três fases distintas. Numa breve síntese sobre os antecedentes e trabalhos preparatórios, e seguindo de perto MANUEL FAUSTINO²⁰, direi apenas que, numa primeira fase, o Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, presidida por Silva Lopes, em 1996, previa a necessidade de introdução de um regime simplificado de tributação que fosse capaz de aliviar as ações de controlo feitas pela então inspeção geral dos impostos²¹. Equacionou-se, assim, a coexistência entre métodos diretos e métodos indiretos²² de determinação da matéria coletável de execução automática e cuja aplicação não dependesse da verificação dos pressupostos ou da insuficiência dos elementos declarados, admitindo a ponderação da adoção destes em relação a algumas situações limitadas. De referir que Portugal era dos poucos países da UE cuja legislação fiscal não contemplava métodos indiretos de determinação da matéria coletável de aplicação automática. A Comissão deixou como recomendações, entre outras, que a introdução dos métodos indiretos de aplicação automática, não poderia obstar à opção pela tributação do rendimento declarado, apurado com base na contabilidade organizada. Recomendou, ainda, que a aplicação destes devia cingir-se a empresários em nome individual e profissionais independentes, que, não sendo obrigados a ter contabilidade organizada, tivessem um volume anual de negócios inferior a determinados limites quantitativos.

Numa segunda fase, o Relatório da Comissão da Revisão do IRS, presidida por Rogério Fernandes Ferreira, em 1998, considerou conveniente “excluir da tributação na base do resultado todos os pequenos empresários, para os quais haveria que encontrar uma base mais real e simplificada de tributação”. Em relação aos profissionais independentes, a maioria da Comissão assumiu como desejável a introdução de métodos objetivos na determinação da matéria tributável²³.

Numa terceira e última fase, o Relatório da Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal, presidida por Ricardo Sá Fernandes, em 2002, nada refere em relação às posições adotadas em matéria de introdução de métodos indiretos de determinação da matéria tributável de aplicação automática, remetendo para aquilo que já tinha sido dito pelas comissões anteriores²⁴. Finalmente, a Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro,

²⁰ MANUEL FAUSTINO (2004), p. 28.

²¹ Relatório..., (2009), p. 239.

²² Pois verificou-se a existência destes métodos em alguns países da UE nomeadamente Espanha, França, Alemanha, Itália, entre outros.

²³ MANUEL FAUSTINO (2004), p. 30.

²⁴ As duas comissões já mencionadas.

introduziu os regimes simplificados em IRS e IRC. Inicialmente, a proposta²⁵ era apenas para o IRS, mas, com algumas modificações significativas, o regime foi estendido ao IRC²⁶.

Quando foi criado, em sede de IRS, o regime simplificado de tributação era automático, ou seja, desde que não se verificasse a obrigatoriedade do regime de contabilidade organizada, aplicava-se o regime simplificado de tributação como regime-regra, sendo, portanto, o regime da contabilidade organizada aplicado excecionalmente²⁷. No fundo, os sujeitos passivos que não estivessem obrigados e não optassem pela contabilidade organizada ficavam sujeitos ao regime simplificado de tributação. No que toca à cessação, esta podia ser automática²⁸ ou por opção²⁹ dos titulares de rendimentos empresariais ou profissionais.

Assim, à data da sua criação, o regime simplificado em IRS tinha carácter automático e permanência mínima de 3 anos. O regime de contabilidade organizada era aplicável por opção expressa a efetuar na declaração de início da atividade. A diferença entre o regime simplificado de determinação do rendimento líquido da categoria B e regime da contabilidade organizada, reside no facto de os titulares dos rendimentos não terem de possuir contabilidade organizada (tendo, porém, de ter na sua posse um certo número de livros de registos, bem como, de cumprir deveres contabilísticos, tais como passagem de recibos e faturas bem como conservar os documentos por um período de 10 anos³⁰). Essencialmente, pretende-se dispensar a apresentação de documentos de despesa por parte dos contribuintes, pois estamos perante uma presunção de custos, dispensando assim, prova documental para os pequenos contribuintes³¹.

À semelhança do que acontecia no IRS, no IRC o regime simplificado de tributação era automático e gozava de um período de permanência mínimo de 3 anos, sendo apenas aplicado o regime de contabilidade organizada por opção expressa do

²⁵ Proposta de Lei nº 36/VIII.

²⁶ MANUEL FAUSTINO (2004), p. 32.

²⁷ E se se tratasse de uma prestação de serviços perante uma única entidade, ainda podia ser exercida opção pela tributação segundo as regras aplicáveis à Cat. A. de acordo com o art. 28º, nº2, CIRS.

²⁸ Nos casos em que os limites quantitativos fossem ultrapassados em dois períodos de tributação consecutivos; ou se num único exercício o volume de negócios fosse superior a 25% desse limite. MANUEL FAUSTINO (2004), p. 3.

²⁹ No caso em que os sujeitos passivos exerciam o direito de tributação segundo o regime da contabilidade organizada. Este regime também tinha os seus requisitos e só mediante o preenchimento dos mesmos seria possível a adesão - *ob.cit.*, p. 3.

³⁰ Em relação a esta questão *ob. cit.*, p. 17.

³¹ PAULO DE PITTA E CUNHA – «A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado do IRS», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, nº1, 2008, p. 21.

sujeito passivo na declaração de início de atividade, ou de três em três anos podia optar pela contabilidade organizada.

O regime simplificado de tributação, instituído pelo OE de 2001, contou com uma adesão maciça por parte dos empresários em nome individual, mas foi um fracasso relativamente às sociedades coletadas em IRC. Assim, e devido à falta de adesão destas, o regime foi suspenso em 2009³², após uma reunião realizada entre o presidente da Câmara dos TOC e dirigentes da AT. Segundo alguns autores, o facto de se ter deixado cair o carácter obrigatório da medida, através de uma alteração ao projeto inicial que o Governo de então fez aprovar através da AR, acabaria por votar o regime ao fracasso. Enquanto no IRS os trabalhadores por conta própria e empresários em nome individual podiam prescindir da contabilidade organizada, em IRC, mesmo aderindo ao regime simplificado de tributação, as sociedades seriam sempre obrigadas a dispor de contas organizadas e de suportar os custos com um TOC³³. Este regime não se revelou satisfatório quando aplicado a empresas no domínio do IRC³⁴. Segundo o Relatório do Orçamento do Estado para 2009, o insucesso do regime deveu-se aos fatores já mencionados acima, nomeadamente, o reduzido número de empresas que aderiram, a obrigatoriedade de possuir contabilidade organizada, tendo de suportar os custos administrativos que daí advinham, bem como a vinculação a um período mínimo de tributação e conflitos daí decorrentes³⁵. Ora, de facto, torna-se um contrassenso que haja dispensa de contabilidade e ao mesmo tempo o código onde é consagrado o regime simplificado obrigue essas empresas a adotarem contabilidade organizada³⁶. Esta incoerência acabou por contribuir, de certa forma, para o insucesso do regime, uma vez que os contribuintes continuavam sujeitos aos custos inerentes à contabilidade. Contudo, esta não é a razão principal para o insucesso, mas apenas uma das causas do mesmo. Para além destas, há duas outras razões principais³⁷. A primeira, está relacionada com a questão que há pouco referi relativamente ao prazo, ou seja, a

³² Por força da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, mantendo-se durante 2010 para os sujeitos passivos, cuja validade da aplicação do regime ainda esteja em curso.

³³ <http://www.otoc.pt/pt/noticias/regime-simplificado-vingou-no-irs-mas-fracassou-em-sede-de-irc/> [consultado 12-02-2014, 17h].

³⁴ JOÃO SÉRGIO RIBEIRO – «Reflexões sobre o regime simplificado: a sua suspensão no domínio do IRC», *Scientia Iuridica*, Tomo 58, n.º 320, 2009, p. 675.

³⁵ Nomeadamente quando não tivesse sido formulada atempadamente uma opção pelo regime simplificado geral ou esta tivesse sido feita de forma deficiente. Neste sentido veja-se *ob.cit.*, p. 675.

³⁶ *Ob.cit.*, p. 675.

³⁷ *Ob.cit.*, p. 677.

permanência mínima de 3 anos³⁸ no regime simplificado, bem como a impossibilidade de afastar o regime, mesmo quando verificado que o rendimento obtido é inferior ao que decorre da sua aplicação. Isto significa que mesmo que ocorram circunstâncias excepcionais, ou acontecimentos fortuitos, tais como catástrofes naturais e acidentes, não será possível afastar o regime³⁹. Isto faz com que muitas empresas nem sequer queiram aderir. A segunda razão prende-se com o facto de os TOC e ROC terem tido um papel importante na morte deste regime, pois há muito que vinham reclamando a suspensão do regime simplificado de tributação. Facilmente percebemos o porquê: quanto mais simplificado for o regime, menos necessidade há de existirem técnicos especializados e profissionais nesta área.

O Relatório do Grupo de Estudo para a Reforma Fiscal considerou que para as empresas este regime era de difícil implementação e controlo, acarretando custos adicionais; e que para a AT era de difícil controlo e verificação. Entendendo portanto que não seria adequado propor a introdução do mesmo na legislação interna⁴⁰. Como tal, sugeriu a revogação definitiva do atual regime simplificado e a criação de um regime contabilístico-fiscal, com regras mais simples, aplicável a sujeitos passivos de baixo volume de negócios⁴¹.

Assim, a partir de 1 de janeiro de 2009, deixou de ser possível aos sujeitos passivos de IRC optarem pela determinação do lucro tributável com base no regime simplificado. Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de tributação, cujo período de validade ainda estivesse a decorrer em 1 de janeiro de 2009, podiam optar por uma das seguintes alternativas: a) renunciar ao regime pelo qual estavam abrangidos, passando a ser tributados pelo regime geral a partir do período de tributação que se iniciava em 2009, inclusive; ou b) manter-se no regime simplificado de tributação até ao final de três exercícios ainda a decorrer, exceto se deixassem de se verificar os respetivos pressupostos, caso em que cessava a aplicação daquele regime. A renúncia ao regime simplificado de tributação devia ser manifestada na declaração periódica de rendimentos⁴².

A Lei OE de 2010 procedeu à revogação das normas relativas ao regime simplificado de tributação e, simultaneamente, previu um regime transitório.

³⁸ Para uma análise mais profunda consultar Relatório..., (2009), p. 250.

³⁹ JOÃO SÉRGIO RIBEIRO (2009), p. 677.

⁴⁰ Relatório..., (2009), p. 476.

⁴¹ *Ob.cit.*, p. 24.

⁴² http://news.jpleconomistas.com/index.php?option=com_content&view=article&id=488:suspensao-do-regime-simplificado-em-irc&catid=77:irc [consultado 12-02-2014, 17h].

A constatação de que a maioria das empresas não apresentava lucro tributável ou que o lucro declarado era na maioria dos casos insignificante, levou à criação de uma espécie de coleta mínima em IRC, que se denominou PEC, através da Lei nº 60ºA/2005, de 30 de dezembro ⁴³. Previsto no art. 106º, aplicava-se às entidades que exerciam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como às não residentes com estabelecimento estável em território português, não abrangidas pelo regime simplificado de tributação. Ficavam, sujeitas a um PEC, sendo que este não era aplicável no exercício em que se inicia a atividade ⁴⁴ (art. 106º, nº 10). De acordo com o regime atual, o valor a pagar é igual a 1% do volume de negócios relativo ao período de tributação anterior, com o limite mínimo de 1.000€ e, quando superior, é igual a este limite acrescido de 20 % da parte excedente, com o limite máximo de 70.000€ ⁴⁵ (art. 106º, nº 2). Ou seja, independentemente do valor a pagar, essas entidades podiam estar sujeitas a uma tributação mínima. Em 2010 o PEC foi suspenso, em virtude de se levantar a questão da constitucionalidade, pelo facto de poder não ter correspondência com a efetiva capacidade contributiva. Na verdade o que estava em causa era uma presunção de rendimento que será constitucional desde que possa ser ilidida e consequentemente, haja direito ao reembolso ⁴⁶. Hoje, estas situações, encontram-se previstas nos arts. 86º-B, nº 2, 106º e 107º CIRC.

No âmbito do IRS, a coleta mínima, entretanto revogada, estava prevista no art. 31º, nº 3 e 6 CIRS ⁴⁷. Tratava-se de um imposto com base no lucro presumido pela AT através da fixação de métodos indiretos. Havia, portanto, um montante mínimo sobre o qual recaía o imposto independentemente do valor recebido pelo trabalhador.

Como veremos *infra*, não são admitidas no nosso sistema fiscal presunções *iuris et de iure*, como tal presumir um rendimento mínimo ao nível de metade do valor anual do salário mínimo mais elevado parece-me perigoso, por dois motivos, o primeiro de ordem mais ideológica subjacente à própria filosofia de base do imposto único, a

⁴³ RUI DUARTE MORAIS – *Apontamentos ao IRC*, reimpressão da edição de Novembro de 2007, Almedina, Coimbra, 2009, p. 221.

⁴⁴ Veja-se RUI MORAIS (2009), p. 221, e ver JOSÉ CASALTA NABAIS – *Direito Fiscal*, reimpressão da 7ª edição de 2012, Almedina, Coimbra, 2014, p. 539.

⁴⁵ Sendo que ao montante apurado nos termos do 106º, nº 2, deduzem-se os pagamentos por conta calculados nos termos do artigo 105º, efetuados no período de tributação anterior (art. 106º, nº 3)

⁴⁶ RUI MORAIS (2009), p. 228-230.

⁴⁷ DL nº 442-A/88, de 30 de novembro.

segundo porque a lei nada diz sobre a forma de se poder ilidir essa presunção de rendimento⁴⁸.

Em suma, o PEC aplica-se a quem tem contabilidade organizada, ao passo que a coleta mínima se destina a quem se encontra no regime simplificado de tributação. Sendo que ambos se referem ao mesmo.

O grande problema que se levanta nesta matéria é o facto de haver aqui uma presunção de rendimento. Ora, em direito fiscal, não há presunções absolutas por força do princípio da capacidade contributiva. O contribuinte tem de poder afastar a presunção.

Por outro lado, a adoção desta coleta mínima iria ter como consequência, desde logo, que desde 2013, as empresas abrangidas tenham sido obrigadas, necessariamente, a efetuar pagamentos por conta, uma vez que a fórmula de cálculo tem por base a coleta de IRC do período de tributação imediatamente anterior⁴⁹.

Assim, podemos concluir que a exigência do apuramento de uma coleta mínima em IRC poderá representar, na maior parte dos casos, um aumento efetivo da carga fiscal para as empresas. Esta situação irá agravar ainda mais as dificuldades das empresas, tendo em conta o contexto atual, sobretudo aquelas que apresentam lucros baixos, com prejuízos anteriores elevados, pois verão limitada a dedução desses prejuízos, com todas as implicações que daí podem advir, nomeadamente ao nível da sua recuperação.

2. O Regime Atual

O conceito de regime simplificado, de acordo com a nossa tradição, refere-se normalmente à determinação da matéria tributável através da utilização de critérios objetivos de aplicação geral e de funcionamento automático⁵⁰.

A reintrodução de um regime simplificado de tributação, no CIRC, para micro, pequenas e médias empresas surgiu com a missão de reduzir custos de cumprimento e de fiscalização.

⁴⁸ Para mais detalhe veja-se JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO – *IRS: Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 21.

⁴⁹ <http://www.ofijus.net/index.php/noticias/artigos-de-opiniao/43-limitacao-de-prejuizos-fiscais-em-irc> [consultado 16-05-2014, 14h]

⁵⁰ JOÃO SÉRGIO RIBEIRO (2009), p. 669.

A Comissão para a reforma do IRC, presidida por António Lobo Xavier, em 2013, elaborou um projeto donde constam as principais alterações a ser postas em prática. Este projeto sugere um regime simplificado de tributação em sede de IRC para as empresas de menor dimensão e tem como características, entre outras, o seu carácter optativo⁵¹. A Comissão considerou, ainda, que a sua criação traria vantagens inegáveis, uma vez que, posto em prática, reduziria necessariamente os custos de observância das regras tributárias para os contribuintes por ele abrangidos e, muito provavelmente, revelar-se-ia benéfico no plano da atuação da AT⁵².

Um dos principais objetivos da criação de um regime simplificado de tributação é precisamente o da simplificação dirigida aos sujeitos passivos de baixos rendimentos, uma vez que se pretende, em relação a estes, atenuar os deveres acessórios essenciais de natureza contabilística⁵³. Porém, não serão apenas os sujeitos passivos os únicos visados. A AT beneficia, em muito, com esta simplificação, uma vez que, ao não ser necessário fazer um exame tão profundo das declarações, terá as suas tarefas de fiscalização atenuadas, bem como os custos administrativos reduzidos.

Ainda assim, este não é o único objetivo do regime simplificado de tributação; o combate à fraude e à evasão fiscal são sem dúvida dois pilares muito importantes, pois a diminuição dos custos facilita a disponibilização de meios para controlar melhor os contribuintes sujeitos a este regime⁵⁴. De realçar que os observadores especializados notam que as pequenas empresas têm uma maior propensão para a fraude fiscal, sendo que as grandes empresas recorrem com mais frequência à evasão e ao planeamento fiscal⁵⁵. Temos de reconhecer, realmente, que a tributação com base no lucro apurado pela contabilidade é, muitas vezes, uma espécie de apelo à evasão fiscal⁵⁶. Isto porque o resultado contabilístico goza de uma presunção legal de verdade e, portanto, recai sobre a AT o ónus da prova da sua não correspondência à realidade⁵⁷. A fiscalização destas

⁵¹ Podendo aqui ser considerados dois tipos: o *opting out*, na ausência de vontade expressa pelo contribuinte, e desde que cumpridas as condições de acesso, estará abrangido pelo sistema; ou *opting in*, o contribuinte, ainda que cumprindo as condições de acesso, terá de manifestar a sua vontade de integrar o regime simplificado de tributação, esta última foi a forma adotada pelo nosso legislador.

⁵² Comissão..., (2013), p. 70.

⁵³ JOÃO SÉRGIO RIBEIRO (2009), p. 671.

⁵⁴ *Ob.cit.*, p. 671.

⁵⁵ Para uma análise mais detalhada ver JÓNATAS MACHADO; PAULO NOGUEIRA DA COSTA – *Curso de Direito Tributário*, 2ª edição, Coimbra editora, Coimbra, 2012, p. 294-295.

⁵⁶ RUI MORAIS (2009), p. 171; RUI DUARTE MORAIS – *Sobre o IRS*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2014, p.87.

⁵⁷ Esta prova nem sempre é fácil de se fazer, sobretudo quando a contabilidade está em ordem e é coerente. Para mais detalhes nesta questão RUI MORAIS (2009), p. 171.

empresas nem sempre ocorre, em parte porque o benefício que dela se retira, na maioria das vezes, não compensa a cobrança adicional do imposto.

A simplificação é uma das principais e mais importantes questões no que toca à política fiscal⁵⁸. A simplificação do sistema é, pois, a palavra de ordem, sendo esta uma característica comum aos regimes concebidos para as pessoas coletivas⁵⁹. Por vezes, considera-se a simplificação como um “benefício líquido” (*net benefit*), isto quando os benefícios e exigências são superiores aos custos a eles associados, o que, por norma, acontece muito com as pequenas empresas que geralmente têm custos contabilísticos e fiscais regressivos⁶⁰.

a) O Regime Simplificado de Tributação em IRS

Em IRS, o regime simplificado de tributação, previsto no art. 31º CIRS, consiste num método de determinação do rendimento líquido da Cat. B⁶¹. Contudo, é de referir que, neste caso, parte-se do princípio de que o sujeito passivo não possui contabilidade organizada (ao contrário do que sucede com os sujeitos passivos de IRC, uma vez que todas as sociedades são obrigadas a ter contabilidade organizada e a sua base real de tributação é o lucro).

No art. 3º CIRS temos uma definição de quais os rendimentos que integram a Cat. B, considerada uma “super” categoria ou uma categoria predominante ou preponderante⁶², por força da fusão de categorias⁶³ ocorrida em 2001. Nesta categoria, o rendimento é determinado de acordo com as regras do CIRC, pelo que não se apura propriamente o rendimento líquido como nas restantes categorias. Aqui, por força de remissão para o CIRC, o que é sujeito a tributação é o lucro, por outras palavras, é a diferença entre os proveitos e os custos imputáveis ao ano⁶⁴. Estes proveitos podem ter as mais diversas origens, desde o exercício corrente da atividade até à alienação onerosa

⁵⁸ ANTÓNIO MARTINS – «Tax Reform and simplified tax regimes for small businesses. The case of a developing country», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, nº 1, 2010, p. 116.

⁵⁹ Para mais desenvolvimentos ver JOSÉ C. GOMES SANTOS; SUSANA RODRIGUES – «Regimes simplificados de tributação dos rendimentos profissionais e empresariais - objectivos, modalidades e experiências», *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 417, 2006, p.137.

⁶⁰ ANTÓNIO MARTINS (2010), p. 116.

⁶¹ MANUEL FAUSTINO (2004), p. 7.

⁶² A este propósito ver XAVIER DE BASTO (2007), p. 169. Neste sentido, RUI MORAIS (2014), p. 75. Veja-se também, JÓNATAS MACHADO; PAULO COSTA (2012), p. 198- 203.

⁶³ Fundiram-se as Cat. C, correspondente aos rendimentos comerciais e industriais, e Cat. D, correspondente aos rendimentos agrícolas, passando a fazer parte da Cat. B com a denominação de rendimentos empresariais e profissionais.

⁶⁴ Para mais desenvolvimentos na determinação da matéria colectável em IRC ver, CASALTA NABAIS (2014), p. 505-506; RUI MORAIS (2014), p. 90.

de bens e direitos afetos à atividade. Neste caso, convém mencionar que a lei apenas presume os custos, aceitando, em princípio, como reais os proveitos apurados pelo contribuinte⁶⁵.

No que respeita aos rendimentos enquadráveis nesta categoria, o método de eleição para a determinação da matéria tributável seria o contabilístico, isto é, a determinação a partir dos dados da contabilidade do sujeito passivo, à semelhança do que acontece com a determinação do lucro tributável das sociedades e outros sujeitos passivos de IRC⁶⁶. Todavia, e ao contrário do que sucede em IRC, as unidades de produção são, neste caso, de dimensão muito inferior e, por isso, impor o SNC, parece-me, não ser muito justo, nem realista.

O art. 28º, nº 1, CIRS diz-nos quais as duas formas possíveis de determinação dos rendimentos desta categoria: através do regime simplificado⁶⁷ ou com base na contabilidade⁶⁸. No fundo, o fator que vai permitir saber qual destes regimes se aplica será o volume de negócios⁶⁹. Segundo o art. 28º, nº 2, CIRS, “ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de 200.000€”⁷⁰. Apesar disso, estes podem optar pelo regime da contabilidade, desde que o declarem na declaração de início de atividade até ao final do mês de março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, ou mediante a apresentação de declaração de alterações (art. 28º, nº 4, a) e b) CIRS). O sistema consagra, assim, o regime simplificado como regra, sendo opcional o regime da contabilidade organizada, portanto, só é aplicado mediante declaração expressa por parte do sujeito passivo. No caso de silêncio fica sujeito ao regime simplificado de tributação.

O período de permanência em cada um dos regimes é de 3 anos, prorrogáveis automaticamente, sempre que não se verifiquem alterações relevantes no volume de

⁶⁵ RUI MORAIS (2014), p. 90.

⁶⁶ XAVIER DE BASTO (2007), p. 174.

⁶⁷ Para maiores desenvolvimentos RUI MORAIS (2014), p. 86-92.

⁶⁸ Para mais desenvolvimentos CASALTA NABAIS (2014), p. 488; RUI MORAIS (2014), p. 84.

⁶⁹ XAVIER DE BASTO (2007), p. 177. Neste sentido veja-se também JOÃO SÉRGIO RIBEIRO – *Tributação presuntiva do rendimento - um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 371. (Terá de ser lido com as devidas alterações em relação aos valores).

⁷⁰ Por força da última alteração legislativa Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro passou de 150.000€ para 200.000€ previsto no art. 28º, nº2, CIRS. (Redação da Lei nº 83-C/2013, de 31 de dezembro).

negócios, ou, no caso de não ter exercido opção, se se tratar do regime simplificado de tributação⁷¹.

b) O Regime Simplificado de Tributação em IRC

i. *Pressupostos da sua Aplicação*

Na versão inicial consagrada em 2001, o regime simplificado de tributação era automático para os sujeitos passivos residentes e que exercessem a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, logo, o sujeito passivo não podia optar. No regime resultante da recente alteração ao CIRC, o art. 86º-A prevê seis alíneas onde constam os pressupostos cumulativos de aplicação. Estes pressupostos são os seguintes: aplica-se aos sujeitos passivos que exercem a título principal a atividade comercial, industrial ou agrícola e que apresentam, no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume de negócios não superior a 200.000€⁷²; que o total do balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda os 500.000€; que não estejam legalmente obrigados à revisão legal de contas; que o respetivo capital social não seja detido em mais de 20 %, direta ou indiretamente, nos termos do nº 6 do art. 69º, por entidades que não preencham alguma das condições previstas nas alíneas anteriores, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco; que adotem o regime de normalização contabilística para microentidades⁷³; e, por último, que não tenham renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime⁷⁴.

Este regime é aplicável apenas aos sujeitos passivos residentes em Portugal. Assim, os EE de não residentes em território português, bem como os não residentes que obtenham rendimentos neste território, não imputáveis a um EE, não podem optar por este regime de tributação, por outro lado, também está vedada a possibilidade de adesão a este regime às entidades que, sendo residentes e sujeitos passivos de IRC, não exerçam a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola⁷⁵.

⁷¹ XAVIER DE BASTO (2007), p. 179.

⁷² Ver nota nº 70.

⁷³ Previsto no DL nº 36-A/2011, de 9 de março.

⁷⁴ Comissão..., (2013), p. 72 e 73.

⁷⁵ MANUEL FAUSTINO (2004), p. 19-20.

O regime cessa quando deixar de se verificar qualquer dos requisitos anteriormente referidos; quando o sujeito passivo não cumpra a obrigação de comunicação das faturas⁷⁶; ou quando renuncie à sua aplicação.

Assim sendo, a aplicação do regime implica a verificação cumulativa destes pressupostos, sendo que, e de um modo geral, as empresas que aderirem a este regime irão beneficiar, de entre outras, de uma redução dos encargos globais em sede de IRC, pois passarão a estar isentas do pagamento especial por conta e de algumas tributações autónomas⁷⁷. De acordo com o art. 88º, nº 15, não são aplicáveis as taxas de tributação autónoma relativas a despesas de representação (art. 88º, nº 7), ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador (art. 88º, nº 9), lucros distribuídos a sujeitos passivos total ou parcialmente isentos (art. 88º, nº 11) e, por último, indemnizações e gratificações a gestores, administradores ou gerentes (art. 88º, nº 13). Continuam a ser sujeitas a tributação autónoma, nomeadamente, as despesas não documentadas (art. 88º, nº 1), os encargos com viaturas ligeiras de passageiros (art. 88º, nº 3) e os pagamentos a “off-shores”.

Se compararmos este regime com o regime das taxas de tributação autónoma previsto no art. 73º CIRS, verificamos que o nº 8 do preceito exclui de tributação autónoma os números 2 e 7, i.e., os sujeitos passivos a quem seja aplicado o regime simplificado de determinação do lucro tributável previsto nos artigos 28º e 31º.

ii. Determinação da Matéria Coletável

A matéria coletável, relevante para efeito da aplicação do regime simplificado de tributação, previsto no art. 86º-B, obtém-se através da aplicação dos seguintes coeficientes: a) 4% das vendas de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas; b) 75% dos rendimentos de atividades profissionais, tal como as definidas para efeitos de IRS no art. 151º CIRS; c) 10% dos restantes rendimentos de prestações de serviços e subsídios destinados à exploração; d) 30% dos subsídios não destinados à exploração; e) 95% dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, dos outros

⁷⁶ Previsto no art. 3º, nº 1, CIVA e no DL nº 198/2012, de 24 Agosto.

⁷⁷ Comissão..., (2013), p. 79.

rendimentos de capitais, do resultado positivo de rendimentos prediais, do saldo positivo das mais e menos-valias e dos restantes incrementos patrimoniais; f) 100% do valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito determinado nos termos do art. 21º, nº 2. No entanto, e nestes casos, a matéria coletável não poderá ser inferior a 60% do valor anual da retribuição mensal mínima garantida. Há, ainda, a ressaltar o seguinte: no sector de revenda de combustíveis, de tabaco, de veículos sujeitos ao imposto sobre os veículos e de álcool e bebidas alcoólicas, não se consideram, para efeito de determinação da matéria coletável, os montantes correspondentes a impostos especiais sobre o consumo e imposto sobre os veículos.

Perante esta modalidade de coeficientes, prescinde-se da determinação individualizada de todos os custos dedutíveis. Regra geral, são assumidos certos custos sem necessidade de prova documental⁷⁸, sendo frequente falar-se neste caso de presunção ou padronização de custos⁷⁹.

A presunção, em princípio, pode ser afastada, por força da proibição de presunções absolutas de rendimento que, como veremos *infra*, decorrem do princípio da capacidade contributiva. De acordo com RUI MORAIS «não prevendo a lei qualquer procedimento especial dirigido á fixação do quantitativo da matéria coletável dos contribuintes abrangidos pelo regime simplificado, não prevê também qualquer mecanismo específico para a revisão de tal valor. Assim, «o contribuinte que pretenda demonstrar que a sua matéria coletável foi outra, poderá optar por reclamar da liquidação ou, de imediato, impugná-la»⁸⁰. As presunções legais são frequentes no ordenamento tributário, o que se compreende, dada a dificuldade que existe, em muitos casos, de fazer prova direta da existência do facto tributário não declarado. Provado o facto indiciário, a lei considera provado o facto indiciado, cabendo ao sujeito passivo o ónus da contraprova⁸¹. O art. 73º LGT afirma o carácter relativo das presunções, admitindo, portanto, prova em contrário. Apesar disso, esta norma suscita interrogações no que diz respeito ao regime simplificado⁸². Parece-me, então, que esta é uma forma presuntiva de determinação do rendimento. No entanto, coloca-se a questão de saber se

⁷⁸ Esta situação é potencialmente criadora de evasão fiscal, uma vez que os contribuintes neste regime, podem vender as faturas das suas aquisições a terceiros requerendo para tal que a sua emissão seja feita diretamente por conta daqueles. Para mais desenvolvimentos ver JOÃO SÉRGIO RIBEIRO (2010), p. 374.

⁷⁹ RUI MORAIS (2014), p. 90.

⁸⁰ RUI DUARTE MORAIS – *Manual de Processo e Procedimento Tributário*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 142.

⁸¹ Isto acontece por exemplo no recurso à avaliação indireta da matéria colectável, verifica-se aqui uma inversão do ónus da prova. Para mais neste sentido, RUI MORAIS (2012), p. 69.

⁸² *Ob. cit.*, p. 70.

o sujeito passivo pode ser admitido a fazer prova de que o seu rendimento tributável foi inferior ao resultante da aplicação aos seus proveitos (reais) dos coeficientes legalmente previstos, os quais são a expressão dos rendimentos supostamente suportados no exercício da atividade.

Assim, se se considerar que a presunção não pode ser afastada, uma vez que de outra forma o «regime simplificado só terá aplicação prática nos termos em que resulte mais favorável para o sujeito passivo do que a tributação pelo rendimento real, o que redundaria numa incompreensível benesse fiscal»⁸³. Mesmo assim, tal como afirma RUI MORAIS⁸⁴ a constitucionalidade não pode ser posta em causa, uma vez que o contribuinte pode optar pela contabilidade organizada. Porém, relativamente às liquidações anteriores, o sujeito passivo não poderá reclamar ou impugnar. Como tal, este mecanismo tem de ser observado com cautela⁸⁵.

JOÃO SÉRGIO RIBEIRO considera que para uma melhor adesão ao regime, talvez seja necessário, por uma banda, converter a presunção *iuris et de iure*, (absoluta) em que assenta o regime, numa presunção *iuris tantum* (relativa)⁸⁶ e, por outra banda, que o período de permanência de três anos deixe de constituir uma vinculação absoluta, devendo ter apenas como objetivo dispensar o sujeito passivo de reiterar anualmente o seu desejo de permanência no regime simplificado de tributação⁸⁷.

No IRC, segundo a opinião de RUI MORAIS, opinião essa que partilhamos, parece-nos mais correta a solução constante do art. 86º-A, nº1, f), segundo a qual podem optar pelo regime simplificado de tributação, entre outras condições, aqueles que não tenham renunciado à aplicação desse regime nos três anos anteriores. Assim, deixou de existir um período de permanência mínima no regime simplificado de tributação pelo que, no início de cada exercício, o sujeito passivo pode optar por ser integrado no regime da contabilidade organizada⁸⁸. Parece-me⁸⁹, pois, que esta será a solução mais adequada, uma vez que o regime regra no IRC é a contabilidade organizada, sendo também o mais atreito à concretização do princípio de que a tributação das empresas

⁸³ *Ob. cit.*, p. 68.

⁸⁴ *Ob. cit.*, p. 70.

⁸⁵ RUI MORAIS (2009), p. 173.

⁸⁶ E, portanto, ilidível mediante prova em contrário.

⁸⁷ Duas sugestões feitas por JOÃO SÉRGIO RIBEIRO (2009), p. 685. Para mais ver Relatório..., (2009), p. 251.

⁸⁸ RUI MORAIS (2014), p. 89.

⁸⁹ E partilhando a opinião de RUI MORAIS (2014), p. 89.

deve incidir fundamentalmente sobre o seu rendimento real⁹⁰. Diferentemente do que acontece no IRC, no IRS a situação é precisamente o inverso. O art. 28º, nº5, CIRS prevê um período mínimo de permanência de três anos, prorrogável por iguais períodos, exceto se o sujeito passivo comunicar que pretende alterar o regime pelo qual se encontra abrangido. Não se compreende a diferença de solução. No fundo, o que o artigo vem dizer é que, no caso do IRC, a aplicação do regime simplificado de tributação terá de ser manifestada a cada exercício, na declaração de início de atividade ou na declaração de alteração, ao passo que no caso do IRS, a aplicação do regime simplificado de tributação é prorrogável, e caso o sujeito passivo pretenda deixar de ser tributado com base neste regime, terá de expressamente o manifestar.

iii. Avaliação direta e indireta

No método indiciário estabelece-se uma relação entre os indícios e a matéria colectável⁹¹. A matéria coletável tem de ser presumida com base em indícios e sinais exteriores. Parte-se de certos factos e induz-se o montante de rendimento ou capital que eles revelam.

De acordo com o art. 81º, nº 1 e 2 LGT há duas formas de determinação da matéria tributável: a avaliação direta e a avaliação indireta.

A avaliação direta constitui a regra na nossa lei, sendo a indireta subsidiária e utilizada para os casos expressamente previstos. Vejamos cada um separadamente.

A avaliação direta é da competência da AT⁹² e do sujeito passivo nos casos de autoliquidação⁹³. Esta visa a determinação do valor real dos rendimentos e dos bens sujeitos a tributação (art. 83º, nº 1, LGT), uma vez que segundo o 104º, nº 3, CRP, a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real⁹⁴. Assim sendo, os rendimentos ou valores sujeitos a tributação baseiam-se em critérios objetivos e devem ser devidamente fundamentados, contendo obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos fatores que influenciaram a determinação do seu resultado⁹⁵. Quando a avaliação é efetuada pelo sujeito passivo, no âmbito da

⁹⁰ Opinião também partilhada por PAULO DE PITTA E CUNHA (2008), p.27.

⁹¹ JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO – *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, refundida e actualizada, Coimbra editora, Coimbra, 2011 (reimpressão) p. 359.

⁹² Nos casos do IMI por exemplo.

⁹³ Nos casos de IVA e IRC por exemplo. Art. 82º, nº 1, LGT.

⁹⁴ Ver capítulo III ponto nº2.

⁹⁵ SUZANA TAVARES DA SILVA – *Direito Fiscal- Teoria Geral*, Imprensa da universidade de Coimbra, Coimbra, Outubro 2013, p. 186. Ver art. 84º, nº 1 e 3 LGT.

autoliquidação, o mesmo deverá, sempre que solicitado pela AT, esclarecer os critérios utilizados e a sua aplicação na determinação dos valores que declarou⁹⁶. Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na contabilidade ou escrita regularmente organizada⁹⁷.

A avaliação indireta é da competência da AT, com participação do sujeito passivo (art. 83º, nº 2 e 3 LGT). Visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções, ou outros elementos que a AT disponha, tendo por base critérios objetivos (art. 84º LGT). A necessidade de se recorrer à avaliação indireta resulta do incumprimento das obrigações acessórias, a nível contabilístico, por parte dos sujeitos passivos⁹⁸. Trata-se de uma avaliação que é subsidiária⁹⁹, em relação à avaliação direta, e a ela aplicam-se, sempre que possível, e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação direta. Contudo, apenas poderá ser aplicada nos casos expressamente previstos na lei (art. 87º LGT).

Assim, sugere-me interrogar: será o regime simplificado de tributação é um método de avaliação indireta da matéria coletável?

A resposta é não. Há que distinguir aqui duas questões. Uma será a presunção, outra diferente é a avaliação indireta. A primeira refere-se à utilização de dados fornecidos pelo sujeito passivo e perante os quais se presume um rendimento para esse ano; situação diferente é a avaliação indireta, esta só pode ser realizada pela AT, na falta de dados fornecidos pelo sujeito passivo.

Uma nota importante que se refere à sistematização do código atual: na versão anterior do CIRC, o regime simplificado de tributação encontrava-se previsto no art. 58º na secção referente à determinação do lucro tributável por métodos indiretos. Na redação atual manteve-se o art. 58º, revogado e sem texto, e acrescentou-se o art. 86º-A, passando este a constar da secção referente ao regime simplificado da determinação da matéria coletável. Isto deve-se, provavelmente, ao facto de o legislador ter chegado à conclusão de que o regime simplificado de tributação não é um método indireto de determinação da matéria coletável.

⁹⁶ *Ob.cit.* p. 186. Ver art. 84º, nº 2, LGT.

⁹⁷ Art. 75º, nº 1, LGT.

⁹⁸ RUI MORAIS (2009), p. 181.

⁹⁹ Neste sentido ver JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO – «Princípio da Tributação do rendimento real e a lei geral tributária», *Fiscalidade*, nº 5, 2001, p. 14-15.

É claro que, nas situações em que é aplicável o regime simplificado nos termos gerais, é possível à AT recorrer á avaliação indireta da matéria tributável¹⁰⁰ (art. 87º, nº 1, a), LGT). Assim sendo, esta só pode lançar mão deste mecanismo quando não dispuser, de todo, dos dados necessários à quantificação direta¹⁰¹. Podemos, deste modo, dizer que esta é uma avaliação de *ultima ratio*, uma vez que sendo utilizada terá de ser fundamentada¹⁰². Relativamente ao ónus da prova, o art. 74º, nº 3, LGT prevê que no caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, compete à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, mostrando que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso a este método se tornou a única forma¹⁰³, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação. Em suma, a diferença fundamental entre os dois métodos é que na avaliação indireta está afastada, por verificação de umas das razões previstas na lei, a presunção de verdade das declarações e outros elementos do contribuinte, tais como os registos contabilísticos, como prevê o art. 75º LGT. Pelo que a AT recorre a elementos estranhos àquelas declarações para reconstituir a verdade material e, portanto, o rendimento real; na avaliação direta rege a determinação da matéria coletável sempre que o procedimento administrativo não encontre qualquer anomalia relacionada com a qualidade das informações fornecidas pelo sujeito passivo. Quando a avaliação é efetuada com recurso ao método indireto há que proceder à fixação do rendimento real presumido¹⁰⁴. O art. 90º LGT prevê os elementos que poderão ser tidos em conta.

iv. *Críticas a este regime*

Segundo PAULO DE PITTA E CUNHA¹⁰⁵, o regime simplificado de tributação é «retrocesso em relação aos princípios de fiscalidade», e chega mesmo a dizer que «o esforço a fazer deverá ser no sentido de encorajar os contribuintes a passar do regime simplificado de tributação para o organizado, e, assim, evitar-se a criação de alçapões,

¹⁰⁰ SUZANA SILVA (2013), p. 187. Veja-se também neste sentido um Ac. do STA de 12.10.2011, proc. nº 0524/11 de Isabel Marques da Silva. Para mais ver também JÓNATAS MACHADO; PAULO COSTA (2012), p. 292.

¹⁰¹ RUI MORAIS (2009), p. 182. Para mais profundidade ver JOÃO RICARDO CATARINO; VASCO BRANCO GUIMARÃES – *Lições de Fiscalidade*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2013, p. 243.

¹⁰² Art. 77º LGT.

¹⁰³ RUI MORAIS (2009), p. 182.

¹⁰⁴ *Ob.cit.*, p. 184.

¹⁰⁵ PAULO DE PITTA E CUNHA (2008), p.31.

que levam a que os contribuintes em regime de contabilidade organizada possam retroceder para o sistema simplificado, alheio à realidade dos factos»; opinião da qual não partilhamos pois, o instituto visa, entre outras, o combate à fraude e à evasão fiscal, dois problemas centrais no nosso sistema fiscal.

Sabemos que entrando em vigor o regime simplificado, deixa de ser necessário apurar a matéria coletável pelo lucro real, de acordo com as regras do SNC, deixando, portanto, de ser exigido um TOC ou ROC¹⁰⁶.

Por outro lado, é certo que o limite de volume de negócios também foi e é um fator que, de certa forma, merece alguma atenção e crítica.

No regime revogado, bem como no anteprojeto de reforma do IRC previa-se, para as sociedades coletadas em IRC, um volume de negócios não superior a 150.000€. Este valor era excessivamente baixo, pois, hoje em dia, grande parte das PME produzem acima deste montante, facto este que implicaria que ficassem logo sem a possibilidade de optar pelo regime simplificado. Então, no limite, e até de uma forma jocosa, poderíamos dizer que este regime simplificado, com o valor inicialmente previsto, apenas se aplicaria a pequenas mercearias e muito pequenas. O aumento para 200.000€, apesar de, em minha opinião, continuar a ser um valor baixo relativamente ao tecido empresarial presente em Portugal, já não é assim tão baixo quanto o inicialmente previsto. Os 200.000€ parece-me serem um indicador melhor, e que permitirá que um maior número de empresas possa aceder a este regime. Ainda assim, e tendo em conta a média dos valores dos países da UE continua muito baixo.

III. Regime Simplificado e Constituição Fiscal

A CRP tem um papel fundamental no direito fiscal, uma vez que procura recortar os traços fundamentais do sistema fiscal. Por um lado, esta refere-se aos fins e, por outro, aos meios. Relativamente aos fins do sistema fiscal, o art. 103º, nº 1, CRP,¹⁰⁷

¹⁰⁶ Ora, sendo Portugal o único país da UE onde é obrigatório a intervenção dos TOC nas declarações fiscais das empresas, com a entrada em vigor do regime simplificado de tributação haverá uma redução significativa do trabalho destes profissionais. Estas duas razões fizeram com que o regime não tivesse no passado o sucesso esperado. Para outras questões desta matéria consultar FERRANDO CARREIRA ARAÚJO – «A política fiscal em IRC (ou a ausência dela) na perspetiva dos contribuintes», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, nº 2, 2010, p. 111- 112.

¹⁰⁷ Para mais ver anotação de J.J GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA – *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Artigos 1º a 107º, Vol. I, 4ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 1088-1089.

estabelece duas finalidades essenciais: a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza¹⁰⁸. Quanto aos meios, a CRP consagra o princípio da reserva de lei em matéria tributária (art. 103º, nº 2, CRP) e desenha a arquitetura básica do sistema fiscal que assenta, segundo o 104º e o 165º, nº 1, i), na tributação do rendimento dos indivíduos e empresas, do património, e do consumo. Aquele que assume relevância para o nosso estudo é a tributação do rendimento das empresas. Nesta matéria, a CRP dispõe que a tributação deve incidir fundamentalmente sobre o rendimento real¹⁰⁹. Este é, sem dúvida, um princípio estruturante que decorre de um imperativo constitucional explícito¹¹⁰.

1. Igualdade Fiscal, Capacidade Contributiva e Regime Simplificado

Tendo em conta um dos princípios estruturantes do nosso sistema fiscal – o princípio da tributação pelo rendimento real – este traduz, desde logo, a exigência fundamental de igualdade, segundo a qual as obrigações tributárias imputáveis a cada contribuinte devem ser determinadas de acordo com a respetiva capacidade contributiva¹¹¹.

Ao princípio da capacidade contributiva foi atribuída a alcunha de “bandeira ética da tributação”¹¹², uma vez que a capacidade que cada um tem de pagar deverá ser o padrão ideal de tributação, independentemente do grau de satisfação que cada um possa retirar do usufruto de bens e serviços públicos. No fundo, representa o critério material de igualdade adequado aos impostos¹¹³. Trata-se, portanto, de um princípio que constitui a *ratio* da tributação, pois afasta o legislador fiscal do livre arbítrio, obrigando-o, na seleção e articulação dos factos tributários, a ter em conta a capacidade contributiva¹¹⁴. NUNO SÁ GOMES considera que este princípio assume duas formas: “uma função garantística, no sentido em que só devem ficar sujeitos os que podem

¹⁰⁸ O art. 5º e 7º LGT reforçam estas finalidades.

¹⁰⁹ JÓNATAS MACHADO; PAULO COSTA (2012), p. 48.

¹¹⁰ *Ob.cit.*, p. 257. Para mais ver CASALTA NABAIS (2014), p. 174.

¹¹¹ ANA RITA CHACIM – «O princípio da tributação pelo rendimento real e o “justo valor” no âmbito da adopção das normas internacionais de contabilidade», *Estudos em Memória ao Prof. Doutor J.L Saldanha Sanches*, Vol. IV, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 538-539. Veja-se também, JOÃO CATARINO; VASCO GUIMARÃES (2013), p. 77-82.

¹¹² CLOTILDE CELORICO PALMA – «Da evolução do conceito de capacidade contributiva», *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 402, 2001, p. 119.

¹¹³ SÉRGIO VASQUES – *Manual de Direito Fiscal*, 2ª reimpressão, Almedina, Coimbra, Setembro 2013, p. 251. Para mais ver neste sentido TEIXEIRA RIBEIRO (2011), p. 264.

¹¹⁴ CASALTA NABAIS (2014), p. 155.

pagar; e uma função solidarista, no sentido em que, desde que haja capacidade de pagar, todos devem contribuir para as despesas públicas na medida da sua capacidade”¹¹⁵.

Assim, pretende-se transmitir a ideia de que o imposto a pagar deve adequar-se à força económica do contribuinte e nunca ir além desta. Apesar disto, coloca-se a este princípio um problema que consiste em determinar qual a justa medida desta capacidade, qual o critério aferidor, que seja capaz de, simultaneamente, assegurar a satisfação dos interesses do Estado e dos contribuintes, garantindo a realização plena da justiça tributária. O problema, claro, está na quantificação. Ou seja, aquilo a que hoje na doutrina¹¹⁶ ainda se procura dar resposta é saber como podemos concluir que o cidadão A e B são detentores de igual capacidade contributiva ou quando é que podemos afirmar que têm distinta capacidade contributiva?

O que tem sido utilizado como principal índice revelador de capacidade contributiva é o rendimento. Considera-se, pois, que este é o que melhor permite atender à condição pessoal dos contribuintes, à composição do agregado familiar, entre outras. A necessidade de financiamento do Estado, todos os anos leva a que se determine a capacidade contributiva, ora em função do rendimento obtido, ora em função do rendimento consumido, obrigando assim a que se faça uma opção de tributação dos salários, juros, lucros, mais-valias, entre outros. Porém, hoje assistimos a uma tributação excessiva do fator trabalho, o que me leva a concluir tornar-se este fator preocupante, pois leva a que governos e instâncias internacionais repensem formas de tributação alternativa.

O princípio da igualdade encontra-se consagrado no art. 13º CRP. É decomposto pela doutrina em dois outros princípios: o princípio da generalidade, em que todos devem pagar imposto, e o princípio da uniformidade, em que todos devem pagar de acordo com o mesmo critério¹¹⁷. Traduz-se, assim, numa exigência de tratamento igual, obrigando à igualdade de tratamento de contribuintes no mesmo escalão de rendimento (igualdade horizontal), e de tratamento diferenciado, requerendo a diferenciação de contribuintes colocados em diferentes escalões de rendimento¹¹⁸. Este princípio aponta, ainda, para a consideração de critérios como a capacidade contributiva e o rendimento real e é indissociável da justiça distributiva que deve conformar o sistema fiscal. O princípio da capacidade contributiva funciona com o pressuposto da tributação e

¹¹⁵ *Apud* ANA RITA CHACIM (2011), p. 540.

¹¹⁶ CLOTILDE PALMA (2001), p. 124. E ainda RUI MORAIS (2009), p. 5.

¹¹⁷ Para mais ver CASALTA NABAIS (2014), p. 155 e TEIXEIRA RIBEIRO (2011), p. 260-261.

¹¹⁸ JÓNATAS MACHADO; PAULO COSTA (2012), p. 51.

implica: a exclusão de tributação do mínimo de existência. Isto quer dizer que, todos os que não atinjam um volume mínimo de rendimento para sobreviver, isto será o mesmo que dizer que não têm capacidade contributiva, e a exclusão de tributação do máximo confiscatório. O que significa que, neste momento podemos dizer que assistimos a uma elevadíssima carga fiscal, que poderá, até, ser considerada confiscatória, ou seja, o imposto não pode absorver a matéria coletável toda e deixar apenas o mínimo de existência. Mas o princípio funciona também como critério de tributação, tendo como consequência uma proibição de presunções absolutas de rendimento. O contribuinte tem de poder mostrar que aquilo a que está a ser tributado não corresponde à realidade¹¹⁹. Assim, e nas palavras de JÓNATAS MACHADO e PAULO COSTA a igualdade tributária é hoje entendida como igualdade material, postulando, não apenas a consideração da capacidade contributiva, mas, também, os critérios de justiça e de igualdade substancial, e apontando no sentido da progressividade das taxas de imposto e da sua personalização¹²⁰.

2. Princípio do Rendimento Real

Já por algumas vezes me referi no texto ao rendimento real efetivo e presumido. Chegou, pois, o momento de esclarecer estes conceitos.

Seguindo de perto XAVIER DE BASTO, há duas formas de determinar o rendimento real – este poderá ser efetivo, ou presumido¹²¹. É considerado efetivo quando a declaração do contribuinte é baseada em registos contabilísticos e devidamente controlada para assegurar a sua veracidade; é considerado presumido quando o material fornecido é inadequado para determinar a verdade do material oferecido pelo contribuinte.

Independentemente de ser efetivo ou presumido estamos sempre a falar do princípio da tributação do rendimento real. Aquilo que varia são os dados fornecidos pelo contribuinte.

Contudo, a tributação pelo rendimento real só se alcança devidamente quando confrontada com a tributação de rendimento normal. Na primeira, aquilo que é tributado é a matéria coletável realmente auferida pelo sujeito passivo, ao passo que na segunda o objetivo não é tributar aquilo que foi efetivamente auferido, mas antes, tributar aquilo

¹¹⁹ CASALTA NABAIS (2014), p. 156-157.

¹²⁰ JÓNATAS MACHADO; PAULO COSTA (2012), p. 53.

¹²¹ XAVIER DE BASTO (2001), p. 9.

que podia ter sido obtido, em condições normais de exploração, independentemente das condições concretas em que se desenvolveu a atividade¹²². Em tempos defendia-se esta solução da tributação pelo rendimento normal, pois acreditava-se que seria uma opção mais justa, eficiente e simples¹²³. Todavia, esta conceção foi abandonada, pois, no que respeita aos planos de equidade e eficiência, não correspondia minimamente aos padrões da fiscalidade moderna.

Em 1976 os constituintes decidiram consagrar este princípio constitucional, sendo desde então proibida a determinação da matéria coletável assente no rendimento normal, considerando que este se encontrava desligado da realidade concreta do sujeito passivo¹²⁴. Contudo, e tal como referi *supra*, não existe nenhuma proibição na CRP da tributação pelo rendimento real presumido, em lugar do efetivo, pois por vezes o que acontece é acharmos que tributar rendimentos presumidos é afastarmo-nos do rendimento real e cair, quase que de forma automática, na tributação do rendimento normal. Isto não é de todo o caso. Não podemos é deixar que as presunções ou indícios se afastem da realidade concreta do sujeito passivo e passem a ser indicadores de normalidade¹²⁵.

A tributação das empresas visa a tributação do lucro real, ou seja, os lucros realmente verificados, os quais são variáveis de ano para ano¹²⁶.

Para tal, é necessário um “sistema fiável de informação sobre os resultados das empresas, pelo que, não sendo possível em muitos sectores, acabam por ser tributados não os lucros *efetivamente* auferidos, mas sim os *presumivelmente* realizados”¹²⁷. Tendo em conta esta situação, a CRP apenas exige que a tributação incida *fundamentalmente* sobre o rendimento real das empresas, ao mesmo que tempo que, ao contrário do que sucede em relação às pessoas singulares, não impõe uma tributação progressiva, podendo esta ser proporcional.

¹²² Para mais ver *ob.cit.*, p. 10.

¹²³ Seria justa na medida em que os erros que se cometeriam na procura da determinação do rendimento efetivo seriam grandes e introduziriam uma incerteza tal que uma tributação certa e previsível acabaria por se apresentar numa alternativa superior; eficiente porque a imposição de lucro normal constituía um estímulo à produtividade da empresa, a empresa teria interesse em aproximar-se do rendimento normal, pois seria tributada de acordo com este, por último simples, pois não seria necessário controlar a veracidade dos dados contabilísticos, poupando assim em trabalho administrativo e de contenciosos. Para mais ver *ob.cit.*, p. 10.

¹²⁴ *Ob.cit.*, p.11. Para mais ver também JÓNATAS MACHADO; PAULO COSTA (2012), p. 273.

¹²⁵ Neste sentido XAVIER DE BASTO (2001), p.11.

¹²⁶ GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA (2007), p. 1100.

¹²⁷ *Ob.cit.*, p. 1100.

Tal como vimos, decorre deste princípio constitucional que o lucro tributável deve, preferencialmente, ser determinado com base nas declarações de rendimentos apresentadas pelos contribuintes, (devendo estas dar conta dos rendimentos por eles auferidos e devendo atender-se, preferencialmente, ao rendimento real – efetivo ou presumido¹²⁸, por oposição ao rendimento normal¹²⁹). O que implica que a tributação do rendimento real seja, portanto, a regra na tributação do rendimento empresarial, por imposição constitucional. Saber se existe uma verdadeira proibição ou se a norma constitucional não exclui a possibilidade de tributação destes com base em rendimentos normais, é um problema que não tem resposta unânime na doutrina¹³⁰.

Assim, a AT só de modo excecional e fundamentado é que pode afastar-se do rendimento real (efetivo ou presumido) e tributar o rendimento normal¹³¹. “À luz da CRP, afigura-se preferível a procura de um rendimento real presumido, individual e concreto, apurado com base em circunstâncias relativas à realidade do contribuinte, do que o recurso ao rendimento normal”¹³².

Como vimos *supra*, o recorte constitucional do nosso sistema fiscal não é mais do que a concretização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal¹³³. Por isso, não é totalmente de excluir a tributação com base no rendimento normal. CASALTA NABAIS, defende que “o legislador há de poder estabelecer a tributação com base em rendimentos normais, sobretudo quando se estiver perante pequenos contribuintes, ou face a grandes evasores fiscais”¹³⁴.

Na reflexão sobre o princípio da tributação do rendimento real, consagrado no 104º nº 2 CRP a doutrina tem analisado três problemas¹³⁵. O de saber o que é que se deve entender por “tributação das empresas”, ou seja, o que está em causa é determinar a que rendimento se aplica o princípio: rendimentos pessoais e societários – isto é, de

¹²⁸ JÓNATAS MACHADO; PAULO COSTA (2012), p.293. Para mais desenvolvimentos ver CASALTA NABAIS (2014), p. 435 e JOSÉ CASALTA NABAIS *Por um estudo fiscal suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2008, (2008), p. 373, e CASALTA NABAIS (2013), p. 37.

¹²⁹ O rendimento médio de uma série de anos, que um agente poderia obter operando em condições normais; ou o rendimento de determinado ano. Veja-se quanto ao rendimento real e o rendimento normal NINA AGUIAR – «Regimes simplificados de tributação do rendimento empresarial (parte I)», *Fiscalidade*, nº 28, 2006, p. 96-97 e também TEIXEIRA RIBEIRO (2001), p. 307.

¹³⁰ JOSÉ CASALTA NABAIS – «Alguns aspectos do quadro constitucional da tributação das empresas», *Fisco*, nº 103/104, 2002, p. 16.

¹³¹ Ver neste sentido o Ac. do TC nº 84/2003, Proc.531/99 Relator Cons.º Artur Maurício. JÓNATAS MACHADO; PAULO COSTA (2012), p. 293.

¹³² *Ob.cit.*, p. 293.

¹³³ Neste sentido CASALTA NABAIS (2002), p. 16; CASALTA NABAIS (2008), p. 373.

¹³⁴ CASALTA NABAIS (2002), p. 16, bem como CASALTA NABAIS (2013), p. 38, e CASALTA NABAIS (2014), p. 174.

¹³⁵ XAVIER DE BASTO (2001), p. 6.

pessoas singulares e coletivas, ou só destas últimas? Uma vez que não se exige uma tributação pessoal e progressiva para as empresas, e sendo que a contraposição feita pela CRP no art. 104º, nº 1 e 2 é entre “imposto sobre o rendimento pessoal” e “tributação das empresas” e não entre “imposto sobre o rendimento das pessoas singulares” e “imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas”, concluímos que esta consagra uma neutralidade fiscal face à liberdade de configuração jurídica da atividade empresarial¹³⁶. Em segundo lugar, coloca-se o problema de saber ao certo qual o alcance da palavra *fundamentalmente*. Tratando-se de um conceito indeterminado, aquilo que podemos concluir é que a expressão adotada permite certos desvios ao princípio, desde que não implique a substituição do mesmo pelo seu oposto. O terceiro e último problema é o de saber o sentido exato do princípio da tributação do rendimento real, isto é, o que impõe e o que impede tal princípio em matéria de definição e determinação da matéria coletável.

Contudo, há que deixar bem claro o seguinte: a LGT em vigor associa regime simplificado de tributação a avaliação indireta, veja-se para tal os arts. 81º, nº 2, e 87º LGT. Ora, isto não pode estar mais errado. Por tudo aquilo que já dissemos anteriormente, permitimo-nos concluir que o regime simplificado de tributação não preenche nenhuma das características essenciais da avaliação indireta. Pois sabemos que para os contribuintes que preencham as condições de aplicação do regime simplificado de tributação e que optem por este regime, a matéria coletável calcula-se aplicando um coeficiente fixo aos proveitos (art. 86º-B). Não há, portanto, aqui, qualquer utilização de indícios. O que acontece, neste caso, é que a base tributável é constituída por uma percentagem de proveitos, que se presume aproximada, na maior parte dos casos, do valor do lucro. Ora, o que acontece é que estamos perante o lucro presumido e não o real, ou seja, a base de imposto será formada pelo lucro presumido. Há, de facto, aqui uma presunção, que é permitida pelo legislador, no momento da definição normativa. Mas a AT, para determinar o valor da matéria coletável, não utiliza qualquer presunção, faz, portanto, uma avaliação direta, em que a base é calculada a partir da declaração do sujeito passivo, aplicando-se um coeficiente fixado legalmente na norma ao valor dos proveitos determinados diretamente através da contabilidade¹³⁷.

¹³⁶ Veja a este propósito CASALTA NABAIS (2002), p. 15 e CASALTA NABAIS (2008), p. 369.

¹³⁷ Para mais ver NINA AGUIAR; J.C LOPES – «Regimes simplificados de tributação do rendimento empresarial (parte II)», *Fiscalidade*, nº 30, 2007, p. 102.

3. Focos de Litigiosidade e Jurisprudência

A jurisprudência tratou algumas das questões referidas, com incidência especial sobre o carácter facultativo do regime simplificado de tributação e sobre a coleta mínima.

Começando pela primeira questão, esta temática foi tratada pela jurisprudência em diversos acórdãos¹³⁸ tomando como referência o Ac. do STA de 15.02.2007, proc. n° 0959/06, relator Jorge de Sousa.

Inicialmente, verificados os respetivos pressupostos, o regime simplificado de tributação era a regra, sendo que, quem quisesse optar pelo regime geral de contabilidade teria de o dizer expressamente na declaração de início de atividade¹³⁹.

Sendo o regime simplificado de tributação em IRC de carácter facultativo, não conflitua com o princípio constitucional da tributação das empresas fundamentalmente pelo rendimento real, previsto no art. 104º, nº2, CRP. A questão que é objeto de análise foi a da constitucionalidade do regime simplificado de tributação do art. 53º CIRC face ao 104º, nº 2, CRP. O legislador constitucional optou em matéria de tributação das empresas pelo princípio do rendimento real previsto no 104º, nº 2, CRP. O rendimento das empresas, a que se refere aquele normativo constitucional, é o rendimento efetivo de harmonia com o princípio da capacidade contributiva que se determina por declaração do contribuinte, nos termos deste acórdão. A CRP permite, excecionalmente, que a tributação das empresas se possa fazer pelo seu rendimento normal, seja este o rendimento médio de uma série de anos, que uma empresa poderia obter operando em condições normais, seja o rendimento de determinado ano, que uma empresa poderia obter operando em condições normais. O preceito constitucional apenas exige que a tributação incida «*fundamentalmente*» sobre o rendimento real das empresas. A aplicação do regime simplificado de tributação não resultou de qualquer imposição legal, mas sim de uma opção do contribuinte, traduzida na não opção dentro do prazo legalmente previsto, pelo regime geral. A aplicação do preceito não viola o princípio da tributação do rendimento real implícito no preceito constitucional referido, pois o

¹³⁸ In www.dgsi.pt. Neste sentido veja-se os seguintes acórdãos: Ac. do STA de 18.06.2008, proc. n° 0205/08 de JORGE LINO; Ac. do STA de 11.03.2009, proc. n° 0831/08 de PIMENTA DO VALE; Ac. do STA de 22.04.2009, proc. n° 01114/08 de JORGE LINO; Ac. do STA de 14.07.2010 de JORGE DE SOUSA; Ac. do STA de 05.07.2012, proc. n° 0840/11 de CASMIRO GONÇALVES e Ac. do STA de 05.02.2014, proc. n° 0339/13 de CASMIRO GONÇALVES.

¹³⁹ Atualmente, o regime regra é o da contabilidade organizada, por isso quem quiser o regime simplificado de tributação, terá de o declarar expressamente.

Estado só não tributa o rendimento real por opção imputável ao próprio contribuinte. O 104º, nº2, CRP evidencia que o princípio da tributação das empresas pelos lucros reais não foi enunciado em termos absolutos, impondo-se apenas que a tributação incida «*fundamentalmente*» sobre o rendimento real.

O STA conclui, portanto, que o regime simplificado não é incompatível com a regra do 104º, nº 2, CRP por dois motivos: primeiro, o facto de não se tratar de uma imposição absoluta abre ao legislador a possibilidade de estabelecer exceções e, segundo, porque sendo garantida a todos os sujeitos passivos de IRC a possibilidade de serem tributados pelo rendimento real se o pretenderem, é manifesto que a exceção prevista não desvirtua aquele regime regra de tributação das empresas pelo rendimento real. Não ocorre, portanto, a inconstitucionalidade invocada do art. 53º, nº1.

A segunda questão relativamente à qual a jurisprudência se pronunciou foi a existência de uma coleta mínima. Tomamos como referencia o Ac. do STA de 04.11.2009, proc. nº 0553/09, relatora Isabel Marques da Silva, apesar de existirem outros¹⁴⁰.

A problemática suscitada neste acórdão era a de saber se o art. 53º, nº 4, era aplicável às sociedades que não tivessem auferido quaisquer proveitos – vulgo “sociedades inativas”.

O legislador ao introduzir na ordem jurídica o regime simplificado pretendeu alargar a base tributável aumentando o número de contribuintes e reduzindo a evasão fiscal. A AT entendeu que a inatividade expressa não é impeditiva da aplicação deste regime, desde logo porque a existência de rendimentos tributáveis não é condição da sua aplicação e o lucro tributável pode englobar outros rendimentos que não diretamente conexos com o objeto social. Acrescentava-se que as empresas naquela situação podiam desonerar-se da tributação pelo regime simplificado procedendo à eliminação da sua condição de sujeitos passivos de IRC. Não contemplando a lei qualquer tipo de exceção para as sociedades inativas, seria aplicável o 53º, nº 4; o legislador ter-se-ia limitado a ficcionar um montante mínimo de proveitos (o valor do salário mínimo nacional mais elevado) definindo com base em critérios de normalidade para as empresas que têm por fim o lucro aplicável, sempre que aqueles não atinjam aquele

¹⁴⁰ In www.dgsi.pt. Neste sentido veja-se os seguintes acórdãos: Ac. do STA de 17.11.2010, proc. nº 0609/10 de MIRANDA DE PACHECO; Ac. do STA de 02.03.2011, proc. nº 0977/10 de ANTÓNIO CALHAU; Ac. do STA de 22.03.2011, proc. nº 0988/10 de MIRANDA DE PACHECO e Ac. do STA de 02.03.2011, proc. nº 01039/10, de VALENTE TORRÃO.

valor, o que inclui a ausência absoluta de proveitos independentemente da empresa estar em atividade ou não.

O STA admitiu que, em face das normas de incidência subjetiva do IRC, a inatividade da empresa não obsta a que esta possa ser sujeito passivo de imposto, pois que mantém a sua existência jurídica, não obstante o não exercício do objeto social poder ter obtido outros rendimentos tributáveis. Contudo, segundo o STA tal só sucederá, verificado que seja o *pressuposto do imposto*, ou seja, que tenha obtido *rendimentos*, mesmo que *provenientes de atos ilícitos*, pois não basta que possa ser sujeito passivo, necessário é, também, que se verifique o *facto constitutivo* da relação jurídica de IRC.

A norma em causa, o art. 53º, nº 4, na redação vigente nesse momento, respeitante à determinação do lucro tributável, só se aplica havendo rendimentos, pois que só havendo rendimentos, ou seja, só verificado que seja o pressuposto do imposto, nasce a respectiva relação jurídica. Mesmo nesse caso, ou seja havendo rendimentos, o valor mínimo constante da referida norma legal terá de ser entendido como mera presunção de rendimento, e como tal ilidível, *ex vi* do 73º LGT, regra essa que não é aplicável apenas às normas de incidência tributária em sentido próprio, mas também a todas as normas que estabelecem ficções que influenciam a determinação da matéria coletável. A existência de rendimentos tributáveis não é apenas um pressuposto do regime simplificado de tributação, mas da constituição de qualquer relação jurídica de IRC, que se assume, precisamente, como um imposto sobre rendimentos, fundamentalmente reais, e não como um imposto de “porta aberta”. Tal decorre de um princípio basilar – o princípio da igualdade na repartição de encargos públicos, assente no princípio da capacidade contributiva.

Em conclusão, não se demonstrando a obtenção de rendimentos pelo sujeito passivo não há lugar à determinação do lucro tributável por aplicação do art. 53º, nº 4, pois não se verificam os pressupostos do imposto, inexistindo *facto tributário*.

IV. Harmonização Europeia e Concorrência Fiscal

1. Regimes Simplificados além fronteiras

Sendo um ramo do Direito particularmente suscetível à evolução da atividade empresarial, o Direito Fiscal é composto por vários institutos, cuja origem, desenvolvimento e aplicação, ultrapassam meras fronteiras físicas.

À semelhança do que acontece em Portugal, o regime simplificado de tributação foi objeto de consagração em inúmeros ordenamentos. Numa breve síntese, sublinharemos aqueles que demonstram maior relevância para o estudo desta temática.

No ordenamento italiano, encontramos como traço principal na tributação do lucro empresarial, a divisão entre “os entes tributáveis com base no balanço” e os “sujeitos passivos que não são tributáveis com base no balanço”¹⁴¹. Atualmente, o direito italiano prevê um regime especial de tributação do rendimento para pequenas empresas, aplicável às empresas em nome individual e às sociedades de pessoas. Tal como no nosso ordenamento, também aqui o volume de negócios é requisito. O que importa realçar é o seguinte: o direito italiano estabelece a obrigação de elaborar e submeter ao fisco um balanço anual juntamente com a declaração de rendimento e de liquidação do imposto.

No sistema alemão, os empresários que não se encontrem legalmente obrigados e que, para além disso, não optem livremente por manter contabilidade organizada e apresentar um balanço anual elaborado de acordo com a regulamentação legal, ficam abrangidos pelo regime de “determinação simplificada do lucro”¹⁴². A principal finalidade deste regime é simplificar a determinação do lucro por comparação com o regime geral, em que o lucro é determinado segundo as normas de contabilidade mercantil. De modo resumido, o lucro determinado neste regime é formado pela diferença entre os pagamentos e os recebimentos relacionados com a atividade empresarial.

Quanto ao que decorre em França, o regime geral do imposto sobre este tipo de lucro é denominado de “regime real normal”, existindo dois regimes especiais para pequenas empresas: o “regime real simplificado” e o “regime das microempresas”¹⁴³.

¹⁴¹ NINA AGUIAR; J.C LOPES (parte II) (2007) p. 60.

¹⁴² *Ob.cit.*, p. 63.

¹⁴³ *Ob.cit.*, p. 65.

No primeiro caso, trata-se de um imposto sobre o lucro real, visando também simplificar aspetos formais ou de organização da contabilidade¹⁴⁴. No segundo caso, a base tributável é determinada aplicando-se ao volume de vendas um abatimento de 72% para as atividades de comércio de retalho e prestação de serviços (alojamento), e de 52% nos restantes casos.

O regime espanhol¹⁴⁵ de tributação consiste em determinar o rendimento líquido tributário com base em determinados parâmetros objetivos, tais como, o número de pessoas que trabalham naquela atividade, a potência de eletricidade instalada, a superfície que o local ocupa, entre outras, fixados pelo ministério da economia e fazenda, para cada atividade. O rendimento líquido atribuído a cada atividade será a soma das quantias correspondentes ou módulos¹⁴⁶ previstos para essa atividade.

Esta questão, e uma vez que nos encontramos inseridos num mercado único, conduz-nos a ponderar sobre a possibilidade ou a necessidade de ser considerada uma harmonização fiscal.

A harmonização e a concorrência fiscal são questões complexas e que exigem uma análise criteriosa. Contudo, o nosso estudo, apenas versará sobre algumas matérias neste campo, uma vez que este não é o objeto principal deste trabalho.

2. A Harmonização Fiscal e os seus Limites

Harmonização consiste “num processo, através do qual, utilizando os meios normativos próprios da UE e de acordo com os seus princípios, se constrói um sistema jurídico-fiscal comum a todos os países da UE em sede de impostos sobre o lucro das empresas”¹⁴⁷, podendo constituir-se, assim, uma uniformização da legislação fiscal em sede de tributação do lucro das empresas.

PAULA ROSADO PEREIRA, defende que a harmonização fiscal é a atuação desenvolvida pelas instituições da UE, mediante a utilização de instrumentos

¹⁴⁴ *Ob.cit.*, p. 67.

¹⁴⁵ Relativamente a esta parte consultei <http://www.infoautonomos.com/informacion-al-dia/fiscalidad/regimen-de-estimacion-objetiva-del-irpf-modulos/> bem como <http://fiscal.blogs.lexnova.es/2012/07/04/las-limitaciones-del-regimen-de-estimacion-objetiva-contr-el-fraude-fiscal/> e <http://www.boe.es/boe/dias/2012/11/30/pdfs/BOE-A-2012-14648.pdf>, [consultado 10-02-2014 às 15h].

¹⁴⁶ Tais como agricultura, pesca, indústria, construção, hotelaria, transportes, entre outros.

¹⁴⁷ GONÇALO AVELÁS NUNES – «Estado Social e tributação directa sobre as empresas na União Europeia», *Em homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra editora, Coimbra, 2004, p. 239.

normativos com carácter vinculativo¹⁴⁸ para os EM, com o objetivo de aproximar os sistemas fiscais dos EM, suprimindo, assim, discriminações e distorções ao bom funcionamento do mercado interno¹⁴⁹.

Mas, a harmonização fiscal levanta um problema: a limitação à soberania fiscal dos EM, uma vez que estes ficam vinculados ao conteúdo dos instrumentos da UE, relativamente aos regimes fiscais.

Há limitações a esta harmonização. A aplicar-se a harmonização, estaríamos perante uma limitação da autonomia dos EM, na vertente da política fiscal, económica e até mesmo social, sendo este o motivo pelo qual, os EM estão hesitantes relativamente à aplicação destas medidas. Levanta-se o dilema de, por um lado, os EM quererem manter a sua soberania fiscal e, por outro, quererem colaborar em iniciativas que fortalecem o processo de integração económica. Mas não há dúvida de que, perante isto, os EM têm dado primazia à preservação do instrumento da soberania fiscal¹⁵⁰. Não podemos, contudo, esquecer que em matéria de fiscalidade vigora a regra da unanimidade na tomada de decisões, tanto ao nível da tributação direta como indireta, tal como previsto nos arts. 113º a 115º TFUE. Isto atribui aos EM uma certa segurança, pois coloca-os numa posição semelhante à detenção de um “poder de veto”¹⁵¹ quanto às medidas fiscais propostas pela UE. A harmonização fiscal é, pois, uma matéria muito complexa e que requer ainda muito diálogo entre os EM, uma vez que se trata de uma matéria sensível pelas consequências que implica¹⁵².

A criação do Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas, foi proposto por uma Comunicação da Comissão ao Conselho¹⁵³. Este pacote tinha três objetivos principais: reduzir as distorções no mercado único, impedir perdas significativas em termos de receitas fiscais e inverter a tendência no sentido de aumento da carga fiscal sobre o trabalho¹⁵⁴. Contudo, colocou-se a dúvida de se este código se aplica aos EM ou não, uma vez não se sabe se faz parte do acervo comunitário. Apesar disto, os EM que

¹⁴⁸ Tais como regulamentos e diretivas.

¹⁴⁹ PAULA ROSADO PEREIRA – *Princípios de Direito Fiscal Internacional- Do paradigma clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 264-265.

¹⁵⁰ Neste sentido *Ob. cit.*, p. 270.

¹⁵¹ *Ob. cit.*, p. 270.

¹⁵² Para maior profundidade, no HORST SIEBERT – *Reforming Capital Income Taxation*. Institut für wirtwirtschaft an der universität Kiel, 1990, p. 172-173.

¹⁵³ De 1 de setembro de 1997, intitulada “*Rumo a uma coordenação em matéria fiscal na UE – um pacote de medidas contra a concorrência prejudicial em matéria fiscal*”.

¹⁵⁴ CLOTILDE CELORICO PALMA – «O controlo da concorrência fiscal prejudicial na União Europeia - ponto de situação dos trabalhos do grupo do código de conduta», *Em homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra editora, Coimbra, 2006, p. 130-131.

adiram comprometem-se a não adotar medidas fiscais prejudiciais. A perspectiva que se tem desta matéria, é que se trata de um corpo de normas em relação ao qual os EM não atribuem a devida relevância, e neste sentido, vê a sua eficácia limitada.

A vontade de harmonizar a tributação dos rendimentos das empresas, conheceu o seu potencial máximo com proposta de diretiva COM (2011) 121/4 *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base*¹⁵⁵ porém, esta não passou de uma ilusão pois implicaria mudanças significativas nos ordenamentos fiscais dos EM, nomeadamente a adoção de um novo modelo de tributação de base comum consolidada¹⁵⁶.

3. Concorrência Fiscal (Prejudicial?)

A concorrência tributária ocorre quando os EM alteram as suas normas tributárias com o objetivo de atraírem atividades empresariais, assim como investimentos.

Assistimos, hoje, na Europa a um movimento de concorrência fiscal que se está a manifestar prejudicial, uma vez que os países estão a competir entre si para definirem o regime fiscal próprio mais atrativo para o seu investimento, decidindo, assim, optar por regimes com menor carga fiscal. Assiste-se, portanto, a práticas de concorrência fiscal prejudicial, isto é, os EM definem regimes fiscais para si próprios, mais favoráveis em comparação com os praticados pelos restantes EM, regimes estes que, naturalmente, produzem efeitos positivos tornando-se, assim, mais atrativos¹⁵⁷. Este procedimento leva a que países vizinhos alterem os seus regimes fiscais por forma a não perderem competitividade. Mas, apesar de até poder ser vista como positiva, esta concorrência fiscal coloca alguns problemas¹⁵⁸.

¹⁵⁵http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf [consultado 13-03-2014 às 19h].

¹⁵⁶ Para mais nesta questão veja-se PETER BIRCH SORENSEN – «Company tax reform in the European Union», *International Tax and Public Finance*, Vol. 11, issue 1, 2004, p. 92-93; CAREN SURETH; MICHAELA UFFING – «Proposals for a European corporate taxation and their influence on multinationals tax planning», *Arqus Discussion paper in Quantitive Tax research*, paper, No. 54, 2008, p. 6-7; ANA RITA CHACIM (2011), p. 527-529, e PAULO DE PITTA E CUNHA (2008), p. 25.

¹⁵⁷ GONÇALO NUNES (2004), p. 235-236. Neste sentido CLOTILDE CELORICO PALMA (2006), p. 127 e veja-se ainda PAULO DE PITTA E CUNHA (2008), p. 26.

¹⁵⁸ Chamamos apenas a atenção, por exemplo, para os paraísos fiscais, para uma subtributação, pois os Estados preocupados com a atração de investimento são forçados a níveis de despesas e de impostos abaixo do que seria desejável, entre outras.

O TJUE já teve oportunidade de se pronunciar acerca desta matéria no acórdão *Cadbury Schweppes*¹⁵⁹. Entendeu, então, que o conceito de liberdade de estabelecimento abrange a possibilidade de os particulares escolherem o EM em que se vão estabelecer, tendo em conta o regime fiscal que mais os favoreça. Afirma, ainda, o TJUE que os EM o podem fazer, com o único objetivo de efetuarem uma poupança fiscal, desde que não operem nesse EM onde pretendam estabelecer uma empresa unicamente de fachada ou “caixa de correio”¹⁶⁰. Os EM têm de ter consciência de que, com o mercado interno e com as liberdades a ele associadas, os sujeitos passivos têm a efetiva possibilidade de, em certas circunstâncias, optarem pelo regime que lhes for mais favorável. Deste modo, caberá aos membros da UE, através da sua política fiscal, adaptar a sua legislação, de modo a atrair mais investimento e tornar o seu Estado mais atrativo, nomeadamente para efeitos da tributação do consumo.

V. Conclusão: Qual o Futuro do Regime Simplificado de Tributação em IRC

A reintrodução do regime simplificado de tributação aconteceu devido ao facto de a maioria do tecido empresarial português ser composto por empresas de reduzida dimensão, embora representem um enorme potencial na estabilidade da nossa economia. Apesar de visar uma realidade muito própria e com requisitos muito precisos, o regime simplificado de tributação pretende ser uma melhoria na forma de funcionamento da maioria das empresas, promovendo mais competitividade, internacionalização e maior simplificação.

Este regime é, no essencial, igual ao anteriormente existente, mas contém algumas alterações significativas, como seja a introdução de vários coeficientes, ao contrário do anterior regime que apenas tinha dois, bem como mantém-se a existência de uma cláusula de coleta mínima. Por outro lado, o anterior regime podia revelar-se uma "armadilha" para os contribuintes, dado que, uma vez reunidos os requisitos legais, os contribuintes ficavam automaticamente enquadrados no regime simplificado de tributação, a menos que optassem pelo regime da contabilidade organizada.

Agora, o enquadramento no regime simplificado de tributação só ocorre por opção expressa do contribuinte que a deve manifestada na declaração de início de

¹⁵⁹ De 12 de setembro de 2006, Proc. n.º C-196/04.

¹⁶⁰ Acórdão ponto 68.

atividade ou na declaração de alteração. Trata-se, pois, de uma alteração significativa que aplaudimos.

As vantagens desde regime aplicam-se, essencialmente, às empresas com poucos custos, em que o IRC a pagar seria superior; a dispensa de efetuarem PEC; a incidência de tributação autónoma sobre apenas algumas despesas, e, por último, o carácter optativo (do tipo *opting in*). Apesar das vantagens há, ainda, alguns inconvenientes. No caso de renúncia ao regime, esta decisão não pode ser revogada, por um período mínimo de 3 anos (tempo mínimo de permanência no regime geral), bem como se verifica a impossibilidade de dedução de prejuízos (como existe uma matéria coletável mínima, não irão existir prejuízos fiscais para deduzir no futuro). Para além desta, há ainda outra questão de fundo, e que mencionámos *supra*, relativamente à obrigatoriedade de contabilidade organizada. Pois mesmo aplicando-se o regime simplificado de tributação, as empresas continuam a ter de dispor de contabilidade organizada, o que acaba por perverter todo o sistema, acabando por funcionar como um benéfico fiscal, e colocando assim, problemas de justiça fiscal.

Posto isto, questiono-me. Terá que de facto o regime simplificado de tributação em IRC futuro? Penso que sim. Contudo, julgo importante referir que, para que o sistema funcione e se consigam cumprir os objetivos pretendidos, é preciso facilitar o trabalho da AT acelerando o processo de liquidação e cobrança, isto para que os sujeitos passivos possam usufruir do sistema em pleno, ou seja, da sua simplificação, que acima de tudo o caracteriza, bem como dos benefícios que nele estão previstos.

É indispensável referir, ainda, que para que qualquer regime, e sobretudo no Direito Fiscal, funcione com normalidade e possa cumprir os objetivos que persegue tem de ter estabilidade, i.e., não deve sofrer muitas mudanças ou alterações ¹⁶¹ antes de estar pelo menos uns anos em vigor. Caso contrário, acaba por se desvirtuar.

Este processo é algo a que facilmente assistimos na nossa legislação, sobretudo, na legislação fiscal. Normalmente os regimes ainda não tiveram tempo suficiente de maturação e já estão a sofrer mudanças e alterações. Se assim for, é impossível que algum regime alcance sucesso.

Quer-me parecer que, constantes alterações legislativas apenas podem enfraquecer os regimes e dificultar a sua aplicação de forma objetiva e simples.

¹⁶¹ Para mais profundidade nesta matéria ANTÓNIO MARTINS (2010), p. 121-122.

Podemos dizer que o regime simplificado de tributação deveria ter os seguintes critérios: simples de cumprir e de administrar; ser um sistema de coordenação com outros impostos, nomeadamente o IVA, por forma a evitar a falta de coerência entre eles; deve aplicar-se ao maior número de contribuintes, isto é típico dos países com economias desenvolvidas; deve considerar-se a possibilidade de “opting out” dos contribuintes; a carga fiscal deve ser a estritamente necessária, e, por último, mas talvez a mais importante, depois de entrar em vigor o sistema deve permanecer estável¹⁶².

Penso que, a longo prazo, a harmonização fiscal, apesar de ser uma matéria de relativa controvérsia, será algo que deverá ser equacionado com espírito aberto, muito embora com toda a cautela, uma vez que permanece a posição de pôr em causa a soberania fiscal dos EM. Nas palavras de GONÇALO NUNES, opinião da qual partilhamos, é necessário uma harmonização fiscal, em sede de tributação sobre o rendimento das empresas no seio da UE, uma espécie de terreno comum em sede das regras sobre a tributação das empresas à competitividade das mesmas e dos Estados, como requisito essencial para o bom funcionamento do mercado interno¹⁶³.

¹⁶² Neste sentido veja-se *ob.cit.* p. 121-122.

¹⁶³ GONÇALO NUNES (2004), p. 237.

VI. Bibliografia

- AGUIAR, NINA – «Regimes simplificados de tributação do rendimento empresarial (parte I)», *Fiscalidade*, nº 28, 2006.
- AGUIAR, NINA; LOPES, J.C – «Regimes simplificados de tributação do rendimento empresarial (parte II)», *Fiscalidade*, nº 30, 2007.
- ARAÚJO, FERRANDO CARREIRA – «A política fiscal em IRC (ou a ausência dela) na perspectiva dos contribuintes», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, nº 2, 2010.
- BASTO, JOSÉ GUILHERME XAVIER DE – «Princípio da Tributação do rendimento real e a lei geral tributária», *Fiscalidade*, nº 5, 2001.
- BASTO, JOSÉ GUILHERME XAVIER DE – *IRS: Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- CANOTILHO, J.J GOMES, MOREIRA, VITAL – *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Artigos 1º a 107º, Vol. I, 4ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- CATARINO, JOÃO RICARDO; GUIMARÃES, VASCO BRANCO – *Lições de Fiscalidade*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2013.
- CHACIM, ANA RITA – «O princípio da tributação pelo rendimento real e o “justo valor” no âmbito da adopção das normas internacionais de contabilidade», *Estudos em Memória ao Prof. Doutor J.L Saldanha Sanches*, Vol. IV, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.
- Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Anteprojecto de Reforma do IRC, 2013, presidida por António Lobo Xavier (<http://www.portugal.gov.pt/media/1157091/20130726%20seaf%20rel%20final%20anteprojecto%20reforma%20irc.pdf>)
- CUNHA, PAULO DE PITTA E – «A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado do IRS», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, nº1, 2008.
- DEVEREUX, MICHAEL P.; GRIFFITH, RACHEL, KLEMM, ALEXANDER – «Corporate income tax reforms and international tax competition», *Economic Policy*, Vol. 17, issue 35, 2002.
- FAUSTINO, MANUEL – «Os Regimes Simplificados de Tributação em IRS, IRC e IVA», Lisboa, 2004. (www.otoc.pt/fotoseditor2/Regimessimplificados.pdf).
- GENSER, BERND – «Corporate income taxation in the European Union: current state and perspectives», Australian National University, working paper No. 17, 2007.
- HAUFLER, ANDREAS – «Prospects for co-ordination of corporate taxation and the taxation of interest income in the EU», *Fiscal Studies*, Vol. 20, issue 2, 1999.

HODZIC, SABINA – «Harmonization of corporate tax-general guidelines in the EU and harmonization in Germany, Austria and Italy», *Our Economy* (nase Gospodaregime simplicitado de tributaçãovo), Vol. 58, issue 1.2, 2010.

JANSSEN, BOUDEWIJN – «Corporate effective tax rate in the Netherlands», *De Economist*, Vol. 153, issue 1, 2005.

MACHADO, JÓNATAS; COSTA, PAULO NOGUEIRA DA – *Curso de Direito Tributário*, 2ª edição, Coimbra editora, Coimbra, 2012.

MARTINS, ANTÓNIO – «Tax Reform and simplified tax regimes for small businesses. The case of a developing country», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, nº 1, 2010.

MOOIJ, RUUD A. DE – «Will Corporate income taxation survive?», *De Economist*, Vol. 153, issue 3, 2005.

MORAIS, RUI DUARTE – *Apontamentos ao IRC*, reimpressão da edição de Novembro de 2007, Almedina, Coimbra, 2009.

MORAIS, RUI DUARTE – *Manual de Processo e Procedimento Tributário*, Almedina, Coimbra, 2012.

MORAIS, RUI DUARTE – *Sobre o IRS*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2014.

NABAIS, JOSÉ CASALTA – «Alguns aspectos do quadro constitucional da tributaçã das empresas», *Fisco*, nº 103/104, 2002.

NABAIS, JOSÉ CASALTA – *Direito Fiscal*, 3ª reimpressão da edição de dezembro de 2012, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2014.

NABAIS, JOSÉ CASALTA – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, Coimbra, 2013.

NABAIS, JOSÉ CASALTA – *Por um estudo fiscal suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2008.

NUNES, GONÇALO AVELÃS – «Estado Social e tributaçã directa sobre as empresas na Uniã Europeia», *Em homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra editora, Coimbra, 2004.

PALMA, CLOTILDE CELORICO – «Da evoluçã do conceito de capacidade contributiva», *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 402, 2001

PALMA, CLOTILDE CELORICO – «O Controlo da concorrência fiscal prejudicial na Uniã Europeia – ponto de situaçã dos trabalhos do grupo do código de conduta», *Em homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra editora, Coimbra, 2006.

PEREIRA, M.H. DE FREITAS – «Tributação das sociedades e globalização económica», *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 422, 2008.

PEREIRA, PAULA ROSADO – *Princípios de Direito Fiscal Internacional- Do paradigma clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, Coimbra, 2010.

PIRES, RITA CALÇADA – «Tributação empresarial: diferenciar fiscalmente pequenas e médias empresas das grandes empresas?», *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2010.

Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009.
(http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFfinal.pdf)

RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO – «Reflexões sobre o regime simplificado: a sua suspensão no domínio do IRC», *Scientia Iuridica*, Tomo 58, nº 320, 2009.

RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO – *Tributação presuntiva do rendimento - um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina, Coimbra, 2010.

RIBEIRO, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA – *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, refundida e actualizada, Coimbra editora, Coimbra, 2011 (reimpressão).

SANTOS, JOSÉ C. GOMES; RODRIGUES, SUSANA – «Regimes simplificados de tributação dos rendimentos profissionais e empresariais- objectivos, modalidades e experiências», *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 417, 2006.

SIEBERT, HORST – *Reforming Capital Income Taxation*. Institut für wertwirtschaft an der universität Kiel, 1990

SILVA, SUZANA TAVARES DA – *Direito Fiscal- Teoria Geral*, Imprensa da universidade de Coimbra, Coimbra, Outubro 2013.

SORENSEN, PETER BIRCH - «Company tax reform in the European Union», *International Tax and Public Finance*, Vol. 11, issue 1, 2004.

SURETH, CAREN; UFFING, MICHAELA – «Proposals for a European corporate taxation and their influence on multinationals tax planning», Arqus Discussion paper in Quantitative Tax research, paper, No. 54, 2008.

VASQUES, SÉRGIO – *Manual de Direito Fiscal*, 2ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 2013.