



Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e Administração da
2016 Universidade de Aveiro

Vanessa Borba
Oliveira

O impacte das tributações autónomas nas microentidades



Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e Administração da
2016 Universidade de Aveiro

Vanessa Borba
Oliveira

O impacte das tributações autónomas nas microentidades

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, Professor Adjunto da Universidade de Aveiro.

o júri

presidente

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa
Professor Adjunto da Universidade de Aveiro

Professor Doutor Luís Marinho Lima Santos
Professor Coordenador do Instituto Politécnico de Leiria

Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz
Professor Adjunto da Universidade de Aveiro

agradecimentos

O espaço limitado desta seção, seguramente, não me permite agradecer, como devia, a todas as pessoas que, ao longo do meu Mestrado me ajudaram, direta ou indiretamente, a cumprir os meus objetivos e a realizar mais esta etapa da minha formação académica. Desta forma, deixo apenas algumas palavras, de profundo agradecimento.

Aos meus pais, pela educação e formação que me proporcionaram, assim como todo o incentivo que me deram para seguir os meus sonhos.

À minha irmã devo um agradecimento muito especial, pelo estímulo, carinho e ajuda constante.

A ti, Francisco, pelo estímulo e apoio incondicional desde a primeira hora, pela paciência e compreensão, reveladas ao longo deste ano, e pelo teu otimismo, que me deu força nos momentos mais difíceis.

Ao meu orientador e professor Sérgio Cruz, por toda a disponibilidade, apoio, e estímulo demonstrado ao longo da realização deste trabalho, bem como por todos os sábios comentários, correções e sugestões que contribuíram de forma decisiva para a conclusão desta dissertação.

Aos gabinetes e, em especial ao professor Gilberto Fernandes, pela colaboração e fornecimento de informações relacionadas com este trabalho, assim como a todos aqueles que se disponibilizaram a dispensar alguns minutos do seu tempo para a realização da entrevista.

A todos o meu sincero Obrigada!

palavras-chave

IRC, Reforma do IRC, despesas, Tributação autónoma, Microentidades, Pequenas Entidades

resumo

A falta de competitividade a nível fiscal e a necessidade de assegurar e atrair investimento estrangeiro levou o Governo português a levar a cabo uma reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), a qual introduziu várias alterações ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC). Contudo, esta reforma optou por manter a sujeição de várias despesas a tributação autónoma (TA), agravando ainda as respetivas taxas. Assim, a presente dissertação pretende avaliar o impacto que as TA têm nas empresas, sobretudo nas microempresas, tendo as pequenas entidades como termo de comparação.

Neste trabalho começamos por explicar a origem da TA, assim como a sua evolução histórica e legislativa no CIRC, focando-nos posteriormente no atual regime, dando ênfase às alterações que a reforma do IRC trouxe a este regime. Também avaliamos o peso que as TA tiveram nas empresas em Portugal, entre os anos de 2005 e 2013.

O estudo empírico desenvolvido teve por base dados recolhidos da declaração modelo 22, de micro e pequenas entidades do distrito de Aveiro, com a finalidade de: analisar se as TA aumentaram nas microentidades por força da reforma do IRC; avaliar o peso das TA no total do imposto sobre o rendimento a pagar pelas microentidades; identificar quais as despesas que têm mais impacto no montante total dos encargos sujeitos a TA; e comparar o encargo com as TA entre micro e pequenas entidades. A nossa investigação contemplou a realização de entrevistas, para percebermos a opinião de agentes conhecedores do regime.

Concluimos que este tipo de tributação tem cada vez mais peso no total do imposto a entregar ao Estado e que o agravamento das taxas introduzido pela reforma do IRC veio prejudicar as empresas em estudo. Verificámos que os encargos com viaturas são as despesas que contribuem mais para o bolo das TA. Foi possível concluir também, para a amostra em estudo, que as alterações introduzidas pela reforma do IRC tiveram mais impacto nas microentidades, apesar de serem as pequenas entidades – dada a diferença de dimensão – que suportam um valor superior deste imposto. Com os resultados obtidos com este estudo, concluimos que as TA são cada vez mais um meio de arrecadação de receita por parte do Estado, daí o aumento sucessivo das suas taxas e do alargamento do seu campo de incidência.

De modo a diminuir a carga fiscal a suportar pelas microentidades, apresentamos propostas de planeamento fiscal a efetuar por este tipo de entidades, assim como a alterações ao artigo 88º do CIRC.

keywords

CIT, CIT reform, expense, autonomous taxation, microentities, small entities.

abstract

The lack of competitiveness at tax level and the need to secure and attract foreign investment encouraged the Portuguese Government to do a reform of Corporate Income Tax (CIT), which introduced a number of amendments to the Tax Code on Corporative Income (TCCI). However, this reform has chosen to maintain the subjection of various autonomous taxations (AT), aggravating the respective taxes. So, the present work aims to evaluate the impact of the AT on businesses, especially microentities, and small entities and compare the respective impact.

In this paper we begin by explaining the origin of the AT, as well its historical and legislative developments in the TCCI, later we focus on the current regime, emphasizing the changes that CIT reforms brought to this scheme. We also evaluate the AT weight on businesses in Portugal, between 2005 and 2013.

The study was based on collected data from the declaration 22 model of micro and small entities in Aveiro district, in order to: examine whether the AT increased in micorentidades under the reform of the CIT; evaluate the importance of AT in the total income tax payable for microentities; identify the expenses that have more impact on the total amount of charges subject to AT; and compare the cost with the AT between micro and small entities. Our research included conducting interviews to understand the opinion of people who know how the system works.

We have concluded that this kind of taxes has more weight in the total tax paid to the State and that the increase taxes introduced by the CIT reform came to harm the companies we studied. We noticed that the costs of vehicles are the costs that more contribute to the AT cake. It was possible to understand, for the sample under study, the changes introduced by the CIT reform had more impact on microentities, although they are small entities - given the size difference - they support a higher value of this tax. With the results obtained from this study, we conclude that the AT are increasingly a tool of revenue for the government, so the successive tax increase successive and extending its incidence field were expected.

In order to reduce the tax burden on microentities, we present proposals for tax planning to do on this entities as well the amendments to the 88^o article of the TCCI.

Índice

Índice de figuras	VIII
Índice de gráficos.....	VIII
Índice de quadros	VIII
Abreviaturas	IX
Introdução.....	1
Objetivos e relevância do estudo.....	3
Delimitação do objeto de estudo	5
Estrutura da dissertação.....	5
Capítulo 1- As tributações autónomas no CIRC	7
1. A origem das TA enquanto norma antiabuso.....	7
2. Evolução histórica e legislativa das TA em sede de IRC.....	9
3. A Reforma do IRC e o agravamento das TA	13
4. Despesas sujeitas a TA (artigo 88º CIRC)	16
4.1. Despesas não documentadas (nº 1 e nº 2)	17
4.2. Encargos com viaturas ligeiras de passageiros (nº3, 5, 6, 17 e 18).....	18
4.3. Despesas de representação (nº7)	21
4.4. Pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável (nº 8).....	22
4.5. Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria (nº 9)	23
4.6. Lucros distribuídos a entidades isentas (nº 11 e 12)	25
4.7. Indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes (nº 13)	26
4.8. Prejuízo fiscal (nº 14).....	29
4.9. Regime simplificado de apuramento da matéria coletável (nº 15).....	30
4.10. Estabelecimentos estáveis situados fora do território português.....	31
5. O impacte fiscal das tributações autónomas em sede de IRC	31
Capítulo 2- Metodologias da Investigação	37
1. Problema e objetivos	37
2. Recolha de dados.....	38
2.1. Dados documentais	39
2.1.1. Identificação da amostra	40
2.1.2. Procedimentos e dificuldades associadas	41

2.2. Entrevista	41
2.2.1. Identificação da amostra	42
2.2.2. Procedimentos e dificuldades associadas	44
3. Modelo de análise de dados	45
3.1. Dados documentais	46
3.2. Entrevista	46
Capítulo 3- Apresentação e análise dos dados e interpretação dos resultados	49
1. Avaliação geral do encargo com as TA entre 2013 e 2014	49
2. Peso das TA no total do imposto sobre o rendimento a pagar pelas microentidades	50
3. Despesas mais significativas sujeitas a TA em 2014	55
4. TA pagas pelas microentidades <i>versus</i> TA pagas pelas pequenas entidades	57
5. Posicionamento dos entrevistados sobre as TA	58
A1) As TA e a sua origem	58
A2) O aumento constante das taxas de TA e o alargamento do seu campo de incidência... ..	59
B1) O aumento de 10 pontos percentuais às taxas de TA, no caso de apuramento de prejuízo fiscal	60
B2) As TA são prejudiciais para as microentidades	61
C1) Taxas de TA diferenciadas para cada tipo de entidade	62
C2) Existência de um limite para este tipo de encargos, só havendo lugar à TA no caso de ser ultrapassado.....	63
6. Propostas para a redução dos encargos com TA	65
6.1. Planeamento fiscal das entidades	65
6.2. Alteração à legislação	66
Conclusões.....	67
Referências Bibliográficas	75
Apêndice I- Pedido de colaboração dos gabinetes	78
Apêndice II- Base de dados	79
Apêndice III – Guião da entrevista.....	80
Apêndice IV- Pedido de colaboração para entrevista	82
Apêndice V- Dados da Declaração Modelo 22, 2013/2014.....	83
Apêndice VI- Transcrição da entrevista a RE2.....	89
Apêndice VII – Grelha de análise de conteúdo das entrevistas.....	91

Índice de figuras

Figura 1 - Alterações legislativas respeitantes às TA.....	10
Figura 2- Encargos relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador não faturadas a clientes.....	24

Índice de gráficos

Gráfico 1 - Evolução da TA (IRC)	33
Gráfico 2 - Peso das TA no total do IRC liquidado.....	34
Gráfico 3 - Peso da TA no total do IRC liquidado efetivo	51
Gráfico 4 – Peso da TA no total do IRC a pagar	52
Gráfico 5- Peso das componentes que compõem o total do IRC a pagar.....	53
Gráfico 6 - Peso da TA no total do IRC a pagar por tipo de entidade.....	54
Gráfico 7- Encargos sujeitos a TA em 2014.....	55
Gráfico 8 - Encargos sujeitos a TA, em 2014, por tipo de entidade.....	56

Índice de quadros

Quadro 1- Alterações provocadas pela reforma do IRC no artigo 88º	15
Quadro 2 - Despesas não documentadas	18
Quadro 3 - Taxas de TA nas viaturas	20
Quadro 4 - Taxas agravadas de TA nas viaturas	21
Quadro 5 - Ajudas de custo sujeitas a TA	25
Quadro 6 - Encargos sujeitos a TA pelas empresas que optem pelo regime simplificado..	31
Quadro 7 - Evolução do IRC liquidado efetivo vs TA (período 2005-2013).....	32
Quadro 8 - Composição da amostra	40
Quadro 9 - Critérios para a seleção da amostra	43
Quadro 10 - Caracterização dos entrevistados	44
Quadro 11 - TA 2013/2014 nas empresas em estudo.....	50
Quadro 12 - Montante de IRC a pagar	52
Quadro 13 - Microentidades com benefícios na derrama no ano de 2014	55
Quadro 14- Relação entre as Micro e as Pequenas Entidades.....	58

Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Contabilista Certificado

CIRC- Código do imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS- Código do imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

DL- Decreto-Lei

ESNL- Entidades do Setor não Lucrativo

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

NC-ME- Norma Contabilística para as Microentidades

OE – Orçamento de Estado

PEC- Pagamento Especial por Conta

PME- Pequenas e Médias Empresas

ROC – Revisor Oficial de Contas

SNC- Sistema de Normalização Contabilístico

TA- Tributação Autónoma

Introdução

Nas últimas décadas têm sido efetuadas profundas reformas da tributação das empresas, tanto a nível europeu como português. Uma vez que é reconhecido o peso que as empresas têm na economia de cada país, a tendência tem sido a de reduzir a tributação dos rendimentos das pessoas coletivas.

Em Portugal, as empresas são tributadas fundamentalmente pelo seu rendimento real, calculado nos termos previstos no CIRC, sendo o IRC a terceira maior rubrica de receita fiscal do Estado. Convém salientar, que os regimes de tributação têm importante impacte nas decisões empresariais, tanto presentes como futuras.

A TA está prevista no CIRC¹, e foi introduzida com o intuito de tributar certos tipos de consumos ou gastos, de natureza pessoal, não indispensáveis à atividade empresarial. Relativamente à sua criação, o legislador entendeu serem aptas a prosseguir objetivos de evasão fiscal. As TA permitem arrecadar receitas fiscais, independentemente do sujeito passivo ter lucro tributável ou não.

Deste modo, parece-nos que não tem sido devidamente relevado e destacado – o que poderá eventualmente ser intencional – o impacte económico da TA nas empresas. As recentes alterações ao CIRC introduzidas pela reforma do IRC de 2014, apontam no sentido da necessidade de diminuição da taxa de IRC, procurando-se, assim, que as empresas se tornem mais competitivas e haja maior investimento, não se tendo, no entanto, aproveitado para rever alguns aspetos específicos do regime deste instituto. Pelo contrário, foram ainda aumentadas as taxas de TA com esta reforma, o que não era desejável por parte das empresas.

Perante as elevadas taxas de TA aplicáveis, o planeamento fiscal lícito² assumirá, uma importância crucial para os sujeitos passivos, de modo a que possam acautelar, prever e atenuar, os impostos a pagar, em particular as TA.

A doutrina fiscal não tem dedicado muita atenção a este tema, pelo que consideramos ser de grande utilidade efetuar uma análise do fundamento e finalidade subjacentes à TA, de modo a

¹ O código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (CIRS) prevê igualmente TA sobre certas despesas. Contudo, este trabalho irá debruçar-se apenas sobre o regime da TA no CIRC.

² “O planeamento fiscal lícito é a técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por estar ligado a uma obrigação ou escolher entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada por menos encargos fiscais” (Silva, 2008, p.43).

repensar a sua previsão no CIRC, assim como o impacte que estas têm nas empresas de menor dimensão.

Segundo os últimos dados de 2013, publicados pelo Instituto Nacional de Estatística, existiam, em Portugal, 1.096.535 micro, pequenas e médias empresas (PME), ou seja, 99,9% das empresas portuguesas nessa data eram PME's. As microentidades são as empresas que predominavam, constituindo cerca de 96,2% do total das empresas não financeiras existentes em Portugal. Perante estes números, é consensual que a maior parte do tecido empresarial português é constituído por microentidades, razão pela qual decidimos estudar o impacte das TA neste tipo de empresas.

A Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro, veio instituir um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às microentidades, o qual foi regulado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 36-A/2011, de 9 de março, não se enquadrando no Sistema de Normalização Contabilístico (SNC). Contudo, a partir de 2016, com a entrada em vigor das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, a normalização para as microentidades passa a integrar o SNC.

O referido DL enquadra-se no âmbito de um conjunto de iniciativas europeias que, reconhecendo o papel significativo das PME na economia da União Europeia, têm apelado à adoção de medidas com vista à redução do peso global da regulamentação, nomeadamente a redução da carga burocrática, tendo em vista o aumento da produtividade destas empresas.

A partir de 2016³, são consideradas microentidades as empresas que não ultrapassem dois dos seguintes limites:

- ✓ Total do Balanço: 350.000€
- ✓ Volume de Negócios Líquido: 700.000€
- ✓ N.º médio de empregados: 10

A verificação dos limites, a partir do período iniciado em 2016, deve ser efetuada em relação aos dois períodos consecutivos anteriores, podendo ser alterada a categoria da entidade, se ultrapassar, ou deixar de ultrapassar, dois dos três limites previstos, a partir do terceiro período, inclusive.

A estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras a apresentar por estas empresas está prevista na norma contabilística para as microentidades (NC-ME) e, é opcional ou seja, as empresas que sejam consideradas microentidades pelos limites anteriormente referidos, podem

³ Até então, eram consideradas microentidades as entidades definidas no artigo 2.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro, que empregassem menos de 5 pessoas e cujo volume de negócios anual não excedesse os 500.000€ ou cujo balanço total anual não excedesse os 500.000€.

optar pela NC-ME. Contudo, esta norma acolhe alguns conceitos, definições e procedimentos contabilísticos enunciados no SNC, tendo como base de referência a estrutura conceptual. Assim, as principais diferenças da NC-ME para o SNC de acordo com Ferreira, Rodrigues, & Sousa (2016) são:

- ✓ Demonstrações financeiras reduzidas;
- ✓ Não permite o uso do justo valor, nem a revalorização de ativos fixos tangíveis ou ativos intangíveis;
- ✓ Não permite capitalização de encargos com financiamentos;
- ✓ Os ativos biológicos consumíveis e os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários;
- ✓ Os ativos biológicos de produção são tratados como ativos fixos tangíveis;
- ✓ Não permite o reconhecimento de impostos diferidos;
- ✓ Não permite a aplicação do método de equivalência patrimonial nas participações;
- ✓ Não prevê a rubrica de propriedades de investimento, pelo que os investimentos em imóveis para rendimento são ratados como ativos fixos tangíveis.

Estas alterações visam claramente uma simplificação e clareza na adoção das normas contabilísticas pelas empresas. Assim, será provável um aumento do universo de empresas abrangidas pelo conceito de microentidades (Carrapiço, 2015), passando a beneficiar das simplificações e reduções nas obrigações na preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

Objetivos e relevância do estudo

A elaboração deste estudo pretende contribuir, por um lado, para um melhor esclarecimento de algumas questões relacionados com a origem e a evolução fiscal das TA, para além de problematizar a sua coerência no contexto do sistema fiscal português e, por outro lado, para avaliar e quantificar se a carga fiscal deste tipo de tributação, e se o seu peso no total do impostos sobre o rendimento, de facto, aumentou com a reforma do IRC. Na prática, este estudo poderá ser útil tanto para as empresas – queremos que estas fiquem com a perceção de onde poderão conter mais os custos, para estes não darem origem ao pagamento tão elevado de TA – assim como para investigadores – pois terão um ponto de partida para estudos futuros.

Face ao exposto, esta dissertação pretende responder essencialmente à seguinte questão: “Qual o impacto das TA nas microentidades?”. Com efeito, definimos como objetivos: i) analisar se as TA aumentaram nas microentidades por força da reforma do IRC; ii) avaliar o peso das TA no total do imposto sobre o rendimento a pagar pelas microentidades; iii) identificar quais as

despesas que têm mais impacto no montante total dos encargos sujeitos a TA; iv) comparar o encargo com as TA entre micro e pequenas entidades; v) perceber a opinião de diversas personalidades da área da contabilidade e fiscalidade e de representantes das entidades em estudo, sobre as TA.

Atendendo ao problema definido, foram estabelecidas as seguintes questões de investigação, que pretendemos que nos conduzam ao alcance dos objetivos mencionados anteriormente.

1. Será que o encargo com as TA nas microentidades aumentaram de 2013 para 2014, devido ao agravamento das taxas introduzidas com a reforma do IRC?
2. Qual o peso das TA no total do imposto sobre o rendimento a pagar pelas microentidades?
3. Quais as despesas que têm um impacto mais significativo no montante total dos encargos sujeitos a TA?
4. Quais as semelhanças e diferenças ao nível das TA entre as microentidades e as pequenas entidades?
5. Qual o posicionamento dos entrevistados sobre as TA?

Há várias razões que fundamentam a escolha deste tema.

Em primeiro lugar, a motivação para estudar esta temática resulta do nosso interesse pela fiscalidade e os seus efeitos a nível da legislação interna, pela atualidade e a importância deste assunto. Além disso, é uma problemática bastante interessante, uma vez que, no nosso entender, não cumpre o disposto no artigo 1º do CIRC, pois tributa a despesa em vez do rendimento das entidades, o que envolve questões de opção política quanto à arrecadação de receita fiscal e à salvaguarda dos interesses nacionais.

Em segundo lugar, por motivos profissionais, que nos fizeram vivenciar o que as microentidades têm passado e ao que se têm sujeitado, encontrando-se bastante vulneráveis devido à crise financeira internacional, desencadeada em 2008, nos Estados Unidos, que teve repercussões desastrosas para a economia da zona euro, e atingiu, por consequência, Portugal. Para além desta crise, o Governo ainda tem aproveitado a existência da TA para obter mais receita fiscal, através de sucessivos aumentos das taxas respetivas e do alargamento da sua incidência, o que tem vindo a prejudicar as empresas, principalmente as de menor dimensão.

Delimitação do objeto de estudo

No desenvolvimento deste estudo optámos por uma metodologia qualitativa, de cariz exploratório. Atendendo aos objetivos do nosso estudo, à natureza do mesmo e à diversidade de técnicas de investigação qualitativa, optámos pela análise documental da informação financeira de entidades, localizadas no distrito de Aveiro, e pela entrevista, para se obter as opiniões de diversas personalidades da área da contabilidade e fiscalidade e representantes das empresas em estudo. Tanto o método de análise documental, como a entrevista, são importantes instrumentos de recolha de dados de investigação do tipo qualitativo-interpretativo.

Estrutura da dissertação

A presente dissertação encontra-se disposta, para além da introdução e da conclusão, em três capítulos. O primeiro capítulo representa o enquadramento teórico do tema, sendo os dois últimos relativos ao estudo empírico.

Assim, o capítulo 1 centra-se nos nas TA previstas no CIRC. Começamos por abordar a origem da TA como norma antiabuso, seguindo com a sua evolução histórica e legislativa, efetuando ainda uma análise mais pormenorizadas nas alterações que a reforma do IRC trouxe a esta temática. Ainda neste espaço abordamos as despesas que estão sujeitas a TA, assim como as taxas que estão atualmente em vigor, no artigo 88º do CIRC. Por último, analisaremos o impacto fiscal das TA, em sede de IRC, no total das empresas portuguesas, através de análise aos dados estatísticos presentes no portal das finanças.

Os capítulos 2 e 3 são relativos ao estudo empírico efetuado através da análise dos dados documentais das empresas em estudo – declaração modelo 22 de empresas localizadas no distrito de Aveiro – e das entrevistas. No segundo capítulo efetuamos uma caracterização genérica da metodologia de investigação adotada: tipo de estudo realizado, objetivos gerais e específicos definidos para o estudo e metodologia de recolha de dados. Neste último ponto encontram-se explanados quais os instrumentos de recolha de dados utilizados e o motivo da sua escolha, a composição e justificação da amostra, o processo de recolha de dados e dificuldades associadas, e o modelo de análise adotado. O último capítulo está reservado para a apresentação, análise e interpretação dos resultados dos dados recolhidos, tanto nos dados documentais como nas entrevistas.

Finalizando, retiramos as principais conclusões deste estudo, apresentamos as limitações do mesmo e propomos ideias para estudos futuros.

Capítulo 1- As tributações autónomas no CIRC

As TA têm sido, nos últimos anos, um dos temas mais discutidos por parte dos Contabilistas Certificados (CC) e revisores oficiais de contas (ROC). Para Azevedo (2014), “o Estado devia ter coragem de acabar com a tributação autónoma sobre as empresas” (p.16), isto porque é um tipo de tributação que serve para tributar a despesa e não o rendimento das entidades.

As várias despesas sujeitas a taxas de TA não se trata propriamente de IRC – uma vez que este visa tributar o rendimento das pessoas coletivas e não as despesas por elas efetuadas –, mas sim da substituição de uma tributação de rendimentos “implícitos” de pessoas singulares, que se considera inatingível de forma direta, têm vindo ao longo dos anos a ser fortemente agravadas (Pinto & Pinto, 2014).

Ora, se as TA tributam a despesa e não o rendimento das entidades, há que encontrar respostas para algumas das questões sobre a sua existência. Deste modo, ao longo deste primeiro capítulo, iremos apresentar a explicação para da sua origem e o porquê das suas taxas serem agravadas anualmente.

Posteriormente centramos a nossa atenção nas TA em sede de IRC, onde iremos apresentar uma breve evolução histórica até 2013, focando-nos nas alterações posteriores que foram introduzidas pela Reforma do IRC sobre esta temática, assim como as despesas sujeitas a este tipo de tributação de forma discriminada. De forma a verificarmos qual o peso que este tipo de tributação tem nas empresas em Portugal, iremos também apresentar o impacte fiscal das TA, em sede do imposto objeto de estudo até 2013, através dos dados disponíveis nas estatísticas no Portal das Finanças.

1. A origem das TA enquanto norma antiabuso

As TA constam, atualmente, nos artigos 73º do CIRS e 88º do CIRC, e foram introduzidas na legislação fiscal portuguesa com a reforma fiscal de 2001, com o intuito de penalizar certas despesas incorridas pelas empresas ou por pessoas singulares no âmbito da sua atividade empresarial e profissional. Sobre o aparecimento deste tipo de tributação, Silva (2015) refere que o fisco “a partir de 2000, apercebeu-se que o sistema não gerava receita e deixou de corrigir os custos, para efeitos fiscais, e passou a tributar os gastos, pois assim a empresa com lucro ou prejuízo dava sempre receita” (p.39). Desde então, este regime tem sofrido muitas alterações, quer ao nível das taxas, quer ao nível de incidência, tornando-se num mecanismo extremamente valioso para os governos, como meio de obter mais receita fiscal, sem que as taxas nominais do

imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e do IRC fossem alteradas (Silva, 2011).

A TA, embora inserida nos códigos sobre o rendimento, não incide sobre o rendimento obtido pelos sujeitos passivos, pelo que deve ser interpretada como um pagamento independente da existência ou não de matéria coletável (Silva, 2011). Isto significa que, um sujeito passivo pode pagar TA num período, mesmo que nesse período tenha apurado prejuízo fiscal, daí a razão para a expressão “autónoma”, ou seja, independente da obtenção de resultado fiscal positivo. Assim, este tipo de tributação incide sobre determinados encargos de sujeitos passivos de IRC e IRS (categoria B).

Na nossa opinião, a criação deste regime de tributação e a sua manutenção no sistema fiscal português, surgiu com o intuito de evitar abusos em determinados tipo de despesas por parte das empresas e contribuintes singulares, tentando obter uma maior justiça fiscal.

Para Azevedo (2009), esse tipo de tributação tem, essencialmente, uma função penalizadora, visto que o legislador procurou penalizar certos tipos de consumos e de despesas que facilmente se transferem da esfera empresarial para a esfera pessoal dos sócios, uma vez “que cerca de 30 a 40 por cento do salário é atribuído como renumeração em espécie (em inglês mais apelativo *fringe benefits*) que, em geral, escapa à tributação em IRS” (Silva, 2013a, p.50). Para além de muitas das vezes estas despesas não serem tributadas em sede de IRS, são conseqüentemente introduzidas na contabilidade, de modo a reduzir o imposto a pagar pelas empresas ou mesmo a eliminá-lo, fazendo com que as empresas apresentem prejuízos. É neste último caso que surgem os factos mais duvidosos. Questiona-se, por exemplo, como é que uma empresa que apresenta conseqüentemente prejuízos se mantém em atividade.

Foi essencialmente por estas razões, que o fisco⁴ passou a tributar em IRC algumas das situações mais comuns aplicando as denominadas TA, com o objetivo de influenciarem as empresas a evitarem realizar determinadas despesas de elevado montante, com o intuito de pagarem menos imposto. Assim, esta norma poderá aproximar-se das regulações antiabuso, funcionando de uma forma rígida, tendo como vantagem a aplicação mais ou menos automática (Mesquita, 2014).

Tendo em conta o artigo 88.º do CIRC, a incidência assenta nas seguintes realidades: despesas não documentadas; encargos com viaturas; despesas de representação; ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador; importâncias pagas a não residentes sedeados em paraísos fiscais; lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção; gastos ou encargos relativos a indemnizações ou

⁴ O termo fisco refere-se ao Estado enquanto gestor do Tesouro público no que diz respeito questões financeiras, económicas, patrimoniais e, especialmente, tributárias.

quaisquer compensações devidas não relacionadas com a relação contratual; e ainda os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes. Prevêem-se taxas diferenciadas para cada despesa e o seu agravamento em 10 pontos percentuais, caso se verifique prejuízo fiscal no período de tributação. Estes aspetos irão, posteriormente, merecer a nossa atenção.

Na nossa opinião, a TA incide sobre determinados encargos suportados por sujeitos passivos de IRS (categoria B) e de IRC, que pela sua natureza podem apresentar uma conexão mais ambígua na realização dos rendimentos sujeitos a tributação ou na manutenção da fonte produtora. Por esta via procura-se dissuadir alguns excessos em despesas que afetam negativamente a formação do lucro tributável. Ao contrário do que sucede com a filosofia inerente às restantes disposições do CIRC (artigo 1º do CIRC), não se tributa rendimento mas sim gastos. Todavia, os governos têm aproveitado a existência desta regulamentação para obter mais receita fiscal, através de sucessivos aumentos das taxas respetivas e do alargamento da sua incidência.

Seguidamente iremos centrar o nosso estudo na evolução histórica do regime das TA previsto no CIRC.

2. Evolução histórica e legislativa das TA em sede de IRC

A figura da TA surgiu pela primeira vez no artigo 4º do DL nº 192/90, de 9 de junho, logo um ano após ter entrado em vigor o CIRC. Este artigo estabelecia que as despesas confidenciais ou não documentadas fossem tributadas autonomamente a uma taxa de 10%, para além de não serem dedutíveis para efeito da determinação do lucro tributável (segundo a alínea h) do nº 1 do artigo 41º do CIRC⁵).

Foi com a entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro⁶, que o regime das TA passou a ser mais rigoroso, ou seja, alargou-se o campo das despesas sujeitas a TA, havendo deste então, um artigo específico⁷ para os encargos que dão origem ao pagamento deste imposto, assim como, as taxas a que estão sujeitos esses encargos. Contudo, desde 2000, estas já foram objeto de dezenas de alterações, tanto a nível de taxas, como ao nível da base de incidência.

⁵ Esta informação continua ainda a constar no CIRC, passando a aparecer na alínea b) do nº1 do artigo 23º-A.

⁶ Esta Lei ficou conhecida por implementar várias medidas destinadas ao combate da evasão e fraude fiscais.

⁷ Inicialmente era o artigo 69º-A, passando para o 81º com a revisão do DL nº 198/01, de 3 de junho, e, por último, para o 88º com a revisão do DL nº 159/2009, de 13 de julho.

No período entre 2000 e 2016, ocorreram 15 alterações legislativas respeitantes às TA (ver figura 1). Por esta razão, Silva (2011) e Silva (2013b) são da opinião que o fundamento que subsistiu à introdução das TA no nosso sistema fiscal se reportava, essencialmente, a situações que demonstravam um elevado risco de fraude e evasão fiscal. Contudo, atualmente, com todas as alterações a este regime, as TA tornaram-se, também, num “veículo privilegiado” para a obtenção receitas fiscais.

Figura 1 - Alterações legislativas respeitantes às TA



Fonte: Elaboração própria

Seguidamente apresentamos as principais alterações que o regime das TA sofreu ao longo dos anos, até à reforma fiscal de 2014:

- ✓ Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro – Pode ser denominada por “Lei de base das tributações autónomas”, e começou por tributar na esfera das entidades pagadoras, as seguintes despesas:
 - Despesas confidenciais ou não documentadas, à taxa de 50% ou 70%;

- Despesas de representação, à taxa de 20% da taxa normal mais elevada⁸;
 - Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos ou motocicletas, à taxa de 20% da taxa normal mais elevada;
 - Despesas correspondentes a importâncias pagas a entidades não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável, à taxa de 35% ou 55%.
- ✓ Lei nº 109-B/2001, de 27 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado (OE) 2002) – Passou a dispor que a TA, à taxa correspondente de 20% da taxa normal mais elevada, era aplicável aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e aos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas. Note-se que anteriormente, esta taxa incidia sobre os encargos suportados, fossem eles dedutíveis ou não. Foi introduzido, também, o termo “ou mistas” à expressão “viaturas ligeiras de passageiros”.
- ✓ Lei nº 32-B/2002, de 30 de dezembro (Lei do OE 2003) – Os encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, sempre que o custo de aquisição fosse superior a 40.000€ e o sujeito passivo apresentasse prejuízos fiscais nos dois períodos anteriores, passaram a estar sujeitos à taxa de TA de 50% da taxa normal mais elevada de IRC. Ou seja, passaram a existir 2 escalões para as viaturas: 1) independentemente do custo de aquisição das viaturas, os encargos seriam tributados à taxa correspondente de 20% da taxa normal mais elevada de IRC, ou seja 6%, no caso de não terem obtido resultado fiscal negativo consecutivamente nos dois períodos anteriores; 2) o custo de aquisição superior a 40.000€, os encargos seriam tributados à taxa de 50% da taxa normal mais elevada de IRC, isto é, 15%, caso o sujeito passivo apresentasse prejuízos fiscais nos dois períodos anteriores.
- ✓ Lei nº 107-B/2003, de 31 de dezembro (Lei do OE 2004) – As despesas de representação e os encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas deixaram de ter taxas de TA indexadas à taxa normal de IRC. Deste modo, estas taxas passaram a ser fixadas em valores percentuais fixos, correspondendo à percentagem que vigorava na altura: 1) para as despesas de representação e encargos com viaturas ficou tipificada a taxa de 6%; 2) para os encargos com viaturas, com valor de aquisição superior a 40.000€, quando suportados por sujeitos passivos que apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores, a taxa foi estabelecida em 15%.
- ✓ Lei nº 55-B/2004, de 30 de dezembro (Lei do OE 2005) – Começaram a ser tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas

⁸ A taxa normal mais elevada de IRC nesta data era de 32%, tendo descido, a de 1 de janeiro de 2002, para os 30%, tendo-se mantido inalterada até ao final do ano de 2003.

de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, desde que não sejam faturadas a clientes ou caso sejam tributadas em IRS na esfera do beneficiário. Além disso, a taxa sobre os encargos dedutíveis relacionados com despesas de representação e viaturas ligeiras de passageiros desce de 6% para 5%, mantendo-se, contudo, a taxa de 15% para viaturas de valor superior a 40.000€, quando o sujeito passivo apresentasse prejuízos fiscais nos dois últimos anos.

- ✓ DL n° 192/2005, de 7 de novembro – Adicionou uma nova taxa de TA, de 20%, referente aos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC, a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante pelo menos um ano. Com a introdução desta nova taxa, alterou-se este regime, na medida em que deixaram de incidir apenas sobre despesas, como tinha sido defendido aquando da sua criação.
- ✓ Lei n° 64/2008, de 5 de dezembro – Foi elevada para 10% (era de 5%) a tributação dos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas. Contudo, as viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica foram excluídas de TA, uma medida que pretendeu incentivar a utilização deste tipo de viaturas, numa altura em que existia o objetivo político de apostar claramente nas energias renováveis. Esta lei gerou, à altura, muita polémica jurídica, pela alegada violação do princípio da retroatividade da lei fiscal⁹, dado que esta foi publicada em dezembro de 2008, com efeitos a 1 de janeiro desse mesmo ano. Por conseguinte, um acórdão declarou a norma inconstitucional.
- ✓ Lei n° 100/2009, de 7 de setembro – Introduziu a taxa de TA de 35%, sobre indemnizações, compensação e bónus auferidos por gestores, administradores e gerentes.
- ✓ Lei n° 3-B/2010, de 28 de abril (Lei do OE 2010) – Por um lado, aditou importantes alterações ao regime de tributação das indemnizações, compensação e bónus pagas a administradores, gerentes e gestores. Por outro lado, aumentou a taxa de TA dos 15% para os 20% sobre encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, e indexou o limite fiscalmente aceite à alínea e) do n° 1 do artigo 34° do CIRC, ou seja,

⁹ O princípio da retroatividade da lei fiscal, também conhecido apenas como irretroatividade, é o princípio de Direito Tributário que estabelece que não haverá cobrança de tributo sobre fatos que aconteceram antes da entrada em vigor da lei que o instituiu, conforme previsto no n° 3 do artigo 103 da CRP.

a taxa de 20% passou a incidir sobre o valor de aquisição (diferenciado) de acordo com o ano de aquisição da viatura.

- ✓ Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro (Lei do OE 2011) – A incidência sobre viaturas ligeiras de passageiros e mistas passou a incidir sobre os gastos efetivamente suportados, mesmo que não aceites fiscalmente. Ainda foi estabelecido um incremento de 10 pontos percentuais, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no período de tributação.
- ✓ Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro (Lei do OE 2012) – A taxa de TA referente aos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC, a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante pelo menos um ano, é agravada em 5 pontos percentuais.

No próximo ponto abordamos as alterações introduzidas a este regime pela última reforma do IRC.

3. A Reforma do IRC e o agravamento das TA

Quando esta reforma foi proposta, tinha como objetivo principal a revisão geral das bases legais fundamentais do sistema de tributação das empresas de forma a:

- I. Promover a simplificação do IRC;
- II. Redefinir a respetiva base tributável;
- III. Efetuar a reavaliação da taxa nominal; e,
- IV. Rever alguns regimes fundamentais para promover o investimento nacional e estrangeiro, o emprego, a competitividade e a internacionalização das empresas portuguesas (Gomes & Pires, 2014).

Assim, o fisco reduziu a taxa nominal de IRC vigente, em Portugal, de 25% para os 23%, com a finalidade de tornar o país mais competitivo e estimular o crescimento económico (tendo esta taxa sido novamente reduzida, em 2015, para os 21%).

Na opinião de Almeida (2015), “o impacto que qualquer descida da taxa de imposto tem no encargo final do imposto a pagar manifesta-se muito mais em relação às grandes empresas do

que em relação às PME”¹⁰ (p.50). Isto porque, a competitividade fiscal que pode vir a ser gerada por esta medida terá maiores efeitos na atratividade de investimento estrangeiro do que em relação ao investimento nacional (nomeadamente, o pequeno investimento).

Em relação às TA, esta reforma optou por manter a sujeição de várias despesas a este tipo de tributação, agravando ainda as respetivas taxas. Este agravamento, em nosso entender, não se justifica, visto que o pretendido com a reforma era uma redução dos encargos fiscais para as empresas e não o contrário. “Cria-se assim uma grande ilusão nos contribuintes e até nos possíveis investidores estrangeiros interessados em fixar as suas empresas em Portugal”, como afirma (Mesquita, 2014, p.9), pois o fisco acaba por ir buscar a um lado o que tirou no outro, acabando as empresas por não usufruir de benefícios com as alterações introduzidas recentemente.

Com tudo isto, esta reforma não é assim tão incentivadora para o desenvolvimento, incentivo e motivação das PME, uma vez que o efeito prático direto na redução da tributação é muito reduzido (Almeida, 2015).

No quadro 1, apresentamos as alterações que esta reforma veio introduzir ao artigo 88.º do CIRC:

¹⁰ Segundo o DL n.º 98/2015, são consideradas grandes empresas, as que ultrapassem dois dos três limites das PME. A categoria de PME é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede os 4.000.000€ ou cujo balanço total anual não excede 20.000.000€.

Quadro 1- Alterações provocadas pela reforma do IRC no artigo 88º

Redação Anterior	Reforma IRC
3- São tributados autonomamente à <u>taxa de 10%</u> os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do nº1 do artigo 34º, motos ou motociclo, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica.	3- São tributadas autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas: a) 10% no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a € 25 000; b) 27,5% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 25 000, e inferior a € 35 000; c) 35% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 35 000.
4- São tributados autonomamente à taxa de 20% os encargos efetuados ou suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior ao montante fixado nos termos alínea e) do nº1 do artigo 34º.	4- (Revogado)
6- Excluem-se do disposto no nº3 os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, bem como as depreciações relacionadas com viaturas relativamente às quais tenho sido celebrado o acordo previsto no nº9) da alínea b) do nº3 do artigo 2º do Código do IRS.	6- Excluem-se do disposto no nº3 os encargos relacionados com: a) Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos á exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e b) Viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no nº 9) da alínea b) do nº3 do artigo 2º do código do IRS.
11- São tributados autonomamente, à <u>taxa de 25%</u> , os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.	11- São tributados autonomamente, à <u>taxa de 23%</u> , os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.
14- As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentam prejuízo fiscal no <u>período de tributação</u> a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores.	14- As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentam prejuízo fiscal no período a que respeitam quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores <u>relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.</u>
	15- As taxas de tributação autónoma previstas nos nºs 7, 9, 11 e 13, bem como o disposto no número anterior, não são aplicáveis aos sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável.
	16- O disposto no presente artigo não é aplicável relativamente às despesas ou encargos de estabelecimento estável situado dora do território português e relativos á atividade exercida por seu intermédio.

Fonte: Adaptado de Pinto & Pinto (2014).

Como se pode verificar, a alteração mais relevante com esta reforma ocorreu em relação a viaturas (n.ºs 3 a 6), para o qual foi criado mais um escalão e foram aumentadas as taxas de aplicáveis a viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos. Somos da opinião que as taxas estabelecidas, designadamente para viaturas cujo custo de aquisição seja superior ou igual a 25.000€, são automaticamente confiscatórias, dado que implicam, relativamente às depreciações, não uma simples aceitação de parte desse gasto, mas uma não aceitação da totalidade do mesmo e ainda um pagamento adicional de IRC. Por outras palavras, e reportando-nos às depreciações, podemos dizer que a aquisição das viaturas por um preço acima dos 25.000€ dá origem ao pagamento de uma quantia de IRC superior à que seria paga caso não se tivesse feito a aquisição, ou seja, o contributo de uma viatura destas para o resultado fiscal é negativo, no sentido de que o IRC liquidado vai aumentar.

A alteração da taxa de IRC teve como repercussão a redução de 25% para 23% da taxa de TA aplicável a lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção abrangendo rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitem os lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, de modo ininterrupto durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar aquele período (n.º 11).

No n.º 14, mantém-se o agravamento em 10 pontos percentuais das taxas quanto a sujeitos passivos que apresentem prejuízos fiscais, mas agora com a condição de se acharem relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC, o que exclui as entidades do setor não lucrativo (ESNL).

Com estas alterações, presumimos que estas tenham consequências diretas no aumento da tributação efetiva do IRC, a dois níveis: em primeiro lugar através do aumento das taxas deste regime particular; e, em segundo lugar, pelas alterações ao nível da base de incidência sobre as quais irão incidir as taxas de TA, visto que estas bases de tributação também foram aumentadas.

Para além das alterações até aqui referidas, foram introduzidos posteriormente, dois novos números a este artigo, e também foi alargado o nível da base de incidência dos encargos com viaturas, como salientaremos na seção seguinte deste capítulo.

4. Despesas sujeitas a TA (artigo 88º CIRC)

Neste ponto abordamos as despesas sujeitas a este tipo de tributação de forma discriminada, assim como as taxas a que estão sujeitas.

4.1. Despesas não documentadas (nº 1 e nº 2)

As despesas não documentadas podem ser definidas como sendo despesas ou gastos, que resultam em exfluxos monetários, ou seja, despesas que originam uma saída de meios monetários de uma entidade, mas para a qual não existe um documento de suporte, ou comprovativo, não sendo assim possível determinar a natureza da despesa ou do beneficiário (por isso, a terminologia “não documentadas”). Anteriormente, este tipo de despesas eram designadas por “despesas confidenciais”.

O artigo 23.º-A do CIRC considera que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável determinados encargos, mesmo quando estes tenham sido contabilizados como gastos no período de tributação em questão. Assim, a alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC considera que não são dedutíveis as despesas não documentadas, pelo que as mesmas devem ser acrescidas no campo 716 do quadro 07 da modelo 22 para efeitos da determinação do lucro tributável.

Os n.ºs 1 e 2 do artigo 88.º do CIRC tratam a TA das despesas não documentadas, sem prejuízo obviamente da sua não consideração como gastos, nos termos do artigo 23.º-A do CIRC. Ou seja, para além da sua não aceitação como gasto fiscal, ainda são sujeitas a TA à taxa de 50% conforme referido no n.º1 do artigo 88.º do CIRC. Esta taxa é elevada para 70%, caso as despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que afirmam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º do CIRC. É de referir, que no caso de os sujeitos passivos apresentarem prejuízo fiscal no período em que reconhecem os gastos, todas as taxas de TA são agravadas em 10 pontos percentuais, como descrito no n.º 14 do artigo em análise.

Contudo, as despesas não documentadas são muitas vezes confundidas com os encargos não devidamente documentados, pelo que consideramos importante diferenciar as duas situações.

Por encargos não devidamente documentados entende-se os encargos ou despesas que têm como suporte ou comprovativo um documento que identifica o destinatário, não se encontrando, no entanto, na sua forma devida e exigida pela lei. Assim, os encargos não devidamente documentados devem ser acrescidos no campo 731, do quadro 07 da modelo 22 de IRC, mas não estão sujeitos a TA, pois permitem identificar a origem e o destinatário da despesa, ao contrário das despesas não documentadas.

Em síntese apresentamos o quadro 2.

Quadro 2 - Despesas não documentadas

	Aceite Fiscalmente	TA Normal	TA Agravada
<i>A) Despesas/gastos não documentados:</i>			
<i>1) Sujeitos que exercem atividade económica</i>	Não (Acrescer Q.07)	50%	60%
<i>2) ESNL ou sujeitos passivos isentos ou enquadráveis no artigo 7º do CIRC</i>	-	70%	80%
<i>B) Encargos não devidamente documentados</i>	Não (Acrescer Q.07)	-	-

Fonte: Adaptado de Silva (2011)

4.2. Encargos com viaturas ligeiras de passageiros (nº3, 5, 6, 17 e 18)

Em termos fiscais, nos últimos anos, tem-se assistido à crescente penalização da detenção e uso de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas, como se pode depreender pela evolução do texto legislativo do artigo 88º do CIRC.

Deste modo, para além da reforma do IRC, que trouxe mais um aumento das taxas de TA sobre os encargos suportados com este tipo de viaturas, como foi anteriormente mencionado, também a mais recente alteração fiscal sobre esta temática introduzida pela Lei 82-C/2014, de 31 de dezembro, teve esta tendência penalizadora, tendo desta vez alargado o nível de incidência das viaturas sujeitas a este encargo fiscal.

Esta incidência da TA sobre os encargos com as viaturas ligeiras de passageiros é dos temas que têm gerado mais discussão por parte de vários CC, uma vez que muitas empresas necessitam de ter automóveis para o desenvolvimento da respetiva atividade, ou porque esta implica deslocações ou porque podem ser necessários por razões económicas de encontrar novas oportunidades de negócio noutras áreas geográficas. Existe, contudo, uma dificuldade clara na aferição de quem realmente tira proveito da utilização de tais viaturas, se a empresa ou o colaborador.

Foi nesta última perspetiva que o legislador optou por aumentar acentuadamente a TA como forma de forçar a celebração de contratos escritos sobre a imputação de veículos aos trabalhadores, pois se existir tributação em IRS na esfera destes, então deixa de haver lugar a TA sobre a viatura ligeira de passageiros sobre a empresa. Silva (2016) afirma que o aumento de TA em relação a encargos com viaturas ligeiras de passageiros tornou a celebração de acordos de imputação das viaturas um procedimento mais corrente, uma vez que esta via de conceder benefícios aos trabalhadores sem qualquer tributação na esfera destes, tornou-se bem menos atrativa para as empresas.

Por viaturas ligeiras de passageiros entende-se, para este efeito, os veículos com peso bruto igual ou inferior a 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, como refere o artigo 106º do código da estrada. Os encargos relacionados com veículos ligeiros comumente conhecidos como “comerciais” (Silva, 2011), ou seja, os que têm apenas dois lugares, sempre tiveram excluídos de TA.

Todavia, a partir de 2015, alguns veículos ligeiros de mercadorias passaram a constar na lei, ficando sujeitos as “viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do nº 1 do artigo 7º do código do Imposto sobre veículos”, que são de forma resumida todos os automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com mais de três lugares (em regra três ou quadro lugares), e altura interior da caixa de carga inferior a 120 cm. Estas viaturas acabam por se assemelhar aos ligeiros de passageiros, mas são classificados pelo IMTT, em razão de vários fatores, como mercadorias (Valente, 2016). Esta classificação de uma viatura consta no respetivo documento único automóvel, sendo esta a forma mais segura de apurar a sujeição ou não de TA das despesas relacionadas com determinada viatura (Mesquita, 2014).

O atual nº 3 do artigo 88º do CIRC estabelece que os encargos incorridos ou suportados, por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do nº 1 do artigo 7º do código do Imposto sobre veículos, motos ou motocicletas, estão sujeitos às taxas seguintes:

- ✓ 10%, no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a 25.000€;
- ✓ 27,5%, no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 25.000€ e inferior aos 35.000€; e
- ✓ 35%, no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35.000€.

Esta gradação do valor das taxas consoante o custo de aquisição ou reavaliação demonstra uma certa sensibilidade do legislador em querer tributar, de forma diferente, distintos níveis de manifestação de riqueza. Conforme n.ºs 17 e 18¹¹, para além das viaturas anteriormente referidas, também estão sujeitas as viaturas ligeiras de passageiros híbridas “plug-in”, fixando-se as taxas em 5%, 10% e 17,5%, respetivamente, nos escalões acima mencionados, e as viaturas ligeiras movidas a GPL ou GNV (gás natural veicular), às taxas de 7,5%, 15% e 27,5%. Como sucede desde 2008, ficam excluídos os gastos incorridos com viaturas exclusivamente elétricas.

No quadro 3 resumimos o exposto.

¹¹ Introduzidos pela Reforma da Fiscalidade Verde- Lei nº 82-D/2014, de 31 de dezembro.

Quadro 3 - Taxas de TA nas viaturas

Custo de aquisição	Energia Elétrica	Híbridas Plug-in	GPL ou GNV	Outras
<i>Inferior a €25000</i>	0%	5%	7,5%	10%
<i>Entre €25000 e €35000</i>	0%	10%	15%	27,5%
<i>Igual ou superior a €35000</i>	0%	17,5%	27,5%	35%

Fonte: Pinto & Pinto (2015)

De acordo com o n.º 5 do artigo 88.º do CIRC, consideram-se encargos relacionados com as viaturas acima mencionadas, nomeadamente, as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e imposto sobre a posse ou utilização. São exemplo destes tipos de gastos, limpezas, serviços de mecânica, juros de *leasings*, rendas de alugueres de longa e curta duração, imposto único de circulação, ou seja, todos os encargos que digam respeito a estas viaturas, motos ou motocicletas.

Os encargos anteriormente referidos são geralmente dedutíveis no apuramento da matéria coletável. Salientamos a limitação à dedutibilidade das depreciações das viaturas. A este respeito, deverá ter-se em conta: os limites estabelecidos nas alíneas d) (quotas perdidas) e e) (custo de aquisição das viaturas) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC e pela Portaria n.º 467/2010, de 07 de julho (atualizada pela reforma da Fiscalidade Verde); as taxas de depreciação praticadas; a taxa de depreciação máxima fiscalmente aceite no Decreto Regulamentar 29/2009. Assim, nos casos em que se excedam os limites do custo de aquisição e da taxa de depreciação aceite fiscalmente, a parte excedente da depreciação não será aceite como gasto fiscal, tendo por isso que ser acrescida ao campo 719 do quadro 07, da modelo 22 de IRC. Não são aceites também como gastos, os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que ultrapassem os limites anteriormente referidas (artigo 23.º-A, n.º1, alínea i)). Igualmente não são aceites os encargos com combustíveis, na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais (artigo 23.º-A, n.º1, alínea j)). Nestas situações o valor dos encargos serão acrescidos, respetivamente, ao campo 732 e 732 do quadro 07, da modelo 22 de IRC.

É de salientar que, independentemente da dedução ou não dos encargos com as viaturas, a TA incidirá sobre todos os encargos.

Reforçamos que, se os sujeitos passivos, no exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC, apresentarem prejuízo fiscal no período a que respeitem os encargos, as taxas referidas são elevadas em 10 pontos percentuais. Nesse âmbito, as taxas serão as apresentadas, em súmula, no quadro 4.

Quadro 4 - Taxas agravadas de TA nas viaturas

Custo de aquisição	Energia Elétrica	Híbridas Plug-in	GPL ou GNV	Outras
<i>Inferior a €25000</i>	0%	15%	17,5%	20%
<i>Entre €25000 e €35000</i>	0%	20%	25%	37,5%
<i>Igual ou superior a €35000</i>	0%	27,5%	37,5%	45%

Fonte: Elaboração própria

As taxas de TA para as viaturas, atualmente em vigor, são muito elevadas, sendo que os tipos de viaturas que apresentam as taxas mais baixas são de difícil acesso por parte das empresas portuguesas, como refere Portugal (2015):

“Desde 2001 que temos tributações autónomas, havendo sujeitos passivos que pagam mais impostos, a este título, do que da coleta de IRC. É certo que, aparentemente, se apresentam taxas mais baixas para os veículos exclusivamente movidos a energia elétrica, para os híbridos *plug-in* e até para movidos a GPL ou GNV. Mas estes são uma grande minoria e, mais, para bolsas abastadas” (p.56).

Para além disso, a imprevisibilidade das nossas normas fiscais e as constantes alterações no mesmo ano fiscal (Antunes, 2013), levam a que as empresas estejam mais reticentes quanto à aquisição de um ativo de valor tão elevado.

4.3. Despesas de representação (nº7)

De acordo com o disposto no nº 7 do artigo 88 do CIRC, as despesas de representação incluem as “despesas suportadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades”. Assim, os encargos dedutíveis relativos a estas despesas são, neste âmbito, taxadas a 10%, ou a 20% no caso de o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal no ano de tributação a que respeitem estes encargos (artigo 88º nº14 do CIRC).

O CIRC aceita este tipo de despesas como gasto do exercício na sua totalidade, desde que tenham sido suportados para obter rendimentos sujeitos a IRC (artigo 23º do CIRC), ou seja, os gastos incorridos em representação da empresa junto de terceiros terão como objetivo angariar ou reforçar os laços já existentes, com o intuito de trazer mais-valias para a empresa. Desta forma, a TA serve para retirar parte da vantagem de dedutibilidade (Mesquita, 2014).

Em nosso entender, a consideração de TA também se deve ao facto de a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) não conseguir definir um critério objetivo aplicável a todas as entidades, que possa diferenciar o que é estritamente necessário para a obtenção dos rendimentos. Por isso, o gasto é aceite de modo a não prejudicar a empresa, mas é tributado autonomamente de forma a limitar este tipo de gastos ao indispensável.

As despesas de representação são muitas vezes confundidas com as despesas com deslocações e estadas, devido á sua semelhança. Contudo, é necessário diferenciá-las, pois acarretam diferenças ao nível da sujeição às tributações autónomas.

Assim, a grande diferença é que as despesas de representação estão relacionadas com gastos que são afetos apenas a clientes, fornecedores ou outras entidades e não com importâncias postas à disposição do trabalhador, e unicamente aproveitadas por este, como é o caso das despesas com deslocações e estadas. Deste modo, como despesas com deslocações e estadas são considerados os encargos com transportes, estadas, ou refeições, suportados com os trabalhadores dependentes da empresa por motivos de deslocação fora do local de trabalho, mediante a apresentação de um documento comprovativo, emitido de forma legal. O custo destas despesas de deslocação e estadas são fiscalmente aceites na sua totalidade, e não estão sujeitas a TA, o que não se compreende (Mesquita, 2014).

Na nossa opinião, não se compreende que as despesas de representação estejam sujeitas a TA e as deslocações e estadas não.

4.4. Pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável (nº 8)

O nº 8 do artigo 88º do CIRC estabelece que ficam sujeitos a TA:

“as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”.

No que diz respeito às taxas aplicáveis a este tipo de pagamentos ou despesas efetuadas, estas variam consoante a natureza do sujeito passivo, em coerência com o disposto no nº 1 e no nº 2 deste mesmo artigo. Assim, para as entidades que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial ou agrícola, a taxa aplicável é de 35%, enquanto se quem efetuar tais pagamentos for um sujeito passivo, total ou parcialmente isento de IRC, ou que não exerça a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, então a taxa de TA sobe para os 55%.

Esta disposição legal é uma das medidas antiabuso contra a fraude e evasão internacional presentes na legislação portuguesa, uma vez que pretende tributar autonomamente os pagamentos efetuados a entidades residentes em países ou territórios com regimes fiscais privilegiados, mais conhecidos como “Paraísos Fiscais”. Estes podem ser definidos como ordenamentos fiscais que isentam certos factos que deveriam normalmente tributar, de harmonia com os princípios gerais comumente aceites, ou tributam a taxa anormalmente baixa, para atrair capitais estrangeiros (Silva, 2012). Regra geral, os paraísos fiscais são

vistos com algum preconceito pelas pessoas e inclusivamente pelos governos de outros países que lhes aplicam rigorosos controlos e sanções. Na legislação portuguesa utiliza-se a expressão “regime fiscal claramente privilegiado” e não a denominação “paraíso fiscal”.

O disposto no nº 8 do artigo 88º do CIRC deve ser conjugado com a alínea r) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC. Nos termos desta última disposição, não são aceites como gastos:

“as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria¹² do membro do Governo responsável pela área das finanças como um regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”.

A AT notifica o sujeito passivo para produção da prova anteriormente referida, devendo, para o efeito, ser fixado um prazo não inferior a 30 dias (artigo 23º-A, nº 8 do CIRC). Esta notificação servirá, igualmente, para provar a não sujeição a TA. Deste modo, caso não seja feita a prova mencionada, estes pagamentos não serão aceites como custos e serão, simultaneamente, sujeitos TA.

4.5. Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria (nº 9)

Por ajudas de custo entende-se, segundo Franco (2008), as “importâncias atribuídas pela entidade patronal aos seus trabalhadores dependentes quando estes se deslocam ao serviço da entidade patronal e que se destinem a compensar os gastos acrescidos por essa deslocação (alimentação e alojamento) sem apresentação do documento de despesa” (p.47). Por outro lado, os encargos pagos aos trabalhadores pela utilização da sua viatura ao serviço da empresa são definidos como montantes que visam compensar os custos incorridos com tal utilização.

De acordo com o disposto no nº 9 do artigo 88º do CIRC, são tributados autonomamente à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea h) do nº 1 do artigo 23º-A suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.

A TA sobre os encargos com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, assume alguma complexidade, uma vez que resulta de uma conjugação de fatores: tributação ao nível de

¹² Portaria nº 292/2011, de 8 de novembro.

IRS, faturação a clientes e mapa itinerário. Desta forma, este regime deve ser conjugado com as disposições do CIRS e com o regime dos encargos dedutíveis previstos nos artigos 23º e 23º-A do CIRC. Assim, estes encargos são aceites como gastos em sede de IRC, nos termos do artigo 23º-A nº 1 alínea h), no caso de serem faturados a clientes e desde que especificamente comprovados, ou tributados como rendimentos na esfera do trabalhador na parte em que exceda os limites previstos em legislação própria¹³, de acordo com o artigo 2º nº 3 alínea d) do CIRS, ou justificados, para cada pagamento, por mapas de controlo, incluindo nomeadamente, o local, o tempo de permanência e objetivo de deslocação. No caso, de estas despesas não serem faturadas a clientes, nem tributadas em sede de IRS, mas estiverem suportadas por mapas de controlo, são dedutíveis e sujeitas a TA (ver figura 2). Todas estas exigências tornam as disposições legais referentes a esta temática como normas antiabuso (Direção-Geral dos Impostos, 2008).

Figura 4- Encargos relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador não faturadas a clientes



Fonte: Elaboração própria

Para além do referido, ficam também sujeitas a TA as entidades que apresentem encargos relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, quando não cumpram as condições descritas e apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitem.

¹³ Limites legais fixados nos seguintes diplomas: no DL nº 106/98, de 24 de abril, na Portaria nº 1553-D/2008, de 31 de dezembro e no DL nº 137/2010, de 28 de dezembro.

Segundo o previsto no n° 14 do artigo 88° do CIRC, estes encargos ficam também abrangidos pela taxa de TA agravada (mais 10% do que a taxa original), sempre que a entidade apresente prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeite.

De modo a clarificar este assunto apresentamos em seguida um resumo no quadro 5.

Quadro 5 - Ajudas de custo sujeitas a TA

Situações Possíveis	Aceite Fiscalmente	TA Normal	TA Agravada
A) Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, não tributadas em sede de IRS:			
1) Encargos <u>faturados a clientes</u> e comprovados <u>com mapa de controlo</u>	Sim	-	-
2) Encargos <u>faturados a clientes</u> , mas <u>sem mapa de controlo</u>	Não (Acrescer Q.07, campo 730)	-	-
3) Encargos <u>não faturados a clientes</u> , mas comprovados <u>com mapa de controlo</u>	Sim	5%	15%
4) Encargos <u>não faturados a clientes</u> e <u>sem mapa de controlo</u>	Não (Acrescer Q.07, campo 730)	-	15%
B) Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, tributadas em sede de IRS:	Sim	-	-

Fonte: Adaptado de Silva (2011)

4.6. Lucros distribuídos a entidades isentas (n° 11 e 12)

A legislação fiscal prevê a incidência de TA à taxa de 23% sobre os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial. Para que este tipo de tributação se efetive será necessário que as partes de capital a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período (n.º 11).

Por sua vez, o n° 12 do artigo 88° do CIRC, vem permitir que seja deduzido ao montante apurado no n° 11, o imposto que tenha sido retido na fonte (desde que este imposto não seja novamente, deduzido nos termos do n° 2 do artigo 90° do CIRC).

Com esta norma, o legislador tem como objetivo evitar que as entidades sem finalidade lucrativa que beneficiam de isenção de tributação nos rendimentos de capitais fossem favorecidas fiscalmente (Silva, 2011). Deste modo, ao contrário do que acontece nos outros números do referido artigo, aqui a base de incidência são os dividendos distribuídos, em vez das despesas efetuadas pelo sujeito passivo.

Recorde-se que, caso as entidades apresentem prejuízo fiscal no período, ficam sujeitos ao agravamento de 10% da respetiva taxa, segundo o n.º 14 do artigo em estudo.

4.7. Indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes (n.º 13)

Os encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas aquando da cessão de funções de gestor, administrador ou gerente e os encargos relacionados com bónus e remunerações variáveis pagas a esses órgãos, caso excedam determinados limites, estão sujeitos a TA em sede de IRC, à taxa de 35%, ou 45% caso a sociedade apresente prejuízo fiscal, nos termos dos n.ºs 13 e 14 do artigo 88.º do CIRC,

Esta é considerada, também, uma norma antiabuso, que tem como objetivo evitar a dedução de pagamentos excessivos a altos cargos das empresas, não só durante o exercício das suas funções, mas também quando esses cargos cessam (Ramalho & Neto, 2013).

Assim, segundo a alínea a) do n.º 13, esta tributação incide sobre os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual quando:

- ✓ Se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente; ou
- ✓ Ocorrendo a rescisão do vínculo a meio do termo do mesmo, o valor da indemnização ou qualquer compensação, exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício do cargo até ao final do contrato.

Analisando a redação deste número, destaca-se, desde logo, a questão de se saber quem está abrangido na definição de gestores, administradores ou gerentes. Entende-se por administradores ou gerentes, conforme disposto nos artigos 252.º e 390.º do CSC, as pessoas singulares com capacidade jurídica plena, eleitas pelos acionistas ou sócios, no ato constitutivo ou em assembleia geral, para representarem a sociedade perante terceiros. Quanto ao conceito de gestor, este já levanta sérias dúvidas, uma vez que a sua definição não consta na legislação portuguesa, salvo a definição de gestores públicos. Assim tem-se entendido, de acordo com a doutrina administrativa constante da Circular n.º 2/2010, de 6

de maio¹⁴, que são qualificados como “gestores”, quer os responsáveis abrangidos pelo Estatuto do Gestor Público, quer os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes (Ramalho & Neto, 2013).

Deste modo, não serão de considerar, para efeito da TA, os gastos suportados com o pagamento de bónus e remunerações variáveis atribuídos aos colaboradores que integrem os quadros de pessoal, designadamente àqueles que, não sendo membros do órgão de administração, exerçam funções de diretor, bem como, a todos aqueles que sejam membros de outros órgãos sociais (por exemplo da mesa da assembleia geral e do conselho fiscal).

No que diz respeito aos conceitos de indemnização ou compensação, não suscitam grandes dúvidas. A definição de indemnização consta nos artigos 393.º e 396.º do Código do Trabalho, e respeita às retribuições auferidas pelos trabalhadores, calculadas em função dos anos de serviço, relativas aos danos patrimoniais e não patrimoniais sofridos, provocadas pela cessação do vínculo de trabalho. Quanto à compensação, esta é devida em função do tempo efetivo de trabalho.

Igualmente sujeitos a TA, segundo a alínea b) do n.º 13, encontram-se:

“os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a €27.500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período”.

Analisando esta última disposição da norma em apreço:

1. Para que haja incidência de TA é necessário que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes requisitos:
 - ✓ Pagamento de bónus e outras remunerações variáveis;
 - ✓ A gestores, administradores ou gerentes;
 - ✓ Cujo valor seja superior a 25% da remuneração anual; e
 - ✓ Montante superior a 27.500€;

2. Não haverá lugar a este tipo de encargo fiscal se simultaneamente:
 - ✓ O pagamento for diferido em mais de 50%;
 - ✓ Por um período mínimo de três anos; e

¹⁴ Foi nesta circular, relativa ao regime dos residentes não habituais, que se consegue encontrar uma referência ao conceito de gestor. Assim sendo, são considerados gestores, para efeitos fiscais, aqueles que estejam abrangidos pelo estatuto do gestor público (previsto no DL71/2007).

- ✓ Estiver condicionado ao desempenho positivo da sociedade.

Relativamente a esta dispensa, a LOE/2016 veio acrescentar que no caso de se verificar o incumprimento de qualquer uma das três condições, o montante correspondente à TA que deveria ter sido liquidada é adicionado ao valor do IRC liquidado relativo ao período de tributação em que se verifique aquele incumprimento (n.º 19).

Clarificando os conceitos, de acordo com a Circular n.º 8/2000, de 11 de maio, a remuneração anual contempla todas as importâncias certas, variáveis, ou mistas que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, sejam colocadas à disposição do membro do órgão de administração, como contrapartida do exercício das funções (Autoridade Tributária e Aduaneira, 2014). Assim, consideram-se incluídas no conceito de remuneração, todas as prestações que apresentem “caráter estável, independente da variabilidade do seu montante” (Ramalho & Neto, 2013, p.2). Por conseguinte, tanto o bónus, como as gratificações por aplicação de resultados, quando atribuídos de forma regular, ainda que o respetivo valor não esteja previamente fixado ou o seu pagamento garantido, devem considerar-se incluídos no conceito de remuneração anual, conforme o descrito a alínea b) do n.º 3 do artigo 260.º do Código do Trabalho. Pelo contrário, parecem estar excluídos do conceito de remuneração anual os bónus e as gratificações por aplicação de resultados quando estes sejam atribuídos de forma irregular.

Relativamente aos pressupostos de sujeição, ou seja, se forem atingidos os dois limites acima mencionados, a TA incidirá sobre o valor total dos encargos e não só sobre a parte excedente. Apesar de essa conclusão não ser retirada com clareza da letra da lei, é o que tem sido feito na prática (Mesquita, 2014). À primeira vista, parece-nos que este entendimento é incoerente, uma vez que, se o legislador cria estes limites é porque entendeu serem essas as fronteiras até às quais as remunerações variáveis não devem ser consideradas excessivas, o que significa que deveria ser tributado apenas o excesso e não a totalidade do encargo.

Contudo, mesmo que sejam ultrapassados os limites referidos, não será devida TA se o pagamento de bónus e outras remunerações variáveis estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 %, por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

Analisando esta composição, destacam-se logo duas grandes dúvidas. Em primeiro lugar, coloca-se a questão de se saber o que se entende por “período de diferimento de três anos”. Para este período existem duas correntes interpretativas, uma no sentido de que a componente variável pode ser paga ao longo de 3 anos (1/3 em cada ano) e, a outra, no sentido de que tal componente apenas poderá ser paga após o decurso desse período. A AT tem vindo a entender que o pagamento dos 50% apenas poderá ter lugar após o decurso dos três anos, sendo esta interpretação que se deve adotar. Em segundo lugar, deparamo-nos com o conceito indeterminado de “desempenho positivo da sociedade”, o qual já foi objeto de clarificação por parte da AT:

“O resultado líquido do período, enquanto grandeza representativa da demonstração de resultados, e cuja utilização permite assegurar a satisfação dos critérios de objetividade e comparabilidade se configura como um indicador adequado para a mensuração do desempenho da sociedade, podendo ser relevante a introdução de outros critérios para complementar a análise, nomeadamente quanto à evolução dos resultados ao longo do tempo” (Ramalho & Neto, 2013).

Após a clarificação dos conceitos, entende-se que, o pagamento de uma parte não inferior a 50% está condicionada ao desempenho positivo da empresa. Então, se a obrigação de pagamento só se torna exigível se a empresa apresentar resultados positivos, devemos determinar quando ocorre o facto tributário que dá origem à TA. Contabilisticamente, um gasto deverá ser registado quando o pagamento for previsível, e por isso deve ser considerado no ano em que tal facto ocorrer. Assim, relativamente à parte da remuneração que não é diferida, deverá ser contabilizada e tributada no ano N, mesmo que venha a ser paga no ano N+1 (Mesquita, 2014). Relativamente ao remanescente (os restantes 50% diferidos), o reconhecimento contabilístico e fiscal apenas ocorrerá se a empresa apresentar resultados positivos e a obrigação de pagamento da remuneração se torne exigível.

Estamos perante uma situação que gera dupla tributação económica¹⁵, uma vez que o gasto será tributado em sede de IRC, através da TA, e em sede de IRS, será tributado na esfera do beneficiário como rendimento de trabalho (artigo 2.º n.º 4 alínea a) do CIRS).

4.8. Prejuízo fiscal (nº 14)

Como já foi referido, em todos os tipos de encargos que estão sujeitos a TA, quando os sujeitos passivos apresentam prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem os encargos, as taxas previstas sofrem um aumento de 10%, como estabelece o nº 14 do artigo 88º do CIRC.

Esta norma, que tem como consequência o agravamento das taxas, foi introduzida com o intuito de penalizar as sociedades que apresentem prejuízo fiscal no fim do período e, nessa medida, não deveria ter realizado despesas deste tipo, ou como consequência de uma má gestão ou com a finalidade de através deste tipo de despesas atingir prejuízo fiscal no final do período e assim, não ter imposto sobre o rendimento a pagar.

Conforme frisámos inicialmente, este tipo de tributação tinha como objetivo questões que se prendiam com justiça fiscal e combate à fraude, ou seja, tributar bens cuja utilização poderiam facilmente ser desviados para fins particulares. Será fácil, para qualquer um de nós, entender este intuito e até aceitá-lo, o que já não é entendido por todos, é o agravamento das taxas em caso da entidade apresentar prejuízo fiscal, uma vez que as taxas aplicáveis a

¹⁵ A dupla tributação económica pode ser explicada como sendo o fenómeno que ocorre quando o mesmo rendimento ou património é tributado duas ou mais vezes na esfera jurídica de duas entidades juridicamente distintas (Oliveira, 2015, p.6).

cada uma das despesas previstas tem, por si só, subjacente o objetivo de prevenir ou compensar fugas aos impostos.

Como consequência, as empresas que apresentam prejuízo fiscal poderão acabar por ser mais penalizadas, do ponto de vista fiscal, do que aquelas que apresentem lucro tributável (Caeiro, 2012), pagando assim mais imposto através da TA.

4.9. Regime simplificado de apuramento da matéria coletável (nº 15)

Uma das “medidas mais emblemáticas” (Antunes, 2014, p.22) da reforma do IRC foi a reintrodução do regime simplificado, revogado em 2008, embora este regime agora em vigor apresente diferenças significativas em relação ao que existiu na primeira década deste século. Este regime simplificado consta nos artigos 86.º-A e 86.º-B do CIRC.

Segundo dados do Governo, serão enquadráveis neste regime mais de 300.000 empresas, correspondendo a 74% do tecido empresarial português (Pinto & Pinto, 2014).

O regime agora em vigor tem carácter optativo, ou seja, as microentidades que cumpram os requisitos de acesso, dispostos no artigo 86º-A do CIRC, podem optar por este regime. Segundo o artigo 86.º-B do CIRC, para as entidades que exerçam tal opção, a matéria coletável será determinada pela aplicação de determinados coeficientes.

Além desta particularidade, de entre outras, que contribui para um tratamento diferenciado na determinação do IRC a pagar, os sujeitos passivos que estejam abrangidos por este regime não estarão sujeitos a TA relativamente a alguns encargos.

Sendo assim, nos termos do nº 15 do artigo 88.º do CIRC, as taxas previstas nos nºs 7, 9, 11 e 13, do mesmo artigo, não serão aplicáveis a quem se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável. Por conseguinte, a base de incidência deste tipo de tributação é menor, conforme resumimos no quadro 6.

Não é ainda aplicável a sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado, o agravamento de 10 pontos percentuais das taxas nos casos em que se apure prejuízo fiscal, conforme o disposto no nº 14 do artigo 88.º do CIRC. Segundo Pinto & Pinto (2014) com os quais corroboramos, “o modo de apuramento da matéria coletável no regime simplificado implica a impossibilidade de apuramento de prejuízo fiscal” (p. 192), pelo que não faria sentido as empresas que optassem por este regime serem abrangidas pelo nº 14 do artigo em questão. De facto, neste tipo de regime existe sempre resultado fiscal a tributar.

Quadro 6 - Encargos sujeitos a TA pelas empresas que optem pelo regime simplificado

Nº do artigo 88º	Base de aplicação de taxas de TA
1	Despesas não documentadas
3, 4, 17 e 18	Encargos relacionados com viaturas
8	Pagamentos a entidades não residentes e sujeitos a um regime mais favorável

Fonte: Elaboração própria

Tanto o regime simplificado de determinação da matéria coletável, como a sua “isenção” de sujeição a TA em certos encargos, são suportados pelo artigo 86.º n.º 1 da CRP, referindo que “o Estado incentiva a atividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas (...)”, prevendo assim um tratamento especial para estas empresas.

4.10. Estabelecimentos estáveis situados fora do território português

Finalmente, com a reforma do IRC foi criado o n.º 16, que estabelece que o artigo em análise não tem aplicação em relação a despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio.

Exemplificando, se uma empresa portuguesa tem um escritório, uma loja ou um armazém em Espanha, ao qual está afeta uma viatura ligeira de passageiros, os encargos suportados com esta viatura não estão sujeitos a TA, apesar de estarem contabilizados como gastos em Portugal (Pinto & Pinto, 2015), o que nos leva a crer que esta é uma medida de incentivo à internacionalização das empresas portuguesas.

5. O impacte fiscal das tributações autónomas em sede de IRC

A crise económico-financeira internacional, desencadeada em 2008, nos Estados Unidos, teve repercussões desastrosas para a economia da zona euro, atingindo, por conseguinte, Portugal. Deste modo, é importante referir que, naturalmente, é durante esta grave crise, que as empresas se encontram muito mais vulneráveis, principalmente as empresas de menor dimensão. Contudo, conforme evidenciado no ponto 1, os governos têm aproveitado a

existência da TA para obter mais receita fiscal, através de sucessivos aumentos das taxas respetivas e do alargamento da sua incidência.

Decorridos cerca de 15 anos não deixa de ser curioso constatar que a taxa do IRC se situa em 21% e que a taxa mais elevada da TA é de 50% (que pode ser de 70% no caso, por exemplo, das ESNL), representando cerca 238% daquela taxa.

Deste modo, procuramos demonstrar, de forma quantitativa, o peso das TA no total do IRC liquidado no período entre 2005-2013¹⁶, avaliando os resultados obtidos paralelamente com as alterações a este regime de tributação até então ocorridas. Os dados apresentados, no quadro 7, foram retirados das estatísticas disponíveis no portal das finanças.

Quadro 7 - Evolução do IRC liquidado efetivo vs TA (período 2005-2013)

Anos/ Rubrica	IRC liquidado efetivo ¹⁷	TA (IRC)	TA/ IRC liquidado
2005	2 931	198	6,8 %
2006	3 556	205	5,8 %
2007	4 101	220	5,4 %
2008	3 839	366	9,5 %
2009	3 522	371	10,5 %
2010	3 013	360	11,9 %
2011	2 845	534	18,8 %
2012	2 923	491	16,8 %
2013	2 834	465	16,4 %

(valores em milhões de euros)

Fonte: Elaboração própria

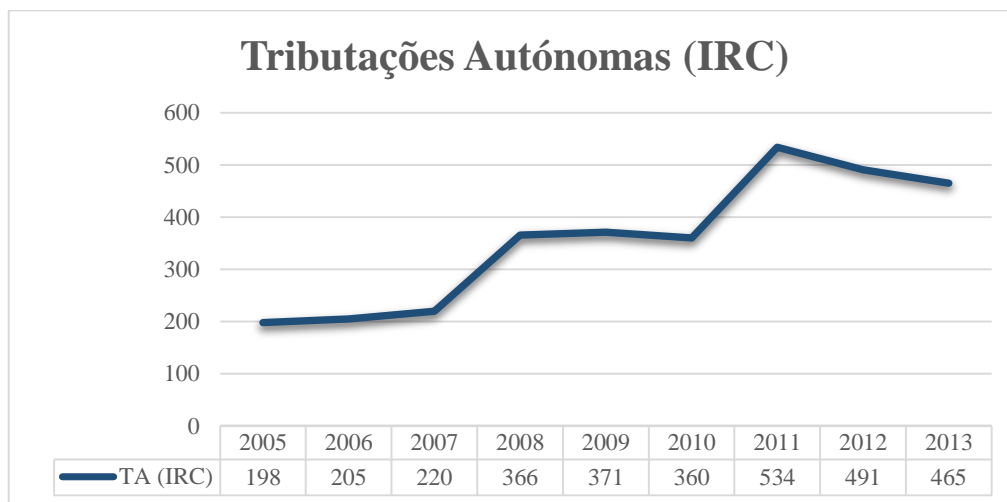
Tendo em conta o valor do IRC liquidado, no período entre 2005-2013, constatamos que o ano de 2007 foi o que permitiu ao Estado arrecadar mais receita em sede deste imposto. Desde então, o valor de IRC liquidado tem vindo a diminuir, resultado, pelo menos em parte, da crise económico-financeira anteriormente referida. Em termos de valores absolutos o IRC liquidado aumentou desde 2005 até 2007, tendo vindo a diminuir ano após ano, podendo esta descida ser explicada pela crise anteriormente referida.

No que diz respeito ao valor cobrado a título de TA, a situação é bem diferente. Estas mantiveram uma evolução crescente desde 2005 até 2011, tendo havido um ligeiro decréscimo nos dois anos seguintes, como se pode observar quer pelo quadro 1, quer pelo gráfico 1.

¹⁶ Não foi possível obter dados anteriores a 2005.

¹⁷ O valor do IRC liquidado efetivo corresponde à soma do IRC liquidado com o valor do pagamento especial por conta (PEC) deduzido à coleta, na medida em que este constitui um pagamento antecipado de imposto.

Gráfico 1 - Evolução da TA (IRC)



Fonte: Elaboração própria

Analisando o gráfico 1, foi nos anos de 2008 e 2011 que houveram os aumentos mais significativos no valor de TA arrecadado pelo Estado. Estes resultados são explicados pelo aumento da taxa e pelo alargamento do campo de incidência dos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas. Recordando, em 2008, foi elevada a taxa de TA de 5% para 10% para os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, pela Lei nº 64/2008, de 5 de dezembro. Em 2011, foi alargado o campo de incidência destes encargos, pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro. Para além do referido, em 2011, ainda foram aumentadas as taxas de TA em 10 pontos percentuais para os sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação.

Através destes resultados, e sabendo que praticamente todos os anos houveram alterações, como abordado no ponto 2 deste trabalho, verificamos que nos anos em que foram agravadas as taxas e o campo de incidência dos encargos com as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, o valor de TA aumentou significativamente.

Este cenário permite-nos levantar a hipótese seguinte:

As TA relativas aos encargos com as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas são as que têm mais peso no total a pagar de TA, em sede de IRC, por cada entidade.

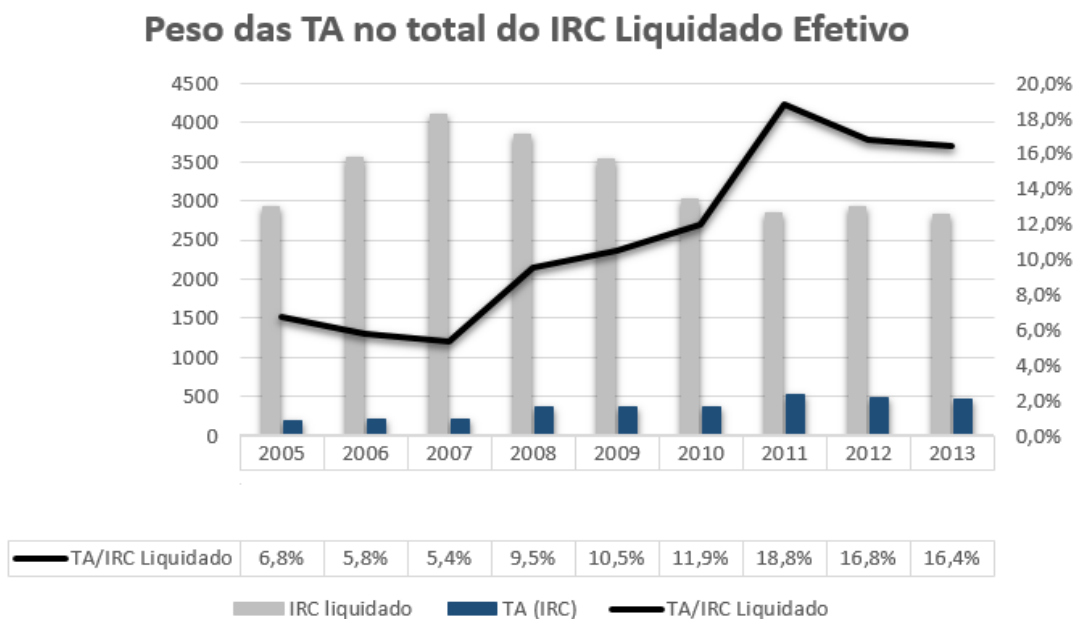
Como o agravamento das taxas de TA, impostas pela reforma do IRC, foram relativas a estes encargos, outra hipótese¹⁸ se pode formular:

As TA relativas aos encargos com as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas sofreram um aumento significativo no total a pagar de TA, em sede de IRC, do período 2013 para 2014, por força da reforma de IRC.

Com a análise dos dados recolhidos, verificamos que o peso das TA no total do IRC liquidado foi diminuindo até ao ano da crise (2005-2007), e só a partir desta é que se verificou um incremento. Podemos, assim, afirmar que as TA têm um comportamento independente da evolução do IRC, uma vez que o montante de IRC liquidado, desde 2008, se encontra em decréscimo devido, principalmente, à crise que as empresas atravessam, contrariamente ao que se verificou com a TA.

Reportando-se os referidos dados estatísticos, será curioso verificar como evoluiu a relação entre as TA e o IRC liquidado (gráfico 2).

Gráfico 2 - Peso das TA no total do IRC liquidado



Fonte: Elaboração própria

No que concerne ao peso das TA no total do IRC liquidado, verifica-se também uma evolução positiva, na medida em que cresceu de 6,8%, em 2005, para 16,4%, em 2013. Em 2011, as TA representavam cerca de 18,8% do IRC liquidado, como decorre do quadro 7.

¹⁸ Dada a natureza e objetivos do estudo estas hipóteses, que resultam da revisão da literatura exposta, não serão testadas nesta investigação. Porém, relativamente à primeira, com o desenvolvimento do estudo poderemos ter indícios da sua verificação ou não.

Nos próximos anos, é expetável que este peso possa aumentar, fruto das alterações introduzidas e da contínua desaceleração da economia portuguesa.

A TA acaba por ser uma garantia de arrecadação de receita, uma vez que (praticamente) todas as empresas têm que suportar, em maior ou menor medida, despesas sujeitas a TA. Se muitas são fundamentais para a obtenção de rendimento, outras correspondem a gastos avultados desnecessários (como viaturas com custo de aquisição superior a 35.000€ ou mesmo ajudas de custo acima dos limites legais), que lhes serviriam para reduzir o lucro tributável. Assim, a AT optou por aceitar como gastos estes encargos e sujeitá-los a TA, para que as empresas não tenham montantes tão elevados de gastos desnecessários.

Capítulo 2- Metodologias da Investigação

A metodologia de qualquer estudo de investigação tem em conta as questões a serem investigadas, pois são estas que definem o quadro concetual e a metodologia a seguir. Assim sendo, a investigação pode ter um cariz quantitativo, qualitativo ou a conjugação de ambos (Guerreiro, 2003).

Pertence ao investigador a responsabilidade de decidir, de entre a diversidade existente, os métodos e técnicas que melhor se adequam à obtenção dos dados, devendo ser suficientemente versáteis para reconhecerem as restrições e possibilidades que estas proporcionam na concretização dos objetivos da investigação (Morse, 1994).

O nosso estudo será desenvolvido seguindo a metodologia inerente aos estudos exploratórios e utilizando uma abordagem qualitativa. Estes estudos, segundo Ketele e Roegiers (1999), caracterizam-se por, na fase de pesquisa, o investigador começar a gerar hipóteses ou propostas de soluções, passíveis de serem testadas empiricamente no futuro. Com efeito, pretende-se que este estudo contribua para identificar situações suscetíveis de serem analisadas e alertar para novos factos merecedores de uma reflexão, tanto quanto possível aprofundada.

Deste modo, vamos efetuar uma investigação, não na perspetiva de conseguir uma representatividade estatística, mas no sentido de aprofundar conceptualmente a problemática em estudo.

1. Problema e objetivos

A elaboração deste estudo pretende contribuir, por um lado, para um melhor esclarecimento de algumas questões relacionados com a origem e a evolução fiscal das TA e, por outro lado, para quantificar e avaliar a carga fiscal dessa forma de tributação, e se o seu peso no total do imposto sobre o rendimento, de facto, aumentou com a reforma do IRC.

Assim, o problema sobre o qual o estudo se debruça pretende responder essencialmente à seguinte questão: “Qual o impacte das TA nas microentidades?”. Com efeito, definimos como objetivos: i) analisar o impacte das TA nas microentidades por força da reforma do IRC; ii) avaliar o peso das TA no total do imposto sobre o rendimento a pagar pelas microentidades; iii) identificar as despesas que mais contribuem para o montante total dos encargos sujeitos a TA; iv) comparar o encargo com as TA entre micro e pequenas entidades; v) perceber a opinião de diversas personalidades, da área da contabilidade e fiscalidade e de representantes das entidades em estudo, sobre as TA.

Atendendo ao problema definido, algumas questões de investigação foram definidas de modo a alcançarmos os objetivos mencionados anteriormente.

1. Quais as consequências nas microentidades das alterações introduzidas nas TA pela reforma do IRC?
2. Qual o peso das TA no total do imposto sobre o rendimento a pagar pelas microentidades?
3. Quais as despesas que mais contribuem para o montante total dos encargos sujeitos a TA?
4. Quais as semelhanças e diferenças, ao nível das TA, entre as microentidades e as pequenas entidades?
5. Qual o posicionamento dos entrevistados sobre as TA?

O trabalho desenvolvido tem por base a análise documental da informação financeira de entidades, sedeadas no distrito de Aveiro, e as opiniões, recolhidas através de entrevistas, de diversas personalidades da área da contabilidade e fiscalidade e representantes das empresas em estudo.

2. Recolha de dados

No propósito de melhor percebermos o estudo empírico realizado, explicamos de seguida as metodologias utilizadas ao longo da dissertação, desde o instrumento de recolha de dados, passando pela seleção e caracterização da amostra e terminando com o processo de recolha e as dificuldades associadas.

O método de investigação qualitativo concentra-se na compreensão absoluta e ampla do fenómeno em estudo, não se procurando um nexo de causa efeito, mas sim a explicação do fenómeno estudado (Flick, 2004). O objetivo desta abordagem de pesquisa é descrever ou interpretar, mais do que avaliar (Fortin, 1996).

Ao optarmos por uma investigação qualitativa significa que o investigador possui à sua disposição uma diversidade de técnicas de recolha de informação, sendo as mais utilizadas a observação, a análise documental e a conversação (Morse, 1994; Olabuénaga, 2003).

Atendendo aos objetivos do nosso estudo, à natureza do mesmo e à diversidade de técnicas de investigação qualitativa, optámos por realizar uma pesquisa de base documental e pela entrevista.

Nos capítulos anteriores, em que analisámos questões relacionadas com a origem da TA, a sua evolução histórica e com as despesas sujeitas a este tipo de tributação, utilizámos uma metodologia qualitativa de base documental. A análise de dados documentais é considerada uma fonte de dados extremamente importante, como refere Johnson (1984) *in* Bell (1997), e não deverá ser uma metodologia de investigação menosprezada em virtude de outras mais reconhecidas como a análise estatística. Para essa etapa, a recolha de dados foi efetuada através da análise de artigos e livros que versam sobre a matéria em estudo.

Para alcançarmos os objetivos descritos no ponto 1 deste capítulo, necessitámos de recolher informações junto de empresas – pelo que utilizámos a recolha de dados documentais como metodologia de investigação – e de recolher opiniões de diversas personalidades da área da contabilidade e fiscalidade e de representante das entidades sobre o qual o estudo se debruçou – tendo, para o efeito, a entrevista sido a metodologia empregue.

2.1. Dados documentais

Numa investigação qualitativa é bastante comum o investigador necessitar de dados macrossociais, que apenas instituições e organismos públicos e/ou privados têm condições para recolher (Quivy & Campenhoudt, 2008). Quivy e Campenhoudt afirmam que é inútil consagrar grandes recursos para recolher aquilo que já existe, ainda que a apresentação dos dados possa não ser totalmente adequada e deva sofrer algumas adaptações.

O método de recolha de dados documentais preexistentes, segundo Quivy e Campenhoudt (2008), é especialmente adequado para a análise dos fenómenos macrossociais e para a análise das mudanças sociais e do desenvolvimento histórico dos fenómenos sociais sobre os quais não é possível recolher testemunhos diretos ou para cujo estudo estes são insuficiente. O nosso estudo pretende conhecer o impacto que as TA têm, essencialmente, nas microentidades. Para o efeito são necessários dados das declarações modelo 22 das empresas, pelo que a recolha de dados preexistentes assegura-nos o melhor processo de obtenção da informação necessária.

Quivy e Campenhoudt (2008) apontaram como principais vantagens desta metodologia: ser um meio útil e eficaz para recolher informação num relativo curto espaço de tempo; e evitar o recurso abusivo às sondagens e aos inquéritos por questionário, que, sendo cada vez mais frequentes, acabam por enfadar as pessoas. Por outro lado, indicaram algumas desvantagens, como a de nem sempre ser possível aceder aos documentos, ou em certos casos o investigador ter efetivamente acesso aos documentos, mas por qualquer razão não pode divulgar a informação. Acresce que nem sempre os dados são recolhidos pelo próprio investigador de acordo com os critérios que lhe convêm, pelo que os dados poderão ser submetidos a manipulações como forma de os apresentar nas formas exigidas para a verificação das hipóteses. Estas manipulações são sempre delicadas, dado que não podem alterar as características de credibilidade que, precisamente, justificaram a utilização destes dados.

Para fazer face aos problemas subjacentes à metodologia de recolha de dados documentais e para alcançar uma maior fiabilidade dos dados, foi criada uma base de dados com os campos efetivamente necessários da declaração modelo 22, para que os dados não pudessem ser manipulados e fossem credíveis. Decidimos também ocultar os nomes das entidades que contribuíram para o estudo, para que estas não fossem expostas.

2.1.1. Identificação da amostra

A seleção dos elementos da amostra pode ser efetuada segundo duas técnicas: a probabilística e a não probabilística. Na técnica de amostragem probabilística os elementos da população são selecionados de modo a que cada um tenha uma probabilidade real de ser incluído na amostra; já na técnica de amostragem não probabilística não é conhecida a probabilidade de cada elemento da população ser incluído na amostra, sendo estes selecionados com base em um ou mais critérios definidos pelo investigador, de acordo com os objetivos do estudo (Carmo & Ferreira, 1998). No nosso caso, não pretendemos extrapolar para o universo os resultados e conclusões obtidos com a amostra, logo optámos pela técnica de amostragem não probabilística. Além disso, esta é a técnica mais aplicada quando está em causa o início de uma investigação (Hill & Hill, 2008).

Tendo em vista assegurar a adequação da amostra aos objetivos estabelecidos, a técnica de seleção da amostra utilizada foi a amostragem por conveniência. Este método tem vantagem por ser rápido, barato e fácil. Contudo, a desvantagem é que, em rigor, os resultados e as conclusões só se aplicam à amostra, isto porque não há garantia que a amostra seja razoavelmente representativa do universo (Hill & Hill, 2008). Assim pretendeu-se que a amostra fosse, tanto quanto possível, representativa das empresas do distrito de Aveiro.

A amostra é constituída por micro e pequenas entidades do distrito de Aveiro, totalizando uma amostra de 80 empresas. No quadro 8 mostramos a repartição das empresas existentes na amostra.

Quadro 8 - Composição da amostra

	Número	Percentagem
Microentidade	63	78,75 %
Pequena Entidade	17	21,25 %
TOTAL	80	100 %

Fonte: Elaboração própria

2.1.2. Procedimentos e dificuldades associadas

Para procedermos à recolha de dados documentais foi criada uma base de dados em *Excel*, com indicação da informação necessária para o estudo, a qual foi enviada por correio eletrónico para catorze gabinetes de contabilidade do distrito de Aveiro. Tal procedimento é essencial para se alcançar resposta aos quatro primeiros objetivos da nossa investigação.

A solicitação foi efetuada no dia 22-02-2016, constituindo o corpo do texto uma carta dirigida aos gerentes dos gabinetes (apêndice I), onde explicávamos a importância da pesquisa e a sua natureza, assim como a necessidade de obtenção de respostas. Nesta carta focámos também a natureza anónima e confidencial, ou seja, nem os nomes dos gabinetes que facultaram informação nem a denominação das empresas que serviram de amostra para o estudo são reveladas, de forma a sensibilizar os mesmos para a respetiva colaboração. Nesta comunicação, foi também, anexada a base de dados (apêndice II), para que os gabinetes pudessem saber quais os campos da declaração modelo 22 necessários para o estudo e para perceberem que não haveria forma de haver exposição de qualquer empresa.

Após os gabinetes darem resposta favorável, procedemos à recolha dos dados durante o mês de março de 2016, de acordo com a disponibilidade destes, com o investigador a visitar os gabinetes, por regra, nas instalações da entidade. Salientamos que três gabinetes informaram que não facultariam os dados pedidos, por terem falta de disponibilidade para o fazer. Relativamente aos dados facultados pelos onze gabinetes, foram escolhidas aleatoriamente entre cinco a nove entidades às quais os gabinetes prestavam o serviço de contabilidade, para se recolherem os dados necessários para o estudo.

A nossa amostra classifica-se como uma amostragem não probabilística por conveniência, pois foram selecionados membros da população mais acessíveis (Maroco, 2007 e Hill & Hill, 2008). A amostra foi obtida em função dos dados facultados pelos gabinetes, não tendo sido utilizado qualquer outro critério de seleção. Como resultado final, obtivemos dados de 80 entidades que constituíram a nossa amostra. Porém a mesma não é representativa da população, pelo que não nos permite generalizar os resultados obtidos.

2.2. Entrevista

Para a concretização do último objetivo (v), relativo à de obtenção de opiniões de diversas personalidades, optámos pela entrevista. Segundo Ketele e Roegiers (1999, p.22):

"a entrevista é um método de recolha de informações que consiste em conversas orais, individuais ou de grupos, com várias pessoas selecionadas cuidadosamente, a fim de obter informações sobre factos ou representações, cujo grau de pertinência, validade e fiabilidade é analisado na perspectiva dos objetivos da recolha de informações".

O método da entrevista é um importante instrumento de recolha de dados de investigação do tipo quantitativo-interpretativo e, além disso, caracteriza-se pelo contacto direto entre o investigador e o entrevistado, em que este último exprime as suas perceções, interpretações e experiências sobre um acontecimento ou uma dada situação. Através da formulação de perguntas abertas e das suas reações, o investigador conduz a entrevista, evitando que esta se afaste dos objetivos da investigação, permitindo este método um maior grau de profundidade (Quivy & Campenhoudt, 2008).

Relativamente ao grau de estruturação, uma entrevista pode adquirir várias modalidades. A nossa opção recaiu na entrevista semi-diretiva e semiestruturada, que visa a produção de um discurso contínuo sobre uma dada problemática, mas sendo a ordem e a forma de questionar livre (Ghiglione & Matalon, 2005). Este tipo de entrevista, normalmente utilizado na recolha de dados de opinião, tem como objetivo aprofundar um determinado domínio, cujos temas essenciais conhecemos, mas que não consideramos suficientemente explicados e, como tal, torna-se necessário recorrer a informadores qualificados que, no nosso caso, são personalidades das áreas da contabilidade e fiscalidade.

Desta forma, esta encerra um grande potencial de gerar uma riqueza de respostas e proporcionar resultados que permitam auxiliar a uma melhor compreensão da problemática em análise (Quivy & Campenhoudt, 2008).

Todavia, esta técnica também revela algumas fraquezas que o investigador necessita conhecer. Em primeiro lugar, o entrevistador necessita de especialização e tempo para conceber e realizar a entrevista e também para os procedimentos de transcrição posteriores e categorização da informação recolhida. Além disso, as entrevistas *face-to-face* podem deixar o entrevistado inibido, afetando as respostas obtidas (Carvalho, 2003). Por último, Costa (2008) salienta que o entrevistador deve guiar as entrevistas de forma que estas decorram de forma aberta e flexível, não fazendo muitas perguntas nem perguntas demasiado particularizadas.

Com a utilização deste método pretendemos conhecer a opinião de informadores qualificados sobre a temática das TA, em sede de IRC. Deste modo, optámos por esta metodologia de investigação, não na perspetiva de conseguir uma representatividade estatística, mas no sentido de validar uma proposta de solução para um problema identificado.

2.2.1. Identificação da amostra

Considerando a natureza exploratória que o nosso estudo apresenta, os entrevistados devem ser investigadores da especialidade e agentes privilegiados e qualificados, ou seja, indivíduos que pela sua atividade, posição ou contacto com o terreno, tenham conhecimento do problema e possuam uma atitude dialogante (Pardal & Correira, 1995).

Neste sentido, o universo do nosso estudo contempla vários tipos de interessados no impacto que as TA tem nas empresas, os quais podem ser agrupados nas seguintes categorias:

- ✓ Contabilista Certificado (CC);
- ✓ Docentes na área da Fiscalidade;
- ✓ Representantes da Administração Fiscal;
- ✓ Representantes das Empresas.

No que concerne ao tamanho da amostra, e tendo em consideração as opções metodológicas tomadas, uma vez escolhida a entrevista em profundidade como processo de recolha de dados, o número de entrevistados a incluir no estudo deverá de ser reduzido. Uma vez que não estamos interessados na inferência estatística, considerámos adequada uma amostra constituída por doze entrevistados, pois, de acordo com Ghiglione e Matalon (2005), a qualidade da pesquisa não será melhorada com o aumento do número de entrevistas.

Como referido no ponto 2.1.2 do presente capítulo, a seleção dos elementos da amostra pode ser probabilística ou não probabilista. Mais uma vez optámos pela amostra não probabilista, pela razão descrita no ponto anteriormente referido. No sentido de a nossa amostra ser o mais adequada possível, optámos pela amostragem por quotas de forma a garantir que cada categoria tivesse o mesmo peso na amostra. A seleção dos entrevistados de cada categoria teve em conta os critérios constantes no quadro 9.

Quadro 9 - Critérios para a seleção da amostra

Profissional, representativo ou reconhecido, competente em cada categoria
Conhecedor das matérias abordadas, nomeadamente das TA e da reforma do IRC de 2014
Com experiência na função em que foi entrevistado
Com disponibilidade e interessado no estudo

Fonte: Adaptado de Bastos (2009)

Do processo de seleção descrito resultou a seguinte amostra, conforme apresentamos no quadro 10. É de salientar que todas as entrevistas foram individuais, no sentido de preservar o mais possível o anonimato dos sujeitos do estudo. Também com essa finalidade, os entrevistados serão sempre referidos no masculino e no singular.

Quadro 10 - Caracterização dos entrevistados

Categoria	Código	Função
Contabilista Certificado	CC 1	Responsável pelo Departamento de Contabilidade em entidade externa ao estudo
	CC 2	Responsável pelo Departamento de Contabilidade em entidade externa ao estudo
	CC 3	Responsável pelo Departamento de Contabilidade em entidade externa ao estudo
Docentes na área da fiscalidade	DF 1	Ensino académico em Fiscalidade
	DF 2	Ensino académico em Fiscalidade e CC
	DF 3	Ensino académico em Fiscalidade, representante OCC e ROC
Representantes da administração fiscal	RAF 1	Ex. Diretor Geral das Finanças e Ex. Docente da área da Fiscalidade
	RAF 2	Inspetor das Finanças
	RAF 3	Inspetor das Finanças
Representantes das empresas	RE 1	CC de Microentidade em Estudo
	RE 2	CC de Pequena Entidade em Estudo
	RE 3	Responsável Financeiro de Entidade em Estudo

Fonte: Elaboração própria

2.2.2. Procedimentos e dificuldades associadas

Tendo por base a literatura da especialidade e após ter sido definido o objetivo da entrevista é necessário formular as questões mais adequadas ao fim que se pretende atingir. Essas questões são parte integrante do plano de entrevista a concretizar junto dos intervenientes no estudo.

Com o objetivo de permitir que os entrevistados pudessem participar na conversa e emitir juízos de valor sobre a temática em causa, foi elaborado um referencial de perguntas-guias, razoavelmente abertas, apropriadas para questões de opinião, para auxiliar na condução da entrevista. O guião, que esteve na base dessa condução (apêndice III), foi elaborado tendo em consideração os objetivos do nosso estudo e com base na literatura da especialidade.

Quanto às questões que compõem o guião, procurámos que tivessem uma extensão o mais curta possível, que fossem as suficientes para obter as informações necessárias ao nosso estudo e, simultaneamente, não se tornassem cansativas para os entrevistados. Por outro lado, segundo Günther (1999), é essencial que todas as perguntas se relacionem com itens e

conceitos a serem pesquisados e, acima de tudo, sejam realmente feitas durante a entrevista, uma vez que a comparação de respostas é requerida na análise.

Após a concretização das tarefas atrás mencionadas, seguiu-se a planificação da entrevista. Esta planificação consistiu em contactar previamente todos os entrevistados por correio eletrónico, no sentido de lhes transmitir o objetivo da entrevista, os motivos por que foram escolhidos e para sabermos da sua disponibilidade em colaborar no nosso estudo (apêndice IV). Em alguns casos por falta de resposta, voltámos a solicitar a colaboração dos agentes definidos, tendo sido reforçada a importância de obtermos as respetivas opiniões.

As entrevistas foram todas realizadas por um único entrevistador¹⁹, nos meses de abril e maio de 2016, de acordo com a disponibilidade dos entrevistados, com o entrevistador a visitar os entrevistados, por regra, nas instalações da entidade que representam, à exceção de três.

No decorrer das entrevistas, as perguntas foram colocadas à medida que se desenvolvia a conversa, não tendo, por isso, sido seguida exatamente, a ordem estabelecida no guião. Procurou-se ainda assumir, no decurso das mesmas, uma postura não só de disponibilidade mas também de interesse por tudo aquilo que os entrevistados diziam, de modo a evitar emitir qualquer tipo de juízo no que respeita às ideias manifestadas.

Com o objetivo de preservar na íntegra o que foi dito, tanto pelo entrevistador como pelo entrevistado, condição indispensável para efeitos de validade da análise, todas as entrevistas foram gravadas²⁰, após prévia autorização e tiveram uma duração que variou entre os quinze minutos e os trinta e cinco minutos, sendo o tempo médio de vinte minutos.

3. Modelo de análise de dados

A análise de conteúdo é, hoje em dia, uma das técnicas ou métodos mais comuns utilizada pelas diferentes ciências humanas e sociais na investigação empírica. Ela traduz um conjunto de técnicas de análise que descreve, segundo procedimentos objetivos e sistemáticos, o conteúdo das mensagens (Quivy & Campenhoudt, 2008). Utilizamos a análise de conteúdo do tipo qualitativo para tratarmos tanto a informação recolhida dos dados documentais como a informação produzida nas entrevistas.

¹⁹ A autora desta dissertação.

²⁰ Importa referir que asseguramos o sigilo da informação, tanto das gravações como das respetivas transcrições.

3.1. Dados documentais

Após recolher todos os dados pretendidos e serem guardados numa base de dados em *Excel*, esses dados têm de ser analisados cuidadosamente, utilizando para isso o método de análise de conteúdo. Esta técnica de análise de dados obriga o investigador a manter uma grande distância em relação às interpretações espontâneas e, em particular, às suas próprias (Quivy & Campenhoudt, 2008).

Para Bell (1997) “uma centena de pedaços soltos de informação interessante não terá qualquer significado para um investigador ou para um leitor se não tiverem sido organizados por categorias” (p. 160). Assim, os dados obtidos foram separados por ano e por tipo de entidade (ver apêndice V), de modo a tornar a análise mais simples, de fácil entendimento e, também, de modo a responder às questões inicialmente colocadas.

A análise das informações recolhidas e a sua interpretação será desenvolvida no capítulo seguinte. Nesse capítulo serão comentados os resultados obtidos, tendo sido muitas vezes necessário recorrer a gráficos estatísticos, com o intuito de tornar as conclusões mais simples e convicidas.

3.2. Entrevista

O método das entrevistas está associado a um método de análise de conteúdo, uma vez que durante as entrevistas recolhe-se elementos de informação e de reflexão, que servirão de materiais para uma análise sistemática de conteúdo.

Após concluídas as entrevistas, foi efetuada uma sistematização da informação recolhida junto dos entrevistados num formato que permitisse resumir e organizar os dados e torná-los compreensíveis, sem perder informação significativa e fora do contexto, sendo a redação de um resumo uma forma de redução dos dados qualitativos (Miles & Huberman, 1994). Atendendo ao objetivo da nossa investigação, à metodologia utilizada e ao facto de termos elaborado uma grelha de análise de conteúdo (Apêndice VII) que contém, de modo condensado e bastante completo, todas as informações pertinentes para o estudo, fez com que não reduzíssemos a escrito todas as entrevistas, apenas uma, para exemplificar²¹ (Apêndice VI). A execução da análise do conteúdo resultou da aplicação dos passos a seguir descritos.

²¹ Na transcrição desta entrevista tentámos ser o mais fiáveis possível para que não houvessem alterações no sentido do discurso, com exceção das diferenças entre o discurso oral e o discurso escrito. Por conseguinte, na transcrição eliminaram-se frases de reforço, os sinais de pontuação foram apenas utilizados nos casos em que considerámos ser necessário para desfazer ambiguidades e, ao nível da fonética, ignoraram-se os gaguejos, risos e longas pausas. No texto transcrito, o entrevistador e o entrevistado são identificados pelas letras P e R, respetivamente.

Na elaboração desta grelha foi tido em conta o princípio indutivo, que supõe a inexistência de categorias preestabelecidas, devendo estas ser identificadas a partir dos dados, categorias que inicialmente são descritivas, indígenas (Demazière & Dubar, 1997). Após inicialmente definidas, verificadas e reformuladas pelo investigador, as categorias foram validadas pelo professor orientador, porque cumpriam com os requisitos de homogeneidade, exclusividade, pertinência e objetividade (Bardin, 2000)

Posteriormente, ouviram-se as restantes gravações e procedeu-se à afetação dos excertos do discurso de cada entrevistado a cada uma das categorias que consideramos ser a mais adequada. Neste processo, recortámos as entrevistas em redor de cada tema-objeto, ou seja, tudo o que foi afirmado acerca de cada categoria no decorrer da entrevista foi transcrito, por meio de resumo, para a grelha de análise, na respetiva categoria, independentemente do momento em que a afirmação teve lugar (Bardin, 2000).

A cada um dos entrevistados e, em consequência, a cada uma das entrevistas, foi atribuído um código, constituído por letras, correspondentes às iniciais das categorias da amostra e por um número que corresponde à ordem da entrevista no total de entrevistados (ver quadro 10, anteriormente apresentado).

A análise das informações recolhidas e a sua interpretação será desenvolvida no capítulo seguinte.

Capítulo 3- Apresentação e análise dos dados e interpretação dos resultados

Este capítulo pretende analisar e interpretar os resultados obtidos pela recolha dos dados documentais e pelas entrevistas efetuadas, de forma a concluir qual o impacto que as TA têm nas microentidades.

Os dados documentais recolhidos através da declaração modelo 22, foram analisados recorrendo ao *Excel*, sendo de referir que todos os quadros ou gráficos apresentados neste capítulo têm origem nesse programa. Quanto à entrevista, as respostas obtidas contêm uma grande riqueza de informação que necessita de ser analisada e interpretada tendo em conta o enquadramento teórico presente nesta dissertação. Assim podemos alcançar os objetivos a que nos propusemos para este estudo.

1. Avaliação geral do encargo com as TA entre 2013 e 2014

Através de uma análise primordial aos montantes de TA pagos pelas empresas sobre o qual o estudo se debruça, nos anos de 2013 e de 2014, foram retiradas as seguintes conclusões:

- ✓ No ano 2013, o montante total que estas entidades tiveram de pagar a título de TA ascendeu os 76.658,38€, enquanto, em 2014, esse valor ascendeu a 106.187,91€, ou seja, em 2014, foram entregues ao Estado mais 29.529,53€ relativos a TA, do que em 2013;
- ✓ Em 2013, das 80 empresas presentes na amostra, apenas 17 apresentaram prejuízos para efeitos fiscais. Já em 2014, esse número cresceu para 18. Este facto também contribuiu para que tenha sido em 2014, que o Estado arrecadou mais receita relativamente ao agravamento de 10 pontos percentuais sobre as taxas de TA;
- ✓ Da amostra total, apenas 12 empresas não se encontraram sujeitas a TA em nenhum dos dois anos, o que corresponde a 15% da amostra em estudo;
- ✓ Relativamente à variação das TA, de 2013 para 2014, nas microentidades, esta aumentou cerca de 58,46%. Porém, as pequenas entidades, em 2014, pagaram mais 25,04% do que o montante pago em 2013 (ver quadro 11);
- ✓ São as pequenas entidades que, em média, pagam mais TA (ver quadro 11).

Quadro 11 - TA 2013/2014 nas empresas em estudo

	Δ da TA 2013/ 2014		TA paga em média por entidade	
	Valor	%	2013	2014
Microentidades	18.074,28 €	58,46 %	490, 74 €	777,63 €
Pequenas Entidades	11.455,25 €	25,04 %	2.690,70 €	3.364,54 €

Fonte: Elaboração própria

Face a estes resultados, podemos concluir que a reforma do IRC agravou os montantes suportados pelas micro e pequenas entidades, em estudo, a título de TA, tendo o impacto sido maior nas microentidades, que registaram uma variação positiva em mais do dobro do que as pequenas entidades.

2. Peso das TA no total do imposto sobre o rendimento a pagar pelas microentidades

Com a análise dos dados recolhidos, avaliámos, em primeiro lugar, o peso das TA no total do IRC liquidado efetivo²², para podermos comparar os resultados obtidos neste estudo com os resultados obtidos pelos dados estatísticos do portal das finanças presentes no ponto 5 do capítulo 1. Verificámos assim, que o peso das TA no total do IRC liquidado efetivo subiu novamente de 2013 para 2014, como podemos observar pelo gráfico 3.

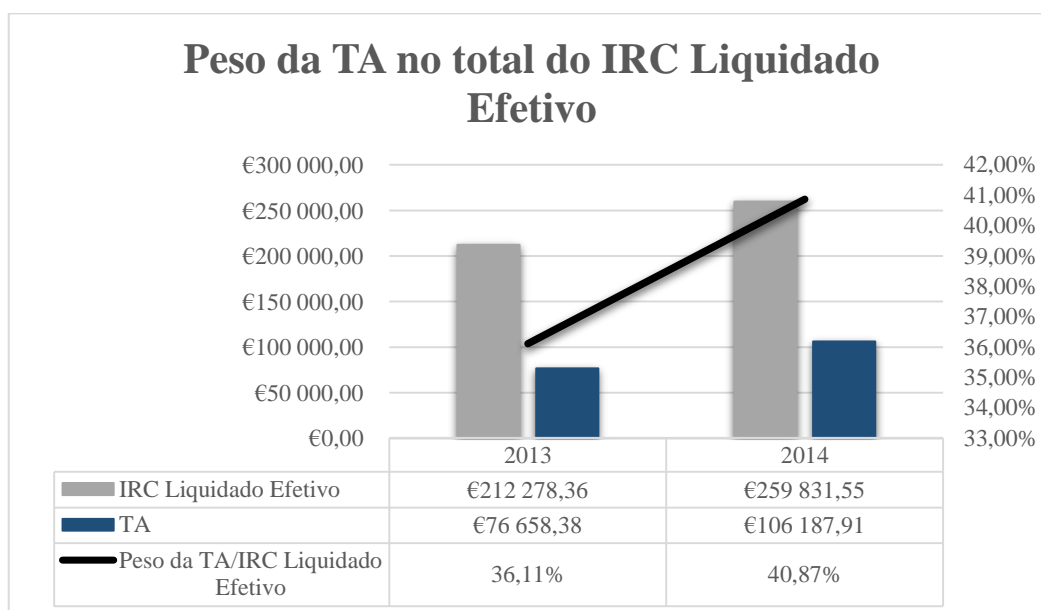
Em meados do mês de março de 2014, o primeiro-ministro português, Pedro Passos Coelho, enquanto falava para membros da comunidade portuguesa em Moçambique, afirmou que as perspetivas divulgadas pelo Banco de Portugal mostravam que o País iria conhecer, em 2014, uma recuperação económica bastante importante, tendo destacado o contributo da procura interna²³. Isto significa que ao fim de alguns anos de dificuldades, começaríamos a apresentar uma certa estabilidade e a contornar a crise económica.

²² Neste estudo, o montante do IRC liquidado efetivo é igual à coleta, uma vez que não nos foi possível recolher o valor dos pagamentos especiais por conta de cada entidade para chegarmos ao valor efetivo do IRC liquidado. Não obstante, consideramos que as conclusões que retiramos da comparação efetuada não são prejudicadas por essa limitação.

²³ Estas declarações foram publicados pelo Jornal Económico no dia 26 de março de 2014.

Disponível na internet: http://economico.sapo.pt/noticias/portugal-conhecera-recuperacao-bastante-importante-em-2014_189884.html. Consultado a 18-05-2016.

Gráfico 3 - Peso da TA no total do IRC liquidado efetivo



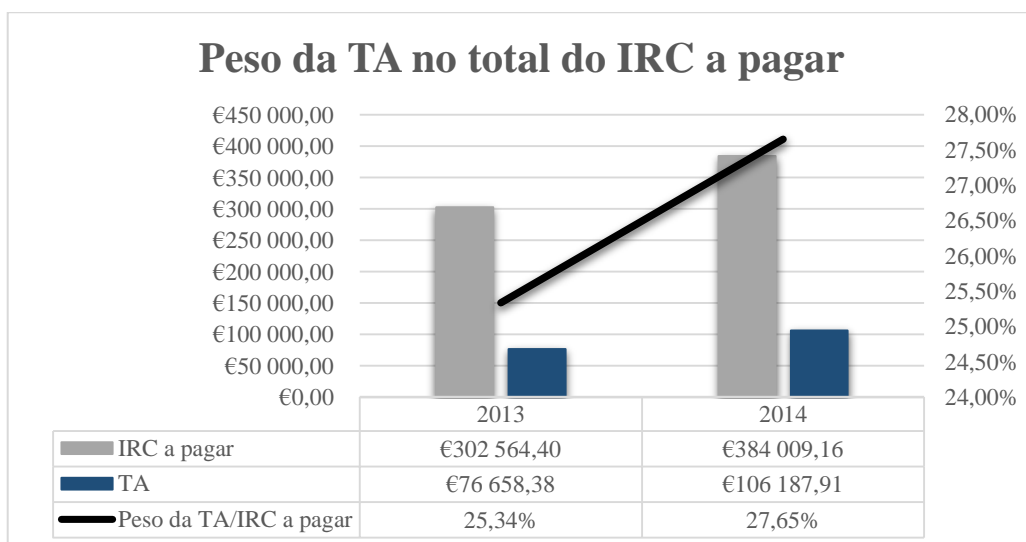
Fonte: Elaboração própria

Analisando ainda o gráfico 3, podemos concluir para a amostra em estudo, que as palavras citadas estavam, pelo menos em parte, corretas, uma vez que se verifica uma evolução positiva no total do IRC liquidado efetivo. Isto porque, este montante aumentou em 2014 cerca de 22,40% quando comparado com o mesmo montante em 2013. É de salientar que, em 2013, a taxa de IRC aplicada sobre a matéria coletável era de 25% e, em 2014, após a reforma do IRC, a mesma taxa passou a ser de 23%, passando ainda a existir, uma taxa de IRC reduzida de 17 % aplicável aos primeiros 15.000 € de matéria coletável (aplicando-se a taxa prevista de 23 % ao excedente), no caso dos sujeitos passivos que exercessem, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial, que fossem qualificados como pequena ou média empresa. Deste modo, mesmo com a redução de taxas, verificamos um aumento de receita para o Estado, no ano de 2014, o que mostra um crescimento do resultado fiscal para as empresas em estudo. Esta ideia pode ser reforçada se atendermos aos dados mostrados anteriormente no capítulo 1, em que o total o IRC liquidado efetivo vinha a decrescer desde 2008.

Nota-se assim, uma ligeira melhoria por parte das empresas em estudo, uma vez que, em 2014, apresentaram resultados fiscais superiores. Atente-se, contudo, que mesmo tendo o IRC liquidado efetivo destas entidades aumentado de 2013 para 2014, o peso das TA em relação a essa variável também aumentou. Isto significa que o valor das TA aumentou mais do que a proporção do aumento do IRC liquidado efetivo. Este cenário poderá continuar a dificultar a sustentabilidade destas empresas, isto porque 85% das empresas em estudo apresentam valores a pagar ao Estado de TA independentemente de terem obtido um resultado fiscal positivo.

De seguida apresentamos o peso da TA no total do IRC a pagar²⁴, para se conseguir obter uma visão mais generalizada do objeto em estudo, isto é, para conseguirmos ter a perceção da relevância dos montantes de TA entregues por estas empresas ao Estado, enquadrados no total do imposto a pagar.

Gráfico 4 – Peso da TA no total do IRC a pagar



Fonte: Elaboração própria

Do gráfico 4 podemos presumir que 2014 foi um ano de melhoria económica, uma vez que o Estado arrecadou com estas empresas um pouco mais de 80.000 € a título de IRC do que em 2013, que corresponde a um aumento de 26,92% (conforme quadro 12). O peso das TA no total do imposto também sofreu um aumento, já que subiu dos 25,34% para os 27,65%, de 2013 para 2014 respetivamente.

Quadro 12 - Montante de IRC a pagar

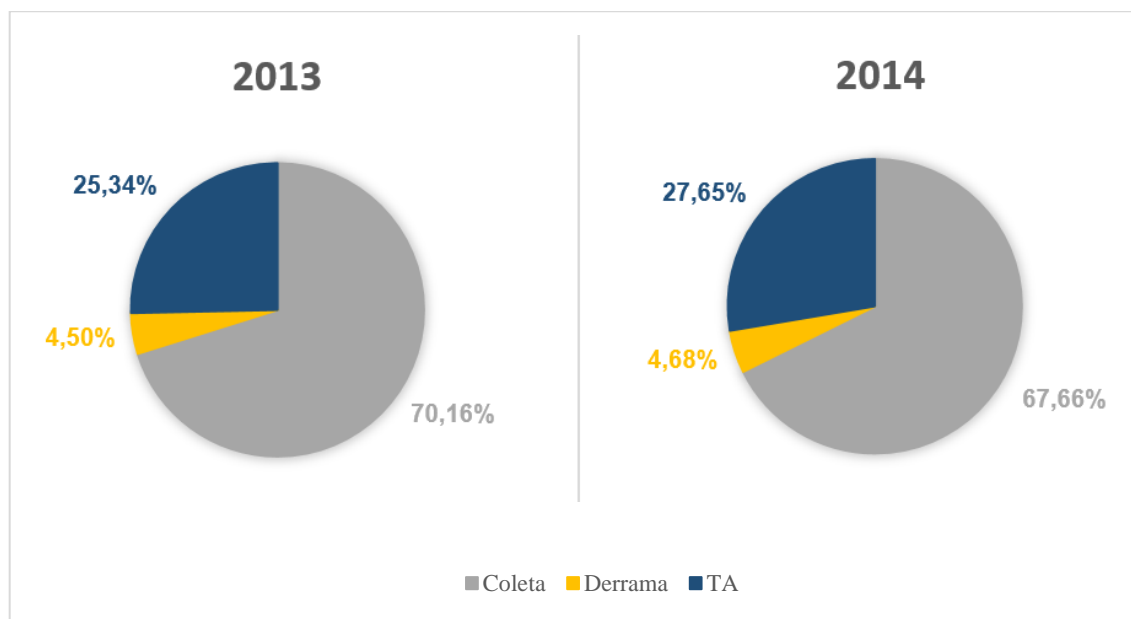
	2013	2014	Δ 2013/2014 em %
Coleta	212 278,36 €	259 831,55 €	22,40 %
Derrama	13 627,66 €	17 989,70 €	32,01 %
TA	76 658,38 €	106 187,91 €	38,52 %
(IRC a Pagar) TOTAL	302 564,40 €	384 009,16 €	26,92 %

Fonte: Elaboração própria

²⁴ O IRC a pagar é igual à soma da coleta com a derrama (municipal) e com as TA.

O quadro 12 também nos mostra que as três partes que compõem o IRC a pagar (coleta, derrama municipal e TA) verificaram um aumento, tendo a TA sido a variável que teve um maior incremento, o que reforça a nossa conclusão ao gráfico 3. Será curioso dividirmos essas três componentes por cada ano em estudo, para verificarmos a evolução do peso de cada uma delas. Para isso apresentamos de seguida o gráfico 5.

Gráfico 5- Peso das componentes que compõem o total do IRC a pagar



Fonte: Elaboração própria

Quando verificada a percentagem que cada componente tem no total do imposto a entregar ao Estado em cada ano, deparamo-nos com um aumento do peso da TA, como já foi realçado anteriormente. Porém, o peso da coleta no total do IRC a pagar desceu 2,5 pontos percentuais de 2013 para 2014, apesar de o montante da coleta a entregar ao Estado ser mais elevado em 2014. Isto deve-se a uma conjugação de dois fatores: i) redução da taxa nominal de IRC, apesar de em valores brutos ter-se registado um aumento da coleta – o que significa ter existido um aumento da matéria coletável, que mantendo-se a taxa geral de IRC o crescimento da coleta teria sido maior; ii) aumento das taxas de TA. Assim, podemos concluir, para a amostra em estudo, que efetivamente as TA têm cada vez mais peso no total de IRC a pagar ao Estado, sendo expetável que este peso possa aumentar ainda mais, em 2015, fruto das alterações introduzidas para os encargos com viaturas.

No primeiro ponto deste capítulo, concluímos que a variação das TA de 2013 para 2014 foi maior nas microentidades do que nas pequenas entidades. De modo a complementar essa conclusão, apresentamos de seguida o gráfico 6, onde é avaliado o peso da TA no total do IRC a pagar por tipo de entidade.

Gráfico 6 - Peso da TA no total do IRC a pagar por tipo de entidade



Fonte: Elaboração própria

Com base nos resultados obtidos, concluímos que o peso das TA no total do IRC a pagar, foi em ambos os anos maior nas microentidades do que nas pequenas entidades em estudo, sendo que estas últimas apresentaram um ligeiro decréscimo do peso das TA no total de imposto a pagar, de 2013 para 2014, enquanto nas microentidades esse peso aumentou, cerca de, 6 pontos percentuais entre os dois anos.

Tendo em atenção o cálculo utilizado para determinar o peso da TA no total do IRC, sendo ele: $TA / (Coleta + Derrama + TA)$, foram encontradas as seguintes explicações para o sucedido:

- ✓ Em primeiro lugar, e como já tínhamos constatado anteriormente, o valor das TA aumentou significativamente de 2013 para 2014, tendo sido as microentidades em estudo a contribuir mais para esse aumento (registou um variação de 58,46%; *vide* quadro 11);
- ✓ Outra explicação para o sucedido é que, na amostra em estudo, em ambos os anos existiram mais microentidades a apresentar prejuízo fiscal do que pequenas entidades, sofrendo a consequência da penalização de 10 pontos percentuais nas taxas de TA. Em 2013, cerca de 20,63% das microentidades em estudo apresentaram prejuízo fiscal, tendo essa percentagem aumentado para cerca de 23,81%, em 2014. Por conseguinte, neste último ano, em quase $\frac{1}{4}$ das microentidades em estudo, os encargos com TA tiveram um peso de 100% do montante total de IRC a pagar ao Estado. Relativamente às pequenas entidades, foi, em 2014, que houve menor número de entidades a apurar prejuízo fiscal, tendo apenas 17,65% das pequenas entidades em estudo apurado resultado fiscal negativo nesse ano.
- ✓ Por último, o valor da derrama municipal²⁵ também contribuiu para a obtenção destes resultados, uma vez que existem várias microentidades em estudo a beneficiar

²⁵Esta derrama corresponde a uma taxa que incide sobre o lucro tributável do período e é receita dos municípios. A taxa geral pode ascender até 1,50%, podendo coexistir uma taxa reduzida de derrama para empresas com volume de negócios inferior a 150 000 €, no exercício anterior, ou mesmo uma isenção total.

de taxas de derrama reduzidas e de isenções de taxa no ano de 2014, como podemos constatar pelo quadro 13, o que não acontece com as pequenas entidades. Deste modo, como a taxa de derrama para algumas das microentidades diminuiu e as taxas de TA aumentaram, foi mais um fator a contribuir para que o peso das TA no total do IRC a pagar fosse maior para estas entidades.

Quadro 13 - Microentidades com benefícios na derrama no ano de 2014

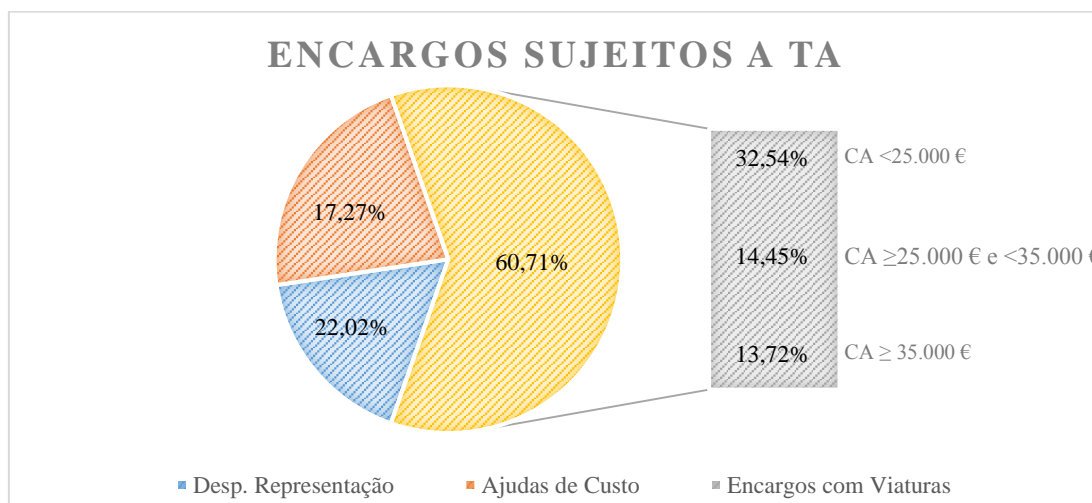
	% da amostra de Microentidades
Isenção total	4,76 %
Taxa Reduzida	20,63 %
Redução da taxa de 2013/2014:	
-0,1 %	15,87%
-0,5 %	1,59%
-0,8 %	3,17%
TOTAL	25,40 %

Fonte: Elaboração própria

3. Despesas mais significativas sujeitas a TA em 2014

Relativamente às despesas que têm um impacto mais significativo no montante total dos encargos sujeitos a TA, os resultados dividem-se em 3 tipos de despesas. Em primeiro lugar encontram-se os encargos com viaturas, em segundo as despesas de representação e em terceiro as ajudas de custo, como expressa o gráfico 7.

Gráfico 7- Encargos sujeitos a TA em 2014



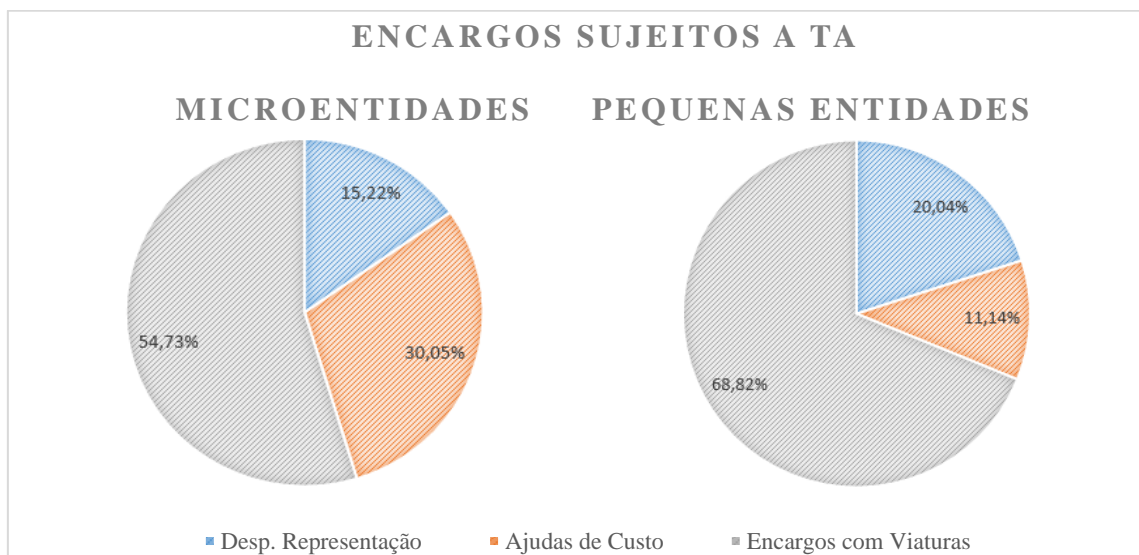
Fonte: Elaboração própria

Concluimos assim, relativamente à amostra em estudo, que são os encargos com viaturas o tipo de despesa que as empresas mais efetuam. Por outras palavras, os encargos com viaturas representam cerca de 60,71% dos que originam pagamento de TA. As viaturas com custo de aquisição inferior a 25.000 € são as que têm o maior peso no total deste tipo de encargo, bem como no total de todas as despesas sobre as quais incide esta tributação. Retenha-se que corresponde a 32,54%, sendo a segunda situação as despesas de representação com cerca de 22%.

Analisando as despesas que têm um impacto mais significativo no montante total dos encargos sujeitos a TA por tipo de entidade, o cenário mantém-se igual, ou seja, continuam a ser os encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletos os que têm maior preponderância. Quanto às despesas de representação, estas são mais utilizadas pelas pequenas entidades do que pelas microentidades. Por outro lado, as ajudas de custo são mais utilizadas nas microentidades em estudo do que nas pequenas entidades, como podemos observar no gráfico 8.

Face aos resultados obtidos, podemos afirmar que existem indícios de que os encargos com viaturas são os que têm significativamente maior peso no total das TA das entidades que compõem a amostra em estudo.²⁶

Gráfico 8 - Encargos sujeitos a TA, em 2014, por tipo de entidade



Fonte: Elaboração própria

²⁶ No ponto 5 do capítulo 1 levantámos a hipótese seguinte: *As TA relativas aos encargos com as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletos são as que têm mais peso no total a pagar de TA, em sede de IRC, por cada entidade.* Apesar do estudo não ter como objetivo testar esta hipótese, a nossa conclusão baseia-se na análise de valores absolutos e relativos. Por isso, apenas podemos afirmar que existem indícios da preponderância ser significativa. Um estudo com outros objetivos e que privilegie outro tipo de metodologia poderá testar estatisticamente esta hipótese e concluir se estes indícios se verificam ou não.

É expetável que, para o ano de 2015, haja um reforço de posição dos encargos com viaturas como fonte de receita do Estado via TA. Isto porque o campo de incidência desta tributação nos encargos com viaturas foi aumentado, sendo que a partir desse ano vão passar a ser tributadas autonomamente algumas viaturas ligeiras de mercadorias.

4. TA pagas pelas microentidades *versus* TA pagas pelas pequenas entidades

Ao longo deste capítulo fomos analisando os pontos de contacto e de afastamento entre as microentidades e as pequenas entidades acerca das TA. Neste ponto pretendemos sistematizar essa comparação. Assim:

- ✓ Começámos por constatar que as pequenas entidades, em média, entregam ao Estado mais imposto a título de TA do que as microentidades (quadro 12);
- ✓ Porém, foi nas microentidades que as alterações introduzidas nesta temática pela reforma do IRC tiveram mais impacte, tendo-se registado um crescimento relativo superior nestas entidades (58,46%) quando comparadas com as pequenas entidades (25,04%) (quadro 12);
- ✓ Na amostra em estudo, as microentidades apresentam um peso de TA no total de IRC a pagar maior do que as pequenas entidades. Acresce que, reforçando a nota anterior, nas microentidades este peso aumentou de 2013 (26,05%) para 2014 (32,20%). Nas pequenas entidades as TA, em ambos os anos, representam pouco mais de 24% do imposto sobre o rendimento do período (gráfico 6).
- ✓ No ano 2014, em ambos os tipos de entidades, os encargos com viaturas são o item que mais contribui para o pagamento de TA, com um peso relativo maior nas pequenas do que nas microentidades (68,82% vs. 54,73%). Porém, as despesas de representação e as ajudas de custo têm um posicionamento diferente neste tipo de empresas. Assim, as ajudas de custo são a segunda maior despesa nas microentidades (em termos relativos têm um peso no bolo das TA de quase três vezes mais do que nas pequenas entidades – 30,05% vs. 11,14%). Nas pequenas entidades são as despesas de representação que ocupa o segundo lugar (gráfico 8).

Como se tratam de entidades com dimensões diferentes, juntámos a esta análise o quadro 14. Este pretende mostrar a relação percentual do gasto de imposto entre as microentidades e as pequenas entidades, nos dois períodos em análise. Para o efeito, foram analisados valores médios obtidos por cada tipo de entidade no período de 2013 e 2014. Verifica-se que em termos do imposto sobre o rendimento do período (IRC a pagar), as microentidades suportaram, em ambos os períodos, cerca de 17% dos valores correspondentes às pequenas entidades. Se neste campo não há variação, tal já não se verifica quando isolamos as TA.

Neste âmbito, as microentidades passaram de pouco mais de 18% para quase 24% dos valores pagos pelas pequenas entidades. Por conseguinte, reforçamos a nossa posição de que as alterações introduzidas em matéria de TA com a reforma do IRC penalizaram mais as microentidades do que as pequenas entidades.

Quadro 14- Relação entre as Micro e as Pequenas Entidades

	IRC a Pagar		TA	
	2013	2014	2013	2014
Microentidades	1 883,84€	2 414,98€	490,74€	777,63€
Pequenas Entidades	10 816,62€	13 639,25€	2 690,70€	3 364,54€
Micro/ Pequenas Entidades	17,42%	17,71%	18,24%	23,77%

Fonte: Elaboração própria

5. Posicionamento dos entrevistados sobre as TA

Como referimos no início deste capítulo, para recolhermos o testemunho de agentes conhecedores do assunto, objeto do nosso estudo, recorreremos à entrevista.

A1) As TA e a sua origem

Quando questionados sobre a causa da origem da TA, todos os entrevistados, consideraram que as TA foram criadas como uma norma antiabuso.

Para DF3, as TA quando foram introduzidas tinham a intenção de tributar alguns gastos de uso privado, que acabam por ser um rendimento não declarado do trabalho dependente e não uma despesa da entidade.

No seguimento desta ideia, alguns entrevistados (CC1, CC2, DF2, DF3, RAD1, RAD2, RAD3, RE1 e RE3) referem que a TA serve para tributar rendimentos em espécie do trabalho dependente que não são declarados. O entrevistado RAD2 acaba por afirmar que se não fossem as TA havia muito rendimento encapotado que nunca seria tributado.

Nas opiniões de CC2, DF2 e RE3, o Estado atuou de forma correta ao introduzir as TA na lei portuguesa.

Por outro lado, RE1 é da opinião que para as microentidades não deveriam existir TA, justificando-se com a impossibilidade de haver uma separação entre a empresa e a vida pessoal, garantindo que neste tipo de entidades os gerentes deixam de ter vida privada.

Por último, relativamente à TA, RE2 considera que se trata de uma dupla tributação na medida em que as empresas já pagam IRC pela sua performance (obtida pela dedução ao rendimentos das despesas efetuadas), como ainda têm de pagar as TA.

Quanto à segunda parte da questão, maioria dos entrevistados referem que estamos realmente perante incoerência do que diz respeito às TA, visto que elas tributam a despesa e não o rendimento das empresas, com a exceção de DF3. Este refere, que a TA acaba por tributar rendimentos ocultos.

Na nossa opinião, as TA foram realmente criadas como uma norma antiabuso, tanto com o intuito de levar as empresas a não efetuar este tipo de despesas em elevado montante, como também por existir alguma desconfiança por parte do Fisco de quem realmente usufrui daqueles gastos, se é a empresa ou se é quem faz parte dela. No que diz respeito à incoerência existente no CIRC, ela na verdade existe, mas no nosso ponto de vista não poderia ser de outra forma, pois se não existissem TA haveriam muito mais despesas deste tipo registadas na contabilidade da empresa, que não constituíam despesa da empresa.

A2) O aumento constante das taxas de TA e o alargamento do seu campo de incidência

Relativamente aos aumentos constantes das taxas de TA e ao alargamento do seu campo de incidência as opiniões foram unânimes. Para os entrevistados, o Estado tem utilizado as TA como meio de arrecadação de receita bastante eficaz, tendo sido apresentados os seguintes argumentos:

- ✓ Para os entrevistados CC1, os impostos são a principal fonte de receita do Estado, e quando este se apercebe que um imposto não está a render o pretendido, têm que arranjar forma ou outro meio para arrecadar receita. Deste modo, considera que as TA têm sido aumentadas pelo simples facto de a aplicação da taxa base de IRC já não ser suficiente para obter a receita pretendida, ou seja, de ano para ano o Estado tem vindo a receber menos a título de IRC propriamente dito, aumentando em contrapartida as taxas de TA para equilibrar a balança.
- ✓ No ponto de vista de CC2 e DF3, a TA foi um bom meio que o Estado encontrou para arrecadar receita, pois uma empresa independentemente dos resultados fiscais apurados, ou seja, de apurar lucro ou prejuízo, terá sempre que suportar despesas que dão origem ao pagamento de TA.
- ✓ Na opinião de DF2, se o objetivo das TA não fosse a arrecadação de receita, o Estado deixaria abater o remanescente dos PEC às TA, e tal não acontece.

- ✓ Por sua vez, RAD1, RAD2 e RAD3, referem que qualquer imposto quando criado serve para trazer receita ao Estado.

Por sua vez, apenas os entrevistados RAD1, RAD2 e RAD3, consideraram – julgamos fruto da sua atividade profissional, com um conhecimento mais profundo da realidade empresarial – que apesar do Estado estar a utilizar as TA como meio de arrecadação de receita, estas continuam a ter a mesma intenção que tinham inicialmente, ou seja, continuando a funcionar como uma norma antiabuso, evidenciando, dois deles, as seguintes razões:

- ✓ Segundo RAD1, por o Fisco saber da existência de certas fugas por parte das empresas, e por saber que estas aproveitam as lacunas da lei, é que se tem aumentado constantemente as taxas e o campo de incidência das despesas, de modo a evitar essas fugas.
- ✓ Na opinião de RAD3, estes aumentos têm também o intuito de incentivar as empresas a não apresentarem estas despesas, mas sim a declararem estes rendimentos a quem efetivamente os usufruiu.

Em síntese, os entrevistados, à exceção de três, consideram que as TA já não têm a finalidade antiabuso que tinham inicialmente, passando a ser um meio que gera sempre receita para o Estado. Por outro lado, os três RAD consideram que as TA continuam a ser uma norma antiabuso, ao mesmo tempo que são uma fonte de arrecadação de receita para o Estado.

No nosso entender, tal como argumentaram CC1, RAD1, RAD2 e RAD3, os impostos quando criados têm como principal finalidade a arrecadação de receita, e as TA não são exceção à regra. Deste modo, somos da opinião que para além de serem uma norma antiabuso são também um meio de arrecadação de receita.

B1) O aumento de 10 pontos percentuais às taxas de TA, no caso de apuramento de prejuízo fiscal

Quanto ao aumento de 10 pontos percentuais às taxas de TA, no caso de apuramento de prejuízo fiscal, as opiniões dividiram-se. Os entrevistados CC2, DF2 e DF3 não estão a favor deste aumento, porque, sendo demasiado injusto e prejudicial para as empresas, existem outros mecanismos que já estão instalados para verificar se os prejuízos que as empresas apresentam são reais ou artificiais, nomeadamente:

- ✓ Se as empresas apresentarem prejuízos fiscais mais de três anos consecutivos ficam sujeitos a uma inspeção especial; e,
- ✓ Ficam, também, sujeitos à inversão do ónus da prova.

Por outro lado, os entrevistados RAD1, RAD2 e RAD3 concordam com este aumento, salientando-se ainda que, para RAD 2, este aumento deveria ser ainda maior, pois na sua opinião não está correto uma entidade que apura prejuízos fiscais apresentar despesas que

na sua génese não são consideradas despesas ou gastos da entidade, mas sim de quem está na entidade.

Os entrevistados CC1 e CC3 são da opinião que este aumento funciona como um meio de arrecadação de receita extra para o Estado, uma vez que este acaba por ter uma benesse por as empresas apresentarem esse prejuízo fiscal.

Na opinião dos representantes das empresas em estudo (RE1, RE2 e RE3), se a ideia da AT é, se não existe rendimentos não podem existir despesas deste tipo, entende-se o aumento. Contudo, afirmam que o critério para a majoração destes 10 pontos percentuais quando é verificado um prejuízo fiscal deveria ser outro, razão pela qual não são a favor deste aumento. O entrevistado RE2 dá o exemplo de em 2011, quando Portugal entrou num enorme ciclo recessivo de crise económico-financeira, muitas empresas não resistiram e passaram de um resultado positivo para um resultado negativo, e esse prejuízo não está relacionado com as despesas que originam o pagamento de TA. No seguimento desta ideia, RE1 e RE3 dão também o exemplo de muitas vezes as empresas em determinado ano terem efetuado muito investimento, ou se apresentaram uma grande quebra nos inventários ou mesmo porque foram apuradas perdas por imparidade aceites nesse período de elevado montante, estas irão acabar por não conseguir obter lucro nesse período, acabando por ser penalizada com este aumento, enquanto deveria ser apoiada.

Por último, o entrevistado DF1 não tem uma opinião formada sobre este aumento. O único argumento que encontra para esta problemática é pelo facto de muitas vezes as empresas apurarem prejuízos fiscais artificiais, devido ao registo de despesas de elevado montante que não são essenciais para a empresa ou muita das vezes nem são das empresas, mas sim dos órgãos sociais delas. DF1 salienta ainda, que este aumento vai contra a nossa legislação no que se refere ao princípio da capacidade contributiva.

Condensando, temos apenas RAD1, RAD2 e RAD3 que são a favor deste aumento de 10 pontos percentuais às taxas de TA para as entidades que apurem prejuízo fiscal em determinado período. Opostamente, os restantes entrevistados, não são a favor deste aumento, e consideram-no um meio extra de arrecadação de receita por parte do Estado.

No nosso entender, este aumento é excessivo e não se torna o mais correto para as empresas, pois para além de terem apurado prejuízo ainda têm de suportar taxas de tributação agravadas. Para nós, esta é uma política demasiado agressiva que vem mais uma vez prejudicar a competitividade nacional.

B2) As TA são prejudiciais para as microentidades

No respeitante ao impacte que as TA têm nas microentidades, a grande parte dos entrevistados (CC1, CC3, DF1, DF3, RE1, RE2 e RE3) são da opinião que são estas empresas as que acabam por ser mais prejudicadas com a TA.

Para além de ser da opinião que as TA são prejudiciais para as microentidades, o entrevistado CC3, assim como RE1, afirma que a carga fiscal que incide sobre estas empresas é um entrave ao investimento e à sua competitividade.

O entrevistado DF1 refere que ao longo do tempo as microentidades têm mostrado uma grande capacidade de adaptação e como as TA não são uma novidade, estas empresas já estão preparadas e familiarizadas com este tipo de tributação, pelo que na sua opinião este não se torna muito prejudicial para as entidades referidas.

Por sua vez, RAD2 acredita que para algumas das empresas de menor dimensão as TA sejam prejudiciais, mas salienta que para a grande parte delas não será o caso.

Opostamente às opiniões dadas pelos outros entrevistados, RAD1 e RAD3 não concordam que as TA prejudiquem as microentidades. Para estes dois entrevistados as empresas só têm que optar por não fazer despesa que dê origem ao pagamento de TA, assim nunca serão prejudicadas pelas taxas de TA.

Por último, o entrevistado CC2 refere que na sua opinião é difícil responder a esta questão com precisão, visto que depende de muitos fatores. Ainda assim, salienta que uma empresa que está a passar por um mau período, não poderá apresentar um valor de despesas de representação altíssimo ou mesmo de encargos com viaturas. Para este entrevistado tem que haver gestão de tesouraria por parte das empresas.

Na nossa opinião, um imposto extra torna-se sempre prejudicial para qualquer empresa e, em especial, para as de menor dimensão. As TA como tributam a despesa em vez do rendimento, acabam, no nosso entender, por ser um imposto bastante prejudicial para as microentidades, dado poderem ser uma das causas que dificulta o investimento e a competitividade destas empresas, como referiram os entrevistados CC3 e RE1.

C1) Taxas de TA diferenciadas para cada tipo de entidade

Face a esta questão sobre a implementação de taxas de TA diferenciadas por cada tipo de entidade, as respostas dos entrevistados foram diversificadas.

Esta distinção não foi bem encarada pela maioria dos entrevistados. Apenas CC1 encontrou alguma vantagem em ser aplicada esta diferenciação nas taxas de TA, pois da mesma forma que o SNC diferencia as micro e pequenas empresas, o Fisco também o deveria fazer.

No seguimento desta ideia, os entrevistados DF1 e RE2, apesar de concordarem que seria uma boa opção haver esta diferenciação, são da opinião que seria uma medida de difícil implementação, para além de DF1 referir que tal medida iria contra a Constituição da República Portuguesa. No ponto de vista destes dois entrevistados, seria mais justo existir uma tributação idêntica à do IRS com taxas progressivas:

- ✓ Que funcionariam, para o entrevistado DF1, face ao total das despesas quantificadas como TA, ou seja, quanto maior fosse o total dessas despesas maior seria a taxa de TA aplicada;
- ✓ Por outro lado, para RE2 seria quanto mais se ganha (neste caso, quanto mais rendimentos se obtém) mais se tributa esse tipo de despesas.

A diferenciação das taxas de TA das micro para as pequenas entidades, na opinião de CC3 e RE1, poderia desvirtuar um pouco a nível da própria concorrência e complicar em termos contabilísticos e fiscais, razão pela qual ficaram reticentes quanto a esta proposta.

Por outro lado, CC2 alertou que não seria muito correto, principalmente estando em causa questões fiscais, particularizar apenas quanto a determinados aspetos. Isto acabaria por conduzir a um desaceleramento do crescimento económico do país, já que na opinião do entrevistado, se esta medida fosse implementada, iriam existir muitas empresas no limiar e dificilmente ultrapassariam o limite estabelecido para não subirem de patamar, pois caso subissem teriam as taxas de tributação mais elevadas.

Os restantes entrevistados (DF2, DF3, RAD1, RAD2, RAD3 e RE3) não concordam com a diferenciação proposta. Para os entrevistados DF2 e RAD1, a criação de outro regime não seria benéfico nem faria sentido, uma vez que já existe o regime simplificado de IRC que estabelece a não aplicação de determinados números das TA. Quanto aos entrevistados DF3 e RE3, argumentam que como as TA são aplicadas com uma única taxa percentual por tipo de despesa, acaba por ser proporcional; desse modo, quanto maior a empresa e quanto maior o volume de negócios apresentado, presume-se que também seja maior o valor apresentado de despesas sujeitas a TA.

Sintetizando, temos CC1 que via vantagem em existir diferenciação nas taxas de TA por tipo de entidade, enquanto os entrevistados CC2, DF1, RE1 e RE2 apesar de serem também da opinião que seria uma boa opção, revelam que esta medida teria dificuldades de implementação. Por outro lado, os restantes entrevistados (DF2, DF3, RAD1, RAD2, RAD3 e RE3) discordaram com a proposta apresentada por diversas razões.

Se numa primeira fase encarámos que seria uma boa opção existirem taxas de TA diferenciadas por tipo de entidade, após a análise das respostas obtidas juntos dos entrevistados, concluímos que tal medida seria de complexa implementação, para além de vir retardar o crescimento económico, como referido por CC2.

C2) Existência de um limite para este tipo de encargos, só havendo lugar à TA no caso de ser ultrapassado

No que respeita à proposta de criação de um limite para os tipos de encargos que estão sujeitos a TA, e só no caso de ultrapassado haver lugar a este imposto, obtivemos dois tipos de opiniões opostas. Os entrevistados DF3 e RAD1 são contra a proposta apresentada,

justificando-se, RAD1 que nenhuma das despesas que constam no artigo 88º do CIRC são essenciais para as empresas desenvolverem a sua atividade e, DF3 que não via necessidade nem mesmo coerência para a criação deste limite. Por outro lado, os restantes entrevistados são a favor da criação deste limite com algumas ressalvas:

- ✓ Para CC2, só deveria existir esse limite para os encargos que são efetivamente essenciais para a entidade;
- ✓ O entrevistado DF2, assim como R3, são da opinião que há que ter em atenção as despesas que dão origem ao pagamento de TA para a criação deste limite. Os referidos entrevistados referem que qualquer empresa suporta encargos com viaturas ou despesas de representação, pelo que nestes casos poderia ser introduzido o referido limite. Contudo, salientam tal não seria aplicável para as despesas confidenciais. Isto porque, se assim fosse, iria sair todos os anos dinheiro das empresas até ao limite que fosse aceite, sem haver qualquer tipo de justificação para a sua saída, nem qualquer tipo de tributação sobre aquele que acaba por ser um rendimento de alguém.
- ✓ A principal preocupação dos entrevistados RAD2 e RE1 é de como seriam implementados esses limites. Para estes, a melhor opção seria através de uma percentagem em função dos rendimentos ou do volume de negócios obtidos no período. Porém, RAD2 é da opinião que esta proposta é de difícil implementação.
- ✓ Por último RAD3, apesar de concordar que seria uma boa opção, reforça a ideia que haveriam sempre empresas a utilizar esses limites com despesas de cariz familiar.

Resumindo, a maior parte dos entrevistados concordam com a proposta apresentada, visto que são da opinião que algumas das despesas presentes no artigo 88º do CIRC são indispensáveis às empresas, deixando a observação que esse limite não deveria existir para as despesas confidenciais ou não documentadas. Convém ainda referir que os entrevistados DF1 e RE2 evidenciaram duas situações de existência deste limite nas TA. O entrevistado DF1 revela que antigamente existia um limite que era aceite para as despesas de representação e quando ultrapassado, seria acrescida a diferença ao lucro tributável, o que na sua opinião era o mais justo para as empresas. Já o entrevistado RE2 chama à atenção para o caso das gratificações a órgãos sociais, onde já existe um limite indexado à renumeração anual, concordando que poderia existir um sublimite em algumas das alíneas do artigo das TA.

Na perspetiva de CC3, a TA poderá no futuro ser abolida, uma vez que com a informatização avançada que o Fisco tem vindo a implementar e com o sistema a funcionar devidamente, conseguirá fiscalizar as empresas e detetar indícios de fraude e de evasão fiscal.

Por último, defendemos a criação deste limite para algumas das despesas sujeitas a TA, na mesma linha de pensamento que os entrevistados DF2 e R3. Na nossa opinião, as TA acabam por prejudicar, indiretamente, as empresas de menor dimensão, pelo que a criação deste limite iria contribuir para o crescimento delas, visto que não iriam ter que pagar tanto a título de IRC no final do ano.

6. Propostas para a redução dos encargos com TA

Atendendo aos resultados anteriormente alcançados, apresentamos de seguida algumas propostas para as microentidades. Assim, vamos abordar a redução das TA em duas perspetivas:

1. Planeamento fiscal das entidades;
2. Alterações à legislação.

6.1. Planeamento fiscal das entidades

Sendo os encargos com viaturas as que mais contribuem para o pagamento de TA, sugerimos aos sujeitos passivos um adequado planeamento fiscal, tendo em conta o quadro legal das TA. Para isso, entendemos que a melhor forma de “poupar”, ou atenuar o impacto destas no IRC, é evitar esse tipo de despesas, ou seja, disciplinar os consumos ou gastos das entidades. Para isso elencamos situações sobre as quais não incide TA ou incide a taxas mais reduzidas, para que as empresas reduzam este encargo fiscal:

- ✓ Incentivar a compra de viaturas movidas a energia elétrica ou viaturas ligeiras de mercadorias não enquadradas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do código do imposto sobre veículos (por exemplo, adquirir as chamadas viaturas comerciais);
- ✓ Incentivar a compra de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, com valores de aquisição inferiores aos limites fiscalmente aceites para efeitos de depreciações, ou seja, viaturas do 1.º escalão que dão origem ao pagamento mais reduzido de TA;
- ✓ Depreciar as viaturas por prazos mais longos, ou seja, depreciar à taxa mínima. Deste modo, o gasto de depreciação da viatura continua a ser fiscalmente aceite e acaba por ter uma TA mais baixa;

Quanto aos outros tipos de despesas que dão origem ao pagamento de TA, sugerimos às microentidades para que possam reduzir o seu encargo:

- ✓ Quanto às ajudas de custo, as empresas devem incentivar o uso de viatura própria dos colaboradores e o respetivo pagamento dos quilómetros percorridos, assim como, também devem incentivar a elaboração de acordos, por escrito, com os trabalhadores para a atribuição de veículo como rendimento em espécie;
- ✓ Ao nível das despesas não documentadas ou das despesas de representação, as empresas devem mesmo tentar não efetuar este tipo de despesa, para que não se sujeitem ao pagamento de TA.

Ainda que algumas das sugestões apresentadas possam ser de difícil implementação, como por exemplo, a aquisição de uma viatura movida a energia elétrica por parte de uma microentidade, visto que será bastante improvável este tipo de empresas tenha disponibilidade monetária para essa aquisição, julgamos ser possível diminuir a carga fiscal

relativa às TA, através de outras medidas aqui apresentadas, que privilegia gastos e consumos sustentáveis do ponto de vista monetário.

6.2. Alteração à legislação

A revisão da literatura efetuada, os resultados obtidos da análise dos dados das empresas e os contributos recolhidos através das entrevistas, permitem-nos concluir que o regime das TA no CIRC tornou-se uma política demasiado agressiva e que prejudica as empresas de menor dimensão e, por conseguinte, a competitividade nacional. Com efeito, consideramos que deveriam ser efetuadas as seguintes alterações à lei:

- ✓ Assim como referiram Mesquita (2014) e Silva (2011), consideramos que as taxas de TA devem ser revistas em baixa e que o aumento dos 10 pontos percentuais às taxas de TA no caso de prejuízo fiscal é excessivo e, na nossa opinião, deveria mesmo ser abolido. Isto porque, como referiram os entrevistados CC2, DF2 e DF3, já existem mecanismos instalados para verificar se os prejuízos que as empresas apresentam são reais ou artificiais. Com isto, as microentidades acabam por sair bastante prejudicadas, pois para além de terem apurado prejuízo ainda vêm as suas taxas de tributação agravadas por isso;
- ✓ Passar a ser dedutível o PEC em crédito ao valor das TA, como referiu o entrevistado DF2. Com isto, o Estado mostraria que existe um único imposto e não dois (IRC e TA), passando a TA a ter, única e exclusivamente, o seu carácter antiabusivo;
- ✓ Como referiu DF2, existe o regime simplificado de IRC que apresenta benefícios em relação às TA. Contudo, somos da opinião que este regime não está a ser devidamente aproveitado, nem é proveitoso para as entidades, visto que nenhuma das microentidades em estudo optou por adotar tal regime. Por conseguinte, entendemos, que seria uma boa opção estender o normativo das TA que vigora no regime simplificado a todas as microentidades consideradas como tal por lei;
- ✓ Por último, e em alternativa à proposta anterior (visto que não é possível implementar as duas medidas em simultâneo), defendemos a criação de um limite para algumas das despesas sujeitas a TA, como foi abordado na última questão da entrevista. Deveriam ser abrangidas por este limite, as despesas de representação e os encargos com viaturas do 1º escalão sujeitas a TA, uma vez que achamos que maior parte destas despesas apresentadas pelas empresas, são efetivamente necessárias para o desenvolvimento da atividade, assim como, são necessárias para promover o produto ou serviço que estão a comercializar. As outras despesas que dão origem ao pagamento de TA, como por exemplo, as despesas não documentadas e as ajudas de custo pagas acima dos limites aceites e/ou sem mapa itinerário, consideramos que devem continuar a ser tributadas à mesma taxa, uma vez que são efetivamente um meio de arrecadação de receita por parte de quem usufrui delas. Na nossa opinião a melhor opção para estabelecer o limite, seria através de uma percentagem em função do volume de negócios obtidos no período, como acontece com os donativos.

Conclusões

A principal finalidade deste estudo prendeu-se em avaliar e questionar o regime da TA, centrando a problemática nas microentidades. Assim, o desenvolvimento da nossa investigação pretendeu alcançar os objetivos seguintes: i) analisar o impacto das TA nas microentidades por força da reforma do IRC; ii) avaliar o peso das TA no total do imposto sobre o rendimento a pagar pelas microentidades; iii) identificar as despesas que mais contribuem para o montante total dos encargos sujeitos a TA; iv) comparar o encargo com as TA entre micro e pequenas entidades; v) perceber a opinião de diversas personalidades, da área da contabilidade e fiscalidade e de representantes das entidades em estudo, sobre as TA.

Para concretizar estas metas decidimos realizar uma pesquisa essencialmente de base documental, tendo efetuado, por último, entrevistas individuais a CC, docentes da área da fiscalidade, representantes das finanças e representantes das empresas em estudo, com o objetivo de percebermos a opinião destes sobre a temática em estudo.

As TA quando foram criadas, num primeiro momento, visavam sobretudo penalizar ou desincentivar certos tipos de consumos ou gastos de natureza pessoal. Por outras palavras, pretendiam tributar gastos efetuados na vida particular, que facilmente poderiam ser imputados aos sujeitos passivos, tendo um caráter antiabusivo. Mais recentemente, sobretudo a partir de 2008, tem-se verificado um aumento significativo das taxas de TA, bem como um aumento da incidência das mesmas, o que tem proporcionado um aumento da receita fiscal.

No entanto, a adição e manutenção das TA no CIRC não tem sido pacífica, pois estas incidem sobre despesas ou gastos e não sobre os rendimentos ou lucro real dos sujeitos passivos, tal como consta nas normas de incidências do IRC (artigo 1º do CIRC). Por essa razão podemos apontar algumas falhas no regime, que se apresentam como incoerências, mas, no entanto, consideramos que não põem em causa existência desta tributação.

Na nossa opinião, assim como na opinião dos profissionais ouvidos, o legislador procedeu corretamente ao criar as TA como uma norma antiabuso, tanto com o intuito de sensibilizar as empresas a não efetuar este tipo de despesas em elevado montante, como também por existir alguma desconfiança por parte do Fisco de quem realmente usufrui daqueles gastos, se é a empresa ou se é quem faz parte dela.

No que diz respeito à incoerência existente no CIRC, esta na verdade existe, e no nosso ponto de vista não poderia ser de outra forma. Isto porque, como vimos nas entrevistas efetuadas, há consenso que essas despesas, que dão origem ao pagamento de TA, traduzem rendimentos de alguns trabalhadores, acabando as TA por estar a tributar rendimentos. O problema é que são as empresas que acabam por ser tributadas pelos rendimentos das pessoas singulares, e por isso não estão a ser tributadas pelo lucro real.

Quando questionados com o aumento constante e o alargamento das TA, grande parte dos entrevistados considerou que as TA já deixaram de ter a finalidade inicial, para passarem a ser unicamente um meio de arrecadação de receita para o Estado, com a exceção de três entrevistados. Estes últimos, tal como nós, consideram que as TA continuam a ser uma norma antiabuso, ao mesmo tempo que são um meio de arrecadação de receita para o Estado.

Inicialmente, analisamos em pormenor os sete tipos de TA enunciadas no CIRC, tendo em conta o seu enquadramento fiscal e as taxas aplicáveis (as quais variam entre os 5%, mínimo, no caso das ajudas de custo e compensação pelos quilómetros percorridos em viatura própria, e os 70%, máximo, relativamente às despesas não documentadas para determinado tipo de entidades). A estas taxas acrescem 10%, no caso de o sujeito passivo apurar prejuízo fiscal no período a que os gastos se referem. É de realçar que as taxas incidem sobre todos os gastos suportados, independentemente de serem aceites fiscalmente.

Quanto ao aumento dos 10 pontos percentuais para as entidades que apresentem prejuízo fiscal no período, os entrevistados RAD1, RAD2 e RAD3 são a favor deste aumento. Contrariamente, os restantes entrevistados não são a favor deste incremento, e consideram-no um meio extra de arrecadação de receita por parte do Estado. Na nossa opinião, esta política é demasiado agressiva e, mais uma vez, prejudica as empresas de menor dimensão e a competitividade nacional.

Ao analisarmos os dados disponíveis nas estatísticas do portal das finanças entre o ano de 2005 e 2013, procuramos demonstrar, de forma quantitativa, o peso das TA no total do IRC liquidado efetivo durante esses anos. Concluímos que, o peso das TA no total do IRC liquidado foi diminuindo até ao ano da crise (2005-2007) e só a partir desse momento é que se verificou um incremento. Podemos, assim, afirmar que as TA têm um comportamento independente da evolução do IRC. Isto porque, o valor do IRC liquidado aumentou desde 2005 até 2007, tendo vindo a diminuir ano após ano, contrariamente ao que aconteceu com as TA, que mantiveram uma evolução crescente desde 2005 até 2011, verificando-se um ligeiro decréscimo nos dois anos seguintes.

Ainda relativamente à análise desses dados, concluímos que foi nos anos de 2008 e 2011 que existiram os aumentos mais significativos no valor de TA arrecadado pelo Estado. Estes resultados são explicados pelo aumento da taxa (de 5% pra 10%) e pelo alargamento do campo de incidência dos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletos. Em 2011, o campo de incidência destes encargos foi, igualmente, alargado. Também, nesse ano, foi implementada a norma do agravamento das taxas de TA para quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no período de tributação.

Através destes resultados, e sabendo que praticamente todos os anos existiram alterações, verificamos que foi nos anos em que foram agravadas as taxas e alargado o campo de incidência dos encargos com as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletos, que o valor de TA aumentou significativamente. Deste modo, é expetável que

este peso possa aumentar de 2013 para 2014, fruto das alterações introduzidas, principalmente ao nível dos encargos com viaturas.

No respeitante a esta problemática, somos da opinião que o Estado apercebeu-se de qual o tipo de encargo que as empresas mais efetuavam, para em anos de necessidade de obtenção de receita aumentar as suas taxas e o seu incidência.

Posteriormente, ao analisarmos os dados recolhidos da declaração modelo 22 de 80 empresas (63 microentidades e 17 pequenas entidades), do distrito de Aveiro, verificámos que as nossas expectativas salientadas ao longo desta dissertação estavam corretas. De facto, o montante de TA entregue ao Estado, pelas empresas em estudo, subiu novamente de 2013 para 2014, tendo neste último ano sido entregues ao Estado mais 29.529,53€ relativos a TA, do que em 2013. Para além disso, numa primeira fase de análise dos dados, verificámos ainda que apenas 15% da amostra em estudo não se encontraram sujeitas a TA em nenhum dos dois anos. Também nos foi possível constatar que são as pequenas entidades, que em média, entregam ao Estado mais imposto a título de TA, presumivelmente justificável pela sua maior dimensão face às microentidades. Porém, foram nestas últimas entidades que as alterações introduzidas nesta temática, pela reforma do IRC, tiveram mais impacto, tendo-se registado um crescimento relativo superior nestas (58,46%) quando comparadas com as pequenas entidades (25,04%).

No respeitante ao peso das TA no total de IRC liquidado efetivo, verificámos uma evolução positiva entre 2013 e 2014 (36,44% e 40,87%, respetivamente) para as entidades sobre o qual o estudo se debruçou. Apesar do montante total de IRC liquidado efetivo ter aumentado, em 2014, cerca de 22,40%, face ao ano anterior, concluímos que o valor das TA aumentou mais do que a proporção do aumento do IRC liquidado efetivo. Na nossa opinião, este cenário poderá continuar a dificultar a sustentabilidade destas empresas, isto porque 85% das empresas em estudo apresentam valores a pagar ao Estado de TA independentemente de terem obtido um resultado fiscal positivo.

Ainda assim, é de salientar que mesmo com a redução de taxas de IRC no ano de 2014, constatamos um aumento de receita para o Estado nesse mesmo ano, o que mostra um crescimento do resultado fiscal para as empresas em estudo. Esta ideia pode ser reforçada se atendermos aos dados estatísticos do portal das finanças apresentados, em que o total o IRC liquidado efetivo vinha a decrescer desde 2008.

Por conseguinte, consideramos que 2014 foi um ano de, pelo menos, alguma melhoria económica, dado que o Estado arrecadou, com estas empresas, mais do que 80.000€, a título de IRC, face a 2013, que corresponde a um aumento de 26,92%. O peso das TA no total do imposto a pagar também sofreu um aumento, no período em estudo, de 25,34% para 27,65%. Constatámos, ainda que, dos três componentes do IRC a pagar, a TA foi a que teve o aumento mais significativo de 2013 para 2014, tendo por outro lado, diminuído o peso da coleta no total do IRC a pagar em cerca de 2,5 pontos percentuais nesse período.

Concluimos também que as microentidades apresentam um peso de TA no total de IRC a pagar maior do que as pequenas entidades. Enquanto nas primeiras houve um incremento desse peso (de 26,05% passou para 32,20%), nas segundas entidades esse peso não sofreu oscilação significativa (manteve-se na casa dos 24%).

O nosso estudo permitiu verificar que as microentidades, da nossa amostra, pagaram de TA, em 2013, cerca de 18% do valor pago pelas pequenas entidades, tendo essa relação sido, em 2014, pouco mais de 24%. Por conseguinte, somos a reforçar a nossa opinião de que as alterações introduzidas em matéria de TA, com a reforma do IRC, penalizaram mais as microentidades do que as pequenas entidades.

Deste modo, podemos concluir, para a amostra em estudo, que efetivamente as TA têm cada vez mais peso no total de IRC a pagar ao Estado, sendo as microentidades as empresas que mais contribuem para isso.

Com a obtenção destes resultados, consideramos que a TA é uma garantia de arrecadação de receita para o Estado, uma vez que, praticamente, todas as empresas têm que a suportar. Contudo, se algumas das despesas tipificadas são necessárias para a obtenção de rendimento, outras correspondem a gastos avultados desnecessários, que têm intenção de diminuir ou eliminar o lucro tributável. Na prática, a AT optou por aceitar como gastos estes encargos e sujeitá-los a TA, para que as empresas não tenham montantes tão elevados de gastos desnecessários. Todavia, esta metodologia de tributação pode estar a ser prejudicial para as microentidades, dado que, em 2014, para quase ¼ das microentidades em estudo, os encargos com TA tiveram um peso de 100% do montante total de IRC a pagar ao Estado.

Quanto às despesas que têm um impacto mais significativo no montante total dos encargos sujeitas a TA, no ano de 2014, os resultados dividiram-se 3 tipos de despesas. Em primeiro lugar, conforme hipótese colocada na revisão de literatura, encontram-se os encargos com viaturas. Nas posições seguintes, as despesas de representação e as ajudas de custo. Na amostra em estudo, os encargos com viaturas representam cerca de 60,71% dos encargos que originam pagamento de TA. As viaturas com custo de aquisição inferior a 25.000 € são as que têm o maior peso no total deste tipo de encargo, bem como no total de todas as despesas sobre as quais incide esta tributação. Em ambos os tipos de entidades (micro e pequenas entidades), os encargos com viaturas são o item que mais contribui para o pagamento de TA, com um peso relativo maior nas pequenas do que nas microentidades (68,82% vs. 54,73%).

Deste modo, podemos afirmar que existem indícios de que os encargos com viaturas são os que têm estatisticamente mais peso no total das TA das entidades que compõem a amostra em estudo. Com isto, parece-nos claro que as TA funcionam como um meio de arrecadação de receita por parte do Estado, uma vez que são sobre estes encargos que mais incide os agravamentos de taxas e o alargamento da base de tributação, o que não nos parece de todo favorável às empresas, visto que qualquer uma – a quase totalidade – terá que ter pelo menos uma viatura disponível para a sua atividade e suportar os gastos inerentes à sua utilização.

Com base nos dados recolhidos através das entrevistas, podemos concluir que a maioria dos entrevistados entende que as microentidades são mais prejudicadas com a TA, visto que a carga fiscal que incide sobre estas empresas é um entrave ao investimento e, conseqüentemente, à sua competitividade.

No âmbito da criação de taxas de TA diferenciadas para cada tipo de entidades, não foi possível obter qualquer conclusão, dado que foram obtidas opiniões bastante diversas. Se por um lado, para CC1 existia vantagem em haver diferenciação nas taxas de TA por tipo de entidade, para os entrevistados CC2, DF1, RE1 e RE2, apesar de também serem da opinião que seria uma boa opção, esta medida seria complicada de implementar. Por outro lado, os restantes entrevistados discordaram com a proposta apresentada por diferentes razões. Acabamos por reconhecer que tal medida seria de difícil implementação, para além de vir retardar o crescimento económico, como referiu CC2.

Por fim, propusemos a existência de um limite para os tipos de encargos sujeitos a TA e só no caso de ser ultrapassado haver lugar a essa tributação, visto que pelo nosso conhecimento, sabemos que há despesas deste tipo que são essenciais à atividade das empresas, como é o exemplo dos encargos com viaturas. Concluimos, que seria uma opção bastante favorável para as empresas, uma vez que, maior parte dos entrevistados concordam com a proposta, dado que também são da opinião que algumas das despesas presentes no artigo 88º do CIRC são indispensáveis às empresas. Porém, advertiram que esse limite não deveria existir para as despesas não documentadas.

Para nós o regime atual das TA é injusto, particularmente para as empresas de menor dimensão, uma vez que apresenta taxas demasiado elevadas, assim como um campo de incidência abrangente, o que leva a que quase todas as empresas estejam sujeitas a este tipo de tributação.

Com os resultados alcançados com este estudo, propusemos algumas medidas de forma a atenuar o impacto que as TA têm nas empresas nas microentidades. Assim, estas entidades deverão efetuar um planeamento fiscal direcionado para anular ou reduzir o montante de TA que anualmente pagam, podendo contribuir para esse desiderato as seguintes medidas:

- ✓ Incentivar a compra de viaturas movidas a energia elétrica ou viaturas ligeiras de mercadorias não enquadradas na alínea b) do nº 1 do artigo 7º do código do imposto sobre veículos;
- ✓ Incentivar a compra viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, com valores de aquisição inferiores aos limites fiscalmente aceites para efeitos de depreciação, o que significaria que se enquadravam no escalão mais baixo das TA;
- ✓ Depreciar as viaturas por prazos mais longos, ou seja, aumentar a sua vida útil;
- ✓ Incentivar o uso de viatura própria dos colaboradores e o respetivo pagamento dos quilómetros percorridos;
- ✓ Incentivar a elaboração de acordos escritos com os trabalhadores para a atribuição de veículo como rendimento em espécie;

- ✓ Não efetuar despesas não documentadas ou das despesas de representação, ou caso não seja possível, efetuar o menos possível este tipo de despesas, para que não se sujeitem ao pagamento de TA;

Ainda no sentido de reduzir o montante que as microentidades pagam anualmente de TA, também propusemos as seguintes alterações à legislação:

- ✓ As taxas de TA devem ser revistas visto que se apresentam bastante elevadas, assim como o aumento dos 10 pontos percentuais às taxas de TA no caso de prejuízo fiscal deveria ser abolido, uma vez que na nossa opinião, para além de ser uma medida bastante excessiva, existem outras medidas para se verificar se os prejuízos fiscais apresentados pelas empresas são reais ou artificiais;
- ✓ Passar a ser dedutível o PEC em crédito ao valor das TA, como referiu o entrevistado DF2. Com isto o Estado mostraria que existe um único imposto e não dois (IRC e TA), passando a TA a ter, única e exclusivamente, o seu carácter antiabusivo;
- ✓ Entendemos que seria uma boa opção estender o normativo das TA que vigora no regime simplificado a todas as empresas que são consideradas microentidades por lei;
- ✓ Por último, e em alternativa à proposta anterior, defendemos a criação de um limite indexado ao volume de negócios obtido no período para algumas das despesas sujeitas a TA, como foi abordado na última questão da entrevista. Deveriam ser abrangidas por este limite, as despesas de representação e os encargos com viaturas do 1º escalão sujeitas a TA, uma vez que consideramos que maior parte destas despesas apresentadas pelas empresas, são necessárias, por um lado, para a sua atividade, e por outro, para promover o produto ou serviço que estão a comercializar.

Ao longo da realização desta dissertação deparámo-nos com algumas limitações. Na revisão da literatura, deparamo-nos com dificuldades ao nível da doutrina fiscal, diretamente, relacionadas com as TA, dado que este tema não tem sido muito analisado pela comunidade científica, bem como pelos sujeitos passivos. Tal acontecimento poderá dever-se ao facto das TA não terem, até 2010, grande impacto na taxa efetiva de IRC, e ainda a diminuta relevância nas receitas fiscais totais. Ao nível da recolha dos dados documentais das empresas, a grande limitação relacionou-se com o facto de dependermos da disponibilidade e interesse dos diversos gabinetes, sendo que três deles não se disponibilizaram para contribuir para o estudo.

Na elaboração da revisão da literatura do nosso estudo efetuámos o levantamento de duas hipóteses, que não seria possível dar resposta com a metodologia que utilizámos. Assim, consideramos relevante que em futuras investigações as hipóteses abaixo possam ser testadas do ponto de vista estatístico:

H1: As TA relativas aos encargos com as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas são as que têm mais peso no total a pagar de TA, em sede de IRC, por cada entidade.

H2: *As TA relativas aos encargos com as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos sofreram um aumento significativo no total a pagar de TA, em sede de IRC, do período 2013 para 2014, por força da Reforma de IRC.*

Não obstante, o nosso estudo apresenta um contributo de existência dos seguintes indícios:

- Os encargos com viaturas são o item que mais contribui para o valor total das TA. Porém, falta verificar se a diferença para as restantes situações tipificadas é estatisticamente significativa;
- O valor destes encargos aumentou de 2013 para 2014. Será necessário testar se a variação deste período foi estatisticamente significativa.

Propomos também a replicação deste estudo, com uma amostra superior e que possa dar uma visão do panorama nacional das microentidades, ao mesmo tempo que contemple dados de 2015, porque, nesse ano, foram introduzidas novas alterações a nível das viaturas, passando a estar sujeitas a TA viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º1 do artigo 7.º do código do imposto sobre os veículos.

Por fim, sugerimos um estudo de âmbito internacional: comparar o regime das TA entre vários países, por exemplo dentro da União Europeia. Deste modo seria possível verificar o posicionamento do nosso país dentro do espaço comunitário, em termos deste tipo de tributação, e analisar o impacto nas empresas (que se poderia circunscrever, ou não, às microentidades).

Referências Bibliográficas

- Autoridade tributária e aduaneira (2014). Manual de Preenchimento do Quadro 07 da DR Modelo 22. *Portal das Finanças*. Acedido a 10 fev. 2016. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/FB6CB26B-D8B3-44AB-AF99-157215322F09/0/Manual_Q_07_Mod22.pdf.
- Almeida, A. F. (2015, set.). *A tributação das sociedades em Portugal: reflexões sobre a taxa do IRC*. *Revista Toc nº 186*, 47–50.
- Antunes, J. (2013). A tributação autónoma sobre as viaturas ligeiras. *Jornal de Negócios*, p. 1. Disponível em <http://www.occ.pt/fotos/editor2/jnegocios9dez.pdf>.
- Antunes, J. (2014). O regresso do regime simplificado em IRC. *Jornal de Negócios*, p. 22. Disponível em http://www.occ.pt/fotos/editor2/jnegocios_17fev.pdf.
- Azevedo, D. de. (2009). Tributação autónoma subverte princípios do IRC. *Vida Económica*, pp. 4–5.
- Azevedo, D. (2014). Governo devia ter coragem de acabar com a tributação autónoma. *Vida Económica*, p. 16. Disponível em http://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_24outubro2.pdf.
- Bardin, L. (2000). *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Bastos, M. da A. F. de. (2009). *O Justo Valor como Instrumento de Alteração do Paradigma de Mensuração Contabilística*. Universidade de Aveiro.
- Bell, J. (1997). *Como realizar um projecto de investigação*. Lisboa: Gradiva (Obra original publicada em 1993).
- Caeiro, I. (2012). Tenho prejuízo fiscal, logo pago mais imposto? *Jornal de Negócios*. Disponível em http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/tenho_prejuicio_fiscal_logo_pago_mais_imposto.html.
- Carmo, H., & Ferreira, M. M. (1998). *Metodologia da Investigação - Guia para Auto-Aprendizagem*. Lisboa: Universidade Aberta.
- Carrapiço, J. (2015). Alterações à contabilidade em Portugal. *Vida Económica*. Disponível em <http://www.occ.pt/fotos/editor2/vidaeconomica26junho.pdf>.
- Carvalho, C. M. T. de. (2003). *Goodwill e Capital Intelectual: Contributos do Conceito de Capital Intelectual no Estabelecimento de uma Nova Noção de Goodwill*. Universidade Aberta.
- Costa, A. M. C. da. (2008). *A auditoria interna nos municípios portugueses*. Universidade de Coimbra.

- Demazière, D., & Dubar, C. (1997). *analyser les entretiens biographiques. L'exemple des récits d'insertion*. Paris: Nathan.
- Ferreira, A. C. P., Rodrigues, L. A., & Sousa, R. A. M. (2016). Encerramento de Contas Aspetos Contabilísticos e Fiscais. In *OCC- EVE0116* (pp. 16–21).
- Flick, U. (2004). *Introducción a la investigación cualitativa* (Madrid: Ed.).
- Fortin, M.-F. (1996). *O Processo de investigação: da conceção à realização*. Loures: Lusociência.
- Franco, P. (2008, mar.). *Despesas de deslocação, representação e ajudas de custo*. *Revista Toc n.º 96*, 46–48.
- Ghiglione, R., & Matalon, B. (2005). *O Inquérito: Teoria e Prática* (4ª Edição.). Oeiras: Celta Editora.
- Gomes, J., & Pires, J. (2014). *A reforma do IRC*. *Boletim do Contribuinte- Revista de Informação Fiscal, n.º 2*, 33–41.
- Guerreiro, M. C. G. S. (2003). *Educação Ambiental em Áreas Protegidas: Avaliação do Impacto de Acções Educativas em Alunos do Ensino Básico*. Universidade do Algarve.
- Günther, H. (1999). *Como elaborar um questionário*. In L. Pasquali (Ed.). *Instrumentos psicológicos: manual prático de elaboração*, 231–258.
- Hill, M. M., & Hill, A. (2008). *Investigação por questionário* (2ª Edição.). Lisboa: Edições Sílabo.
- Direção Geral dos Impostos (2008). *Ajudas de Custo- Tributação Autónoma*. *Portal das Finanças*. Acedido a 11 fev. 2015. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/1A43AD57-AFE6-4186-9D6C-C062E4C051C4/0/Artigo_81_CIRC_Ajudas de Custo_Dez_Aprovada.pdf.
- Ketele, J.-M. de, & Roegiers, X. (1999). *Metodologia da Recolha de Dados: Fundamentos dos Métodos de Observação, de Questionários, de Entrevistas e de Estudo de Documentos*. Lisboa: Instituto Piaget.
- Maroco, J. (2007). *Análise estatística: com utilização do SPSS* (3ª Edição.). Lisboa: Edições Sílabo.
- Mesquita, M. R. da G. L. R. de. (2014). *A tributação autónoma no CIRC- A sua (in)coerência*. Faculdade de Direito do Porto.
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook* (2ª Edição.). Thousand Oaks: Sage Publications.
- Morse, J. M. (1994). *Designing Funded Qualitative Research*. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.). *Handbook of Qualitative Research*, 220–235.

- Olabuénaga, J. I. R. (2003). *Metodología de la investigación cualitativa (3ª edición)*. Bilbao: Universidad de Deusto.
- Oliveira, P. A. B. (2015). *O regime de participation exemption em Portugal*. Universidade de Aveiro.
- Pardal, L., & Correira, E. (1995). *Métodos e Técnicas de Investigação Social*. (P. A. Editores, Ed.). Porto: Areal Editores.
- Pinto, J. A. P., & Pinto, C. (2014). Reforma do IRC. In *OTOC-EVE0114* (pp. 146–152).
- Pinto, J. A. P., & Pinto, C. (2015). Orçamento do Estado 2015 Alterações ao Código do IRC Reforma da Fiscalidade Verde Reforma do IRS. In *OTOC-EVE0115A* (pp. 105–128; 132–133).
- Portugal, M. (2015, jun.). *Tributação fiscal das viaturas*. *Revista TOC n°183*, 54–57.
- Quivy, R., & Campenhoudt, L. Van. (2008). *Manual de investigação em ciências sociais (5ª Edição)*. Lisboa: Gradiva. (Obra original publicada em 1995).
- Ramalho, J. M., & Neto, S. C. (2013). A tributação autónoma dos bónus e outras remunerações variáveis pagas a administradores, gerentes ou gestores. *PMLJ-Sociedade de Advogados*. Acedido a 13 fev. 2016. Disponível em http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2013/Maio/A_TRIBUTACAO_AUTONOMA.pdf.
- Silva, A. J. A. da. (2013). *A saga das tributações autónomas*. *Revista Toc n° 162*, 50–51.
- Silva, A. J. A. da. (2015, mar.). *As tributações autónomas: notas técnicas e práticas para estudo*. *Revista Toc n°180*, 39–41.
- Silva, F. M. R. N. da. (2013). *A Análise do Princípio da Tributação pelo Rendimento Real das Empresas perante os Métodos Indiretos, o Pagamento Especial por Conta e as Tributações Autónomas*. ISCTE- Instituto Universitário de Lisboa.
- Silva, R. J. R. da. (2012). *Paraísos Fiscais*. INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA.
- Silva, A. C. (2016). Tributação autónoma de viaturas e imputação a trabalhadores. *Vida Económica*, p. 1. Disponível em http://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_8jan.pdf.
- Silva, A. F. (2008, nov.). O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal. *Revista Toc n° 104*, pp. 42–45. Disponível em http://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1227698706_42a45_fiscalidade.pdf.
- Silva, C. E. R. (2011). *Tributações autónomas- Fator de (In)Justiça Fiscal?* ISCTE Business School.
- Valente, N. (2016, jun. 6). Tributação autónoma com viaturas ligeiras de mercadorias. *jornal de Negócios*, p. 30. Disponível em <http://www.occ.pt/fotos/editor2/jnegocios6junho.pdf>.

Apêndice I- Pedido de colaboração dos gabinetes

Exmos. Srs.

O meu nome é Vanessa Oliveira, sou aluna do mestrado em Contabilidade – Ramo Fiscalidade no Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (ISCA-UA), e estou a realizar a minha dissertação com o tema “Impacte das Tributações Autónomas nas microentidades”, sob orientação do Professor Doutor Sérgio Ravara Cruz (ISCA-UA).

A elaboração deste estudo pretende contribuir, por um lado, para uma melhor esclarecimento de algumas questões relacionados com a origem e a evolução fiscal das tributações autónomas e, por outro lado, para quantificar e avaliar se a carga fiscal destas, e se o seu peso no total do impostos sobre o rendimento, de facto, aumentou com a reforma do IRC. Para isso, necessito de recolher alguns dados presentes na modelo 22 de algumas empresas do distrito de Aveiro.

Deste modo, venho solicitar a vossa colaboração para disponibilização desses elementos. É importante salientar que em nenhuma parte do estudo se vão identificar as empresas, nem a identificação do gabinete que forneceu os dados. A única informação que pretendemos recolher é o tipo de entidade a que os dados dizem respeito.

Envio a base de dados em anexo, para que possa verificar que em parte alguma haverá algo que possa identificar as empresas em estudo, garantindo assim a confidencialidade das empresas.

A recolha dos dados de 5 empresas terá uma duração de cerca de 25 minutos. Caso aceite colaborar, posteriormente agendaremos uma data de acordo com a sua disponibilidade.

Desde já agradeço a sua atenção e caso necessite de mais alguma informação não hesite em contactar-me.

Com os melhores cumprimentos,

Vanessa Oliveira

Apêndice III – Guião da entrevista

Objetivo: perceber a opinião de diversas personalidades da área da contabilidade, fiscalidade e de alguns representantes das entidades em estudo, quanto ao regime das TA.

Entrevistado	Objetivos Específicos	Questões Orientadores
Legitimação da Entrevista	<ul style="list-style-type: none"> • Legitimar a entrevista • Motivar o entrevistado a participar • Obter alguns dados pessoais 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Informar o entrevistado sobre os objetivos do estudo. 2. Assegurar o caráter confidencial das informações bem como, que a resposta é vista a nível pessoal enquanto representante de uma determinada categoria. 3. Obter autorização para a gravação da entrevista. 4. Dados pessoais (função que atualmente desempenha).
As TA no CIRC	<ul style="list-style-type: none"> • Obter opiniões sobre as TA e a sua origem 	<ol style="list-style-type: none"> 1. As Tributação Autónomas são consideradas uma norma antiabuso, uma vez que foram introduzidas com objetivo de levar as empresas a evitarem realizar determinadas despesas de elevado montante, com o intuito de pagarem menos IRC. Na sua opinião, considera que o fisco procedeu corretamente com este tipo de tributação, ao passar a tributar a despesa e não o rendimento das entidades? 2. Segundo o artigo 1 do CIRC “O IRC incide sobre os rendimentos obtidos”. Estamos perante alguma incoerência ou não?
As TA como norma antiabuso ou meio de arrecadação de receita?	<ul style="list-style-type: none"> • Recolher opiniões sobre o aumento constante das taxas de TA e o alargamento do seu campo de incidência 	<ol style="list-style-type: none"> 1. De ano para ano, as taxas de TA são aumentadas e o seu campo de incidência alargado. Com estes aumentos ainda se trata de uma norma antiabuso ou de um meio do Estado arrecadar sempre receita?

Impacte das TA	<ul style="list-style-type: none"> Recolher opiniões sobre o aumento de 10 pontos percentuais às taxas de TA, no caso de apuramento de prejuízo fiscal 	1. Qual a sua opinião sobre o aumento de 10 pontos percentuais às taxas de TA para as empresas onde se verifique prejuízo fiscal nesse período de tributação?
	<ul style="list-style-type: none"> Entender se as TA são prejudiciais para as microentidades 	1. Com a crise que Portugal ainda atravessa, considera que as TA tornam a sobrevivência e sustentabilidade das microentidades mais difícil?
Propostas	<ul style="list-style-type: none"> Perceber se seria uma boa opção existirem taxas de TA diferenciadas para cada tipo de entidade 	1. Se existe um SNC adaptado para microentidades e outro adaptado para as pequenas entidades, seria uma boa opção existir também taxas de TA diferenciadas para cada tipo de entidade?
	<ul style="list-style-type: none"> Compreender se seria possível existir um limite para este tipo de encargos, só havendo lugar à TA no caso de ser ultrapassado 	1. Será que o fisco podia criar um limite (teto máximo) para este tipo de encargos, e só no caso de este ser ultrapassado haveria lugar à TA?

Apêndice IV- Pedido de colaboração para entrevista

Exmos. Srs.

O meu nome é Vanessa Oliveira, sou aluna do mestrado em Contabilidade – Ramo Fiscalidade no Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (ISCA-UA), e estou a realizar minha dissertação com o tema “Impacte das Tributação Autónomas nas microentidades”, sob orientação do Professor Doutor Sérgio Ravara Cruz (ISCA-UA).

A elaboração deste estudo pretende contribuir, por um lado, para uma melhor esclarecimento de algumas questões relacionados com a origem e a evolução fiscal das tributação autónomas e, por outro lado, para quantificar e avaliar se a carga fiscal destas, e se o seu peso no total do impostos sobre o rendimento, de facto, aumentou com a reforma do IRC. O trabalho contempla, igualmente, perceber a opinião de personalidades da área da contabilidade e fiscalidade e de sócios-gerentes das entidades sobre a temática em estudo. Para isso, necessito de entrevistar um conjunto de pessoas, de modo a complementarem os resultados obtidos pelo estudo.

A entrevista terá uma duração de cerca de 15 minutos e, se obtiver a sua autorização, será gravada, sendo salvaguardada a confidencialidade dos dados fornecidos. Caso aceite colaborar, posteriormente agendaremos uma data de acordo com a sua disponibilidade.

Desde já agradeço a sua atenção e caso necessite de mais alguma informação não hesite em contactar-me.

Com os melhores cumprimentos,

Vanessa Oliveira

Apêndice V- Dados da Declaração Modelo 22, 2013/2014

Tipo de entidade	2013									
	Campo 701	Campo 724	Campo 777	Campo 778	Campo 351	Campo 358	Campo 361/ campo 362	Campo 364	Campo 365	Campo 367/ campo 368
Micro 1	-98 899,19 €	4 643,05 €	98 375,18 €	-	-	-	-655,43 €	-	4 643,05 €	3 987,62 €
Pequena 2	-31 922,96 €	2 041,86 €	32 647,08 €	-	-	-	-	-	2 041,86 €	2 041,86 €
Micro 3	11 534,57 €	5 201,09 €	-	18 584,73 €	4 646,18 €	3 868,52 €	2 535,41 €	232,31 €	322,60 €	554,91 €
Micro 4	3 626,20 €	311,74 €	-	3 913,09 €	244,57 €	-	-48,00 €	58,70 €	-	10,70 €
Pequena 5	22 051,26 €	23 311,86 €	-	51 457,27 €	12 864,32 €	3 859,30 €	-8 133,57 €	668,94 €	9 778,60 €	10 447,54 €
Micro 6	2 863,78 €	1 515,89 €	-	4 213,63 €	1 053,41 €	-	-426,00 €	63,20 €	399,28 €	462,48 €
Micro 7	-224 837,16 €	507,28 €	220 778,26 €	-	-	-	-	-	507,28 €	507,28 €
Micro 8	2 638,04 €	2 227,06 €	-	4 865,10 €	304,70 €	-	-120,54 €	72,98 €	38,19 €	-9,37 €
Micro 9	37,73 €	119,67 €	-	157,40 €	39,35 €	39,35 €	-288,65 €	2,36 €	77,96 €	-208,33 €
Micro 10	1 639,72 €	1 268,78 €	-	2 908,50 €	727,13 €	-	-248,46 €	43,63 €	953,15 €	748,32 €
Micro 11	16 841,23 €	2 377,30 €	-	19 626,48 €	4 067,62 €	839,00 €	768,80 €	294,40 €	1 415,54 €	2 478,74 €
Micro 12	-30 285,77 €	1 186,62 €	29 079,39 €	-	-	-	-	-	561,52 €	561,52 €
Pequena 13	64 555,08 €	38 360,14 €	-	144 755,22 €	36 188,81 €	35 188,81 €	14 091,33 €	2 171,33 €	-	16 262,66 €
Pequena 14	82 944,12 €	21 098,66 €	-	64 350,43 €	16 087,61 €	7 223,03 €	4 525,78 €	804,38 €	16 350,86 €	21 681,02 €
Micro 15	9 029,34 €	2 400,49 €	-	11 457,13 €	2 388,48 €	-	-223,39 €	-	854,11 €	630,72 €
Micro 16	-1 031,56 €	821,80 €	208,67 €	-	-	-	-	-	-	0,00 €
Micro 17	13 958,19 €	4 849,90 €	-	18 801,46 €	4 700,37 €	4 567,88 €	3 686,30 €	282,02 €	791,90 €	4 760,22 €
Micro 18	2 195,55 €	178,36 €	-	2 410,70 €	150,67 €	150,67 €	150,67 €	36,16 €	142,98 €	329,81 €
Micro 19	8 756,20 €	4 532,78 €	-	13 089,28 €	3 272,32 €	2 796,32 €	-	157,07 €	1 090,30 €	1 247,37 €
Micro 20	321,44 €	423,65 €	-	893,92 €	223,48 €	-	-189,00 €	13,41 €	156,64 €	-18,95 €
Micro 21	-9 164,90 €	665,66 €	8 499,24 €	-	-	-	-1 937,50 €	-	665,66 €	-1 271,85 €
Micro 22	645,75 €	197,84 €	-	573,59 €	143,40 €	-	46,41 €	8,03 €	-	54,44 €
Micro 23	229,29 €	574,78 €	-	804,07 €	201,02 €	201,02 €	-212,73 €	12,06 €	361,70 €	161,03 €
Micro 24	66,76 €	405,34 €	-	472,10 €	118,03 €	118,03 €	118,03 €	6,61 €	280,70 €	405,34 €
Pequena 25	8 424,30 €	1 034,04 €	-	11 458,44 €	2 864,61 €	859,38 €	859,38 €	171,88 €	-	1 031,26 €
Micro 26	-26 919,29 €	922,85 €	25 807,95 €	-	-	-	-18,08 €	-	765,97 €	747,89 €
Pequena 27	42 266,00 €	15 782,70 €	-	58 923,19 €	14 730,80 €	14 572,02 €	14 572,02 €	707,08 €	344,82 €	15 623,92 €
Micro 28	-25 469,74 €	1 565,92 €	23 397,05 €	-	-	-	-5 176,89 €	-	1 965,92 €	-3 210,97 €
Pequena 29	-86 676,82 €	-	86 646,82 €	-	-	-	-	-	425,13 €	425,13 €
Micro 30	2 026,98 €	1,25 €	-	5 755,55 €	359,72 €	-	-	86,33 €	348,69 €	435,02 €
Micro 31	-12 080,39 €	-	-	630,25 €	39,39 €	-	-1 283,52 €	9,45 €	196,60 €	-1 077,47 €
Pequena 32	181,60 €	3 009,42 €	-	38 480,45 €	2 405,03 €	1 071,43 €	234,37 €	577,21 €	-	811,58 €
Micro 33	11 906,13 €	1 022,74 €	-	13 171,12 €	823,20 €	-	199,54 €	197,57 €	1,97 €	399,08 €
Micro 34	34 190,52 €	14 547,58 €	-	50 044,29 €	12 511,07 €	12 343,06 €	5 692,06 €	750,66 €	1 453,86 €	7 896,58 €
Pequena 35	3 759,78 €	2 834,87 €	-	11 935,96 €	2 655,83 €	1 708,69 €	1 887,73 €	179,04 €	-	2 066,77 €
Micro 36	-4 779,03 €	1 000,00 €	3 779,03 €	-	-	-	-3 477,55 €	-	-	-3 477,55 €

Micro 37	3 265,51 €	1 027,82 €	-	8 143,35 €	508,96 €	-	518,86 €	122,15 €	396,71 €	1 037,72 €
Micro 38	423,18 €	3 418,04 €	-	7 414,36 €	1 853,59 €	1 507,69 €	-781,31 €	111,22 €	1 453,23 €	783,14 €
Micro 39	560,29 €	-	-	1 686,72 €	105,42 €	-	-	19,23 €	1 104,07 €	1 123,30 €
Micro 40	1 628,01 €	-	-	5 523,43 €	1 380,86 €	124,48 €	124,48 €	66,28 €	202,80 €	393,56 €
Micro 41	407,82 €	980,36 €	-	2 443,95 €	162,84 €	-	-267,00 €	36,66 €	780,86 €	550,52 €
Micro 42	1 343,63 €	352,54 €	-	3 103,05 €	193,94 €	-	-	37,24 €	121,36 €	158,60 €
Pequena 43	11 300,18 €	-	-	22 881,21 €	1 430,08 €	1 430,08 €	1 430,08 €	343,22 €	-	1 773,30 €
Micro 44	4 365,96 €	3 687,94 €	-	12 311,26 €	3 077,82 €	-	-630,65 €	184,67 €	425,45 €	-20,53 €
Micro 45	1 789,10 €	196,68 €	-	2 336,16 €	146,01 €	-	-	35,04 €	15,63 €	50,67 €
Micro 46	366,85 €	142,28 €	-	569,13 €	142,28 €	-	-411,00 €	8,54 €	352,01 €	-50,45 €
Micro 47	13 938,44 €	9 971,58 €	-	28 916,59 €	7 229,15 €	7 229,15 €	-1 389,33 €	375,92 €	2 366,51 €	1 353,10 €
Micro 48	128,33 €	98,06 €	-	226,39 €	56,60 €	56,60 €	56,43 €	2,94 €	38,52 €	97,89 €
Micro 49	149,16 €	-	-	625,61 €	39,10 €	-	-	-	-	0,00 €
Pequena 50	15 900,55 €	10 969,24 €	-	29 934,12 €	7 483,53 €	6 583,53 €	2 726,97 €	449,01 €	3 036,70 €	6 212,68 €
Micro 51	-27 654,77 €	15,86 €	15 429,00 €	-	-	-	-	-	15,86 €	15,86 €
Micro 52	1 047,97 €	503,85 €	-	1 619,88 €	404,97 €	-	-1 286,00 €	21,06 €	77,82 €	-1 187,12 €
Pequena 53	-91 205,15 €	2 337,67 €	87 613,68 €	-	-	-	-	-	2 337,87 €	2 337,87 €
Micro 54	19 368,11 €	7 188,86 €	-	26 460,29 €	6 615,07 €	6 615,07 €	5 324,25 €	343,98 €	229,81 €	5 898,04 €
Micro 55	2 280,21 €	929,66 €	-	3 174,87 €	793,72 €	-	-489,00 €	41,27 €	94,67 €	-353,06 €
Micro 56	-19 203,44 €	13,29 €	14 667,60 €	-	-	-	-	-	13,29 €	13,29 €
Micro 57	10 080,33 €	889,20 €	-	10 984,53 €	686,53 €	-	-	142,80 €	59,87 €	202,67 €
Micro 58	278,34 €	22,73 €	-	301,07 €	18,82 €	-	-	3,91 €	-	3,91 €
Micro 59	18 642,97 €	1 607,00 €	-	20 160,57 €	1 260,04 €	-	-	262,09 €	84,87 €	346,96 €
Micro 60	6 236,49 €	3 294,70 €	-	10 799,98 €	2 700,00 €	-	-13 175,88 €	140,40 €	454,30 €	-12 581,18 €
Micro 61	3 085,04 €	1 122,47 €	-	4 267,96 €	1 066,99 €	661,49 €	244,49 €	55,48 €	-	299,97 €
Micro 62	-21 564,48 €	-	21 564,48 €	-	-	-	-	-	-	0,00 €
Micro 63	3 680,13 €	1 765,45 €	-	6 283,21 €	1 570,80 €	1 570,80 €	2 574,33 €	81,68 €	112,97 €	2 768,98 €
Micro 64	6 406,11 €	796,75 €	-	10 805,22 €	675,33 €	174,33 €	174,33 €	108,05 €	13,37 €	295,75 €
Micro 65	-10 988,69 €	729,35 €	9 516,73 €	-	-	-	-79,57 €	-	729,35 €	649,78 €
Micro 66	754,83 €	257,98 €	-	2 825,17 €	176,57 €	176,57 €	176,57 €	36,73 €	44,68 €	257,98 €
Micro 67	1 062,64 €	364,22 €	-	1 456,86 €	364,22 €	364,22 €	364,22 €	-	-	364,22 €
Micro 68	-12 582,95 €	38,91 €	12 524,86 €	-	-	-	-	-	38,91 €	38,91 €
Pequena 69	-73 629,34 €	216,67 €	36 476,63 €	-	-	-	-12,50 €	-	216,67 €	204,17 €
Pequena 70	2 348,18 €	14 526,54 €	-	25 929,02 €	6 482,25 €	5 432,25 €	1 059,71 €	337,08 €	7 707,21 €	9 104,00 €
Micro 71	4 408,55 €	770,32 €	-	5 464,00 €	696,56 €	-	-19,23 €	73,76 €	-	54,53 €
Micro 72	8 883,07 €	3 669,04 €	-	13 055,72 €	3 263,93 €	3 263,93 €	-1 460,76 €	195,84 €	209,26 €	-1 055,66 €
Pequena 73	55 401,99 €	21 520,98 €	-	77 725,97 €	19 431,49 €	18 304,71 €	14 782,71 €	1 165,89 €	923,59 €	16 872,19 €
Micro 74	7 859,98 €	4 323,57 €	-	13 701,51 €	3 425,38 €	3 425,38 €	2 072,38 €	205,52 €	692,67 €	2 970,57 €
Micro 75	9 487,66 €	5 263,92 €	-	15 538,90 €	2 566,06 €	2 566,06 €	2 071,56 €	233,08 €	371,89 €	2 676,53 €
Micro 76	2 356,96 €	205,15 €	-	2 647,95 €	165,44 €	-	-	39,71 €	-	39,71 €
Micro 77	1 746,31 €	403,57 €	-	8 878,47 €	2 219,62 €	762,96 €	-1 591,72 €	133,18 €	2 366,12 €	907,58 €
Micro 78	3 837,42 €	572,61 €	-	10 336,75 €	2 584,19 €	1 763,29 €	677,29 €	155,05 €	54,04 €	886,38 €
Pequena 79	3 643,56 €	8 894,82 €	-	18 579,31 €	4 644,83 €	4 644,83 €	2 465,62 €	278,69 €	1 432,15 €	4 176,46 €
Pequena 80	5 584,05 €	2 281,05 €	-	11 377,01 €	2 844,25 €	1 040,73 €	-11 081,22 €	173,48 €	1 146,45 €	-9 761,29 €

Tipo de entidade	2014									
	Campo 701	Campo 724	Campo 777	Campo 778	Campo 351	Campo 358	Campo 361/ campo 362	Campo 364	Campo 365	Campo 367/Campo 368
Micro 1	-126 553,47 €	8 573,87 €	116 608,73 €	-	-	-	-	-	8 573,87 €	8 573,87 €
Pequena 2	4 025,38 €	952,56 €	-	5 157,97 €	263,06 €	-	-	77,37 €	612,13 €	689,50 €
Micro 3	5 815,37 €	2 946,07 €	-	11 246,00 €	1 911,82 €	1 891,76 €	-1 829,53 €	140,58 €	893,67 €	-795,28 €
Micro 4	755,83 €	60,32 €	-	831,53 €	42,41 €	-	-198,00 €	12,47 €	-	-185,53 €
Pequena 5	68 024,14 €	32 739,36 €	-	108 665,67 €	24 093,10 €	15 550,10 €	2 491,34 €	1 303,99 €	15 885,27 €	19 680,60 €
Micro 6	6 216,87 €	1 979,42 €	-	8 275,00 €	1 406,75 €	480,28 €	-362,72 €	124,13 €	448,54 €	209,95 €
Micro 7	-202 490,71 €	539,36 €	200 607,60 €	-	-	-	-	-	539,36 €	539,36 €
Micro 8	2 105,31 €	339,14 €	-	2 812,41 €	175,82 €	-	-243,24 €	42,19 €	111,75 €	-89,30 €
Micro 9	-3 548,57 €	843,02 €	2 540,73 €	-	-	-	-46,19 €	-	843,02 €	796,83 €
Micro 10	6 623,32 €	2 301,77 €	-	9 001,48 €	1 530,25 €	627,80 €	47,36 €	-	1 271,52 €	1 318,88 €
Micro 11	20 273,13 €	5 621,60 €	-	26 618,76 €	5 222,31 €	5 222,31 €	3 913,88 €	399,28 €	3 294,98 €	7 608,14 €
Micro 12	-111 480,20 €	704,70 €	110 535,74 €	-	-	-	-	-	704,70 €	704,70 €
Pequena 13	28 547,31 €	13 313,47 €	-	54 014,17 €	11 523,26 €	11 523,26 €	-26 404,55 €	810,21 €	-	-25 594,34 €
Pequena 14	5 254,17 €	16 356,94 €	22 513,49 €	-	-	-	15 284,97 €	-	14 066,48 €	14 066,48 €
Micro 15	4 961,76 €	886,48 €	-	5 848,97 €	886,48 €	-	-1 910,76 €	-	998,32 €	-912,44 €
Micro 16	1 180,22 €	87,37 €	-	1 323,84 €	67,51 €	67,51 €	67,51 €	19,86 €	-	87,37 €
Micro 17	10 503,10 €	2 377,31 €	-	12 850,35 €	2 184,56 €	2 184,56 €	-1 574,86 €	192,76 €	918,55 €	-463,55 €
Micro 18	10 856,86 €	2 464,44 €	-	13 321,30 €	2 264,62 €	2 264,62 €	2 264,62 €	199,82 €	279,74 €	2 744,18 €
Micro 19	-9 501,26 €	-	7 950,63 €	-	-	-	-	-	1 141,92 €	1 141,92 €
Micro 20	-18 600,04 €	303,68 €	17 974,99 €	-	-	-	-180,00 €	-	285,65 €	105,65 €
Micro 21	29 119,80 €	-	-	31 961,84 €	1 630,05 €	-	-2 251,28 €	-	548,51 €	-1 702,77 €
Micro 22	2 415,45 €	561,00 €	-	2 976,45 €	506,00 €	-	-	44,65 €	10,35 €	55,00 €
Micro 23	325,79 €	374,41 €	-	700,20 €	119,03 €	-	-160,80 €	-	255,38 €	94,58 €
Micro 24	10 204,70 €	2 823,17 €	-	13 027,87 €	2 214,74 €	2 214,74 €	2 214,74 €	195,42 €	413,01 €	2 823,17 €
Pequena 25	46 195,10 €	14 013,32 €	-	60 870,67 €	13 100,26 €	10 526,63 €	7 802,63 €	913,06 €	-	8 715,69 €
Micro 26	-30 149,56 €	814,50 €	25 464,57 €	-	-	-	-11,59 €	-	814,50 €	802,91 €
Pequena 27	65 453,43 €	16 434,42 €	-	66 606,24 €	14 419,44 €	14 419,44 €	14 419,44 €	799,27 €	1 215,71 €	16 434,42 €
Micro 28	393,56 €	1 515,95 €	-	3 073,22 €	156,73 €	-	-	-	1 359,22 €	1 359,22 €
Pequena 29	-79 747,79 €	-	77 463,96 €	-	-	-	-	-	505,28 €	505,28 €
Micro 30	2 749,41 €	819,10 €	-	4 397,20 €	224,26 €	-	-288,00 €	65,96 €	528,88 €	306,84 €
Micro 31	12 481,07 €	1 179,76 €	-	14 631,44 €	746,20 €	-	-539,60 €	146,32 €	43,69 €	-349,59 €
Pequena 32	-49 176,08 €	-	55 074,29 €	-	-	-	-1 923,00 €	-	-	-1 923,00 €
Micro 33	2 010,46 €	361,54 €	-	2 805,91 €	143,10 €	-	-603,82 €	42,09 €	14,09 €	-547,64 €
Micro 34	-77 690,42 €	5 963,72 €	39 775,96 €	-	-	-	-10 011,00 €	-	5 963,72 €	-4 047,28 €
Pequena 35	857,43 €	1 437,29 €	-	7 769,12 €	1 320,75 €	-	-2 526,00 €	-	-	-2 526,00 €
Micro 36	-2 082,65 €	1 000,00 €	1 071,58 €	-	-	-	-3 715,51 €	-	-	-3 715,51 €
Micro 37	12 146,63 €	2 828,21 €	-	22 145,78 €	1 528,06 €	-	-408,00 €	332,19 €	967,96 €	892,15 €
Micro 38	-7 442,94 €	2 096,23 €	22 049,05 €	-	-	-	-1 485,00 €	-	2 096,23 €	611,23 €
Micro 39	1 983,08 €	-	-	2 113,08 €	107,77 €	-	-	6,34 €	728,93 €	735,27 €

Micro 40	-30 447,45 €	1 649,94 €	28 523,16 €	-	-	-	-1 108,09 €	-	692,87 €	-415,22 €
Micro 41	14 515,36 €	4 332,54 €	-	21 271,20 €	3 992,38 €	-	-1,90 €	319,07 €	321,09 €	638,26 €
Micro 42	6 109,27 €	1 099,92 €	-	7 790,78 €	397,33 €	-	-	93,49 €	609,10 €	702,59 €
Pequena 43	751,15 €	-	-	6 950,96 €	354,50 €	354,50 €	354,50 €	104,27 €	-	458,77 €
Micro 44	5 603,90 €	-	-	55 680,15 €	11 906,44 €	-	-2 927,30 €	835,20 €	861,08 €	-1 231,02 €
Micro 45	5 933,37 €	577,29 €	-	6 982,16 €	356,09 €	-	-	104,73 €	116,47 €	221,20 €
Micro 46	511,75 €	592,61 €	-	1 254,36 €	213,24 €	-	-	18,82 €	408,49 €	427,31 €
Micro 47	21 449,30 €	11 892,40 €	-	38 045,76 €	7 850,52 €	7 850,52 €	2 059,84 €	456,55 €	3 585,33 €	6 101,72 €
Micro 48	8 080,32 €	1 871,13 €	-	9 951,45 €	1 691,75 €	1 691,75 €	1 691,07 €	119,42 €	59,96 €	1 870,45 €
Micro 49	-2 712,66 €	52,41 €	-	511,48 €	26,09 €	-	-	7,67 €	18,65 €	26,32 €
Pequena 50	39 560,64 €	20 580,84 €	-	73 587,45 €	16 025,11 €	16 025,11 €	8 912,36 €	1 103,81 €	3 451,92 €	13 468,09 €
Micro 51	-135 096,99 €	4,50 €	134 830,34 €	-	-	-	-	-	4,50 €	4,50 €
Micro 52	5 100,91 €	1 462,47 €	-	8 101,54 €	1 377,26 €	-	-324,00 €	97,22 €	63,68 €	-163,10 €
Pequena 53	9 139,50 €	2 481,28 €	-	12 200,70 €	622,24 €	-	-	183,01 €	1 676,03 €	1 859,04 €
Micro 54	19 288,14 €	4 968,97 €	-	23 859,17 €	4 587,61 €	4 196,85 €	-1 305,30 €	286,31 €	95,05 €	-923,94 €
Micro 55	2 306,66 €	607,54 €	-	3 005,70 €	510,97 €	-	-636,00 €	36,07 €	60,50 €	-539,43 €
Micro 56	-14 698,02 €	23,52 €	12 842,21 €	-	-	-	-	-	23,52 €	23,52 €
Micro 57	-3 700,19 €	27,50 €	3 650,47 €	-	-	-	-552,00 €	-	27,50 €	-524,50 €
Micro 58	3 191,03 €	214,55 €	-	3 405,58 €	173,68 €	-	-	40,87 €	-	40,87 €
Micro 59	5 112,97 €	570,54 €	-	5 661,01 €	288,71 €	-	-1 011,00 €	67,93 €	213,90 €	-729,17 €
Micro 60	10 706,81 €	2 909,68 €	-	13 576,49 €	2 308,00 €	-	-13 175,88 €	162,92 €	438,76 €	-12 574,20 €
Micro 61	3 159,60 €	1 174,28 €	-	4 852,38 €	1 116,05 €	533,05 €	-36,95 €	58,23 €	-	21,28 €
Micro 62	7 357,16 €	439,46 €	-	8 616,85 €	439,46 €	-	-	-	-	0,00 €
Micro 63	-34 701,90 €	1 811,45 €	-	9 126,41 €	1 551,49 €	1 551,49 €	52,19 €	109,52 €	150,44 €	312,15 €
Micro 64	15 465,08 €	5 099,71 €	-	27 402,21 €	5 097,11 €	3 401,87 €	2 861,63 €	-	2,60 €	2 864,23 €
Micro 65	5 911,88 €	2 348,32 €	-	18 098,22 €	1 458,85 €	455,51 €	454,85 €	271,47 €	618,00 €	1 344,32 €
Micro 66	18 996,68 €	1 695,42 €	-	16 119,36 €	1 332,09 €	-	-	313,43 €	49,90 €	363,33 €
Micro 67	-27,66 €	98,49 €	-	211,37 €	35,93 €	158,31 €	33,19 €	3,17 €	59,39 €	95,75 €
Micro 68	-7,99 €	244,81 €	-	690,82 €	35,23 €	35,23 €	35,23 €	10,36 €	199,22 €	244,81 €
Pequena 69	4 147,46 €	866,32 €	-	12 130,66 €	618,66 €	-	-22,50 €	145,57 €	102,09 €	225,16 €
Pequena 70	68 641,52 €	37 554,32 €	-	118 085,48 €	26 259,66 €	20 259,66 €	13 854,79 €	1 417,03 €	15 877,63 €	31 149,45 €
Micro 71	630,39 €	162,29 €	-	927,38 €	157,65 €	-	-563,82 €	4,64 €	-	-559,18 €
Micro 72	24 600,18 €	6 506,95 €	-	29 491,56 €	5 883,06 €	5 883,06 €	3 269,41 €	442,37 €	181,52 €	3 893,30 €
Pequena 73	99 904,01 €	33 933,69 €	-	135 807,58 €	30 335,74 €	30 335,74 €	11 873,74 €	2 037,11 €	1 560,84 €	15 471,69 €
Micro 74	6 642,54 €	3 356,86 €	-	10 706,71 €	1 820,14 €	1 820,14 €	-921,26 €	160,00 €	1 376,12 €	614,86 €
Micro 75	7 932,44 €	5 352,19 €	-	22 580,60 €	4 293,54 €	2 292,58 €	-252,49 €	338,71 €	719,94 €	806,16 €
Micro 76	-7 315,75 €	-	7 228,93 €	-	-	-	-	-	-	-
Micro 77	15 689,05 €	11 348,89 €	-	34 963,44 €	7 141,59 €	7 141,59 €	5 012,31 €	524,45 €	3 682,85 €	9 219,61 €
Micro 78	24 287,95 €	7 494,04 €	-	33 035,81 €	6 698,24 €	4 628,24 €	4 628,24 €	495,54 €	300,26 €	5 424,04 €
Pequena 79	32 165,84 €	11 561,14 €	-	57 436,86 €	12 310,48 €	7 796,74 €	3 388,40 €	861,55 €	889,11 €	5 139,06 €
Pequena 80	126 307,97 €	2 496,80 €	-	59 462,27 €	12 776,32 €	1 597,04 €	-1 103,23 €	891,93 €	1 354,67 €	1 143,37 €

Tipo de entidade	2014											Q.07 campo 716
	Quadro 13											
	Campo 414	Campo 421	Campo 415	Campo 425	Campo 417	Campo 424	Campo 422	Campo 420	Campo 426	Campo 427	Campo428	
Micro 1									4 856,70 €	20 273,40 €		
Pequena 2									6 121,33 €			
Micro 3	510,90 €		16 851,50 €									
Micro 4												
Pequena 5	4 742,42 €								17 298,75 €		39 088,99 €	
Micro 6									4 485,37 €			
Micro 7									2 696,79 €			
Micro 8									1 117,49 €			
Micro 9	1 882,04 €								2 333,06 €			
Micro 10	2 840,57 €								9 874,64 €			
Micro 11									4 592,40 €	10 311,78 €		
Micro 12									3 523,48 €			
Pequena 13												
Pequena 14	17 584,65 €			28 776,98 €					6 523,83 €	12 683,56 €	381,98 €	
Micro 15									9 983,21 €			
Micro 16												
Micro 17	1 947,01 €								7 238,49 €			
Micro 18									2 797,40 €			
Micro 19									5 709,62 €			
Micro 20	1 428,26 €											
Micro 21	1 347,39 €		739,48 €						3 767,95 €			
Micro 22	103,50 €											
Micro 23									2 553,84 €			
Micro 24										1 501,84 €		
Pequena 25												
Micro 26									4 072,51 €			
Pequena 27	2 325,69 €									3 575,06 €		
Micro 28	398,50 €								10 581,36 €	949,94 €		
Pequena 29									2 526,40 €			
Micro 30	688,95 €								4 599,85 €			
Micro 31										158,89 €		
Pequena 32												
Micro 33									140,90 €			
Micro 34	3 209,04 €		8 560,44 €						17 358,71 €	1 509,60 €		
Pequena 35												
Micro 36												
Micro 37										3 519,85 €		
Micro 38									10 481,14 €			

Micro 39									4 543,36 €		784,54 €	
Micro 40										1 847,66 €		
Micro 41	1 678,50 €								1 532,51 €			
Micro 42	6 091,00 €											
Pequena 43												
Micro 44										3 131,19 €		
Micro 45	1 164,70 €											
Micro 46	4 084,92 €											
Micro 47	640,20 €										10 060,89 €	
Micro 48			1 199,16 €									
Micro 49	186,45 €											
Pequena 50	4 188,86 €									11 029,21 €		
Micro 51	22,50 €											
Micro 52	636,75 €											
Pequena 53	883,80 €									5 773,28 €		
Micro 54	950,51 €											
Micro 55	605,00 €											
Micro 56	117,60 €											
Micro 57	137,52 €											
Micro 58												
Micro 59	2 139,02 €											
Micro 60	839,99 €								3 547,60 €			
Micro 61												
Micro 62												
Micro 63	1 504,39 €											
Micro 64	26,00 €											
Micro 65	3 803,18 €								2 376,75 €			
Micro 66	498,95 €											
Micro 67	93,91 €								500,00 €			
Micro 68	519,58 €		2 945,16 €									
Pequena 69	237,70 €								783,20 €			
Pequena 70	5 420,63 €								5 563,28 €	11 595,12 €	33 115,94 €	
Micro 71												
Micro 72	1 815,15 €											
Pequena 73	3 464,75 €								12 143,62 €			
Micro 74	7 049,70 €		1 376,70 €						6 023,15 €			
Micro 75	2 143,52 €								5 055,92 €			
Micro 76												
Micro 77	122,98 €		73 410,95 €									
Micro 78	2 002,60 €								1 000,00 €			
Pequena 79	8 891,10 €											
Pequena 80	4 014,93 €								9 531,77 €			

Apêndice VI- Transcrição da entrevista a RE2

P – Perguntas do entrevistador

R – Respostas do entrevistado

P1: As Tributações Autónomas são consideradas uma norma antiabuso, uma vez que foram introduzidas com objetivo de levar as empresas a evitarem realizar determinadas despesas de elevado montante, com o intuito de pagarem menos IRC. Na sua opinião, acha que o fisco procedeu corretamente com este tipo de tributação, ao passar a tributar a despesa e não o rendimento das entidades? Segundo o artigo 1 do CIRC “ O IRC incide sobre os rendimentos obtidos”, não estamos perante alguma incoerência?

R1: Em parte tem alguma lógica a introdução de uma taxa sobre alguns tipos de despesas, mas acho que se trata de uma dupla tributação na medida em que as empresas já pagam IRC pela sua performance (obtida pela dedução ao rendimentos as despesas efetuadas) como ainda têm de pagar as TA. Na minha opinião, não se trata de uma não tributação dos rendimentos das entidades em virtude da tributação das suas despesas, mas sim certamente impor algum tipo de restrições quanto a essas mesmas despesas. Quanto à última parte da questão, é claro que estamos perante uma das incoerências que a nossa lei apresenta.

P2: De ano para ano, as taxas de TA são aumentadas e o seu campo de incidência alargado. Considera que com estes aumentos ainda se trate de uma norma antiabuso ou de um meio do Estado arrecadar sempre receita?

Sem dúvida que se trata de um meio (in)direto do Estado obter receita. Vejamos por exemplo as estatísticas que a AT disponibiliza relativamente à Modelo 22. No período compreendido entre 2011 e 2013, mais de 30% dos montantes constantes no campo “Total a Pagar” dizem respeito a TA. E sendo o IRC a terceira maior rúbrica de receita fiscal do Estado, é exetável que este tipo de tributação seja mais um meio para atingir um fim.

P3: O que acha do aumento dos 10 pontos percentuais às taxas de TA para as empresas onde se verifique prejuízo fiscal nesse período de tributação?

Está certo que um resultado líquido contabilístico é influenciado pela estimativa de imposto, onde se inserem as TA. Acho que as Finanças haveriam de ter um outro critério para que a majoração dos 10 pontos percentuais quando é verificado um prejuízo fiscal. E digo isto porque vejamos: em 2011, quando Portugal entrou num enorme ciclo recessivo de crise

económico-financeira, muitas empresas não resistiram e passaram de um resultado positivo para um prejuízo, e esse prejuízo nada teve a ver com as despesas que originam o pagamento de TA. Se o mesmo acontecer do ponto de vista fiscal, significa que os impostos vão ser agravados, e num cenário como o que referi, essa política podia ser revogada ou suspensa, por exemplo.

P4: Com a crise que Portugal ainda atravessa, acha que a TA acaba por tornar a sobrevivência e sustentabilidade das microentidades mais difícil?

Não só das microentidades, mas sim das PME portuguesas. Mais de 90% do tecido empresarial português é composto por este tipo de entidades, sendo os restantes 10% representativos dos grandes grupos económicos. Ora, sendo a maior parte do bolo constituído por aquelas entidades de menor dimensão, por assim dizer, é exetável que o impacte das TA neste tipo de entidades seja muito maior.

P5: Se existe um SNC para as microentidades, outro para as pequenas entidades, seria justo existir também taxas de TA diferenciadas para cada tipo de entidade?

Na minha opinião apesar de me parece sinceramente o mais justo, penso que será de difícil implementação a vários níveis. Porventura seria mais justo existir uma tributação idêntica à do IRS, onde quanto mais se ganha (neste caso mais rendimentos) mais se desconta (entenda-se mais se tributa).

P6: Será que o fisco poderia criar um limite (teto máximo) para este tipo de encargos, e só no caso de este ser ultrapassado haver lugar a TA?

Em parte isso já acontece com algumas das TA existentes. Por exemplo, no caso de gratificações a órgãos sociais, existe um limite indexado à remuneração anual. Poderia certamente existir um sublimite em cada uma das alíneas certamente.

Muito obrigada pela sua disponibilidade e colaboração.

Apêndice VII – Grelha de análise de conteúdo das entrevistas

Entrevistado	Dados Pessoais	1. As TA no CIRC
	Cargo	a) Obter Opiniões sobre as TA e a sua Origem
CC 1	Responsável pelo Departamento de Contabilidade em entidade externa ao estudo	As TA são efetivamente uma norma antiabuso, uma vez que consistem na tributação de despesas que provavelmente não são bem despesas, mas sim, rendimentos em espécie do trabalho dependente. Quanto à última parte da questão, estamos realmente perante incoerência no que diz respeito às TA visto que elas tributam a despesa e não o rendimento das empresas, mas toda a legislação portuguesa tem incoerências.
CC 2	Responsável pelo Departamento de Contabilidade em entidade externa ao estudo	O Fisco atuou de forma correta, exatamente para evitar abusos, principalmente por parte de administradores de grandes empresas. Em Portugal, cada vez mais, as empresas apresentam despesas com bens materiais que não são usufruto da entidade, são simplesmente despesas de cariz pessoal dos administradores ou dos sócios-gerentes. Assim, as TA visam simplesmente evitar este tipo de situações.
CC 3	Responsável pelo Departamento de Contabilidade em entidade externa ao estudo	Efetivamente estamos perante incoerência. É certo que muitas empresas não apresentam o valor real dos seus rendimentos, por isso o Fisco criou este extra imposto para garantir uma equidade fiscal.
DF 1	Ensino académico em Fiscalidade	Sim é verdade que há incoerência, e até se olharmos para a nossa Constituição da Republica, esta refere que só é tributado o lucro real. No que diz respeito às TA, elas são efetivamente uma norma antiabuso, que pretende que certas despesas não sejam efetuadas pelas empresas.
DF 2	Ensino académico em Fiscalidade e CC	Claro que há incoerência. As TA já surgiram há muitos anos, e inicialmente apenas tributavam as despesas confidenciais ou não documentadas, visto que o dinheiro que saía da empresa seria provavelmente para o gerente e não era tributado na sua esfera pessoal (ou seja, em IRS, logo o Estado arranhou um meio de passar a tributar essa despesas em IRC). Neste sentido, as TA foram corretamente introduzidas na lei, dado que como um rendimento não era tributado de uma forma, o Estado teve que arranjar outro modo de o tributar.
DF 3	Ensino académico em Fiscalidade, representante OCC e ROC	Pelo que sei, a motivação e a justificação para criar as TA não foi essa. Quando introduzidas tinham a intenção de tributar alguns gastos que tinham uso privado, que acabam por ser um rendimento não declarado e não uma despesa da entidade. Por isso, de certa forma acaba por ser a tributação de rendimento.
RAD 1	Ex. Diretor Geral das Finanças e Ex. Docente da área da Fiscalidade	Esta norma é sem dúvida uma norma antiabuso, porque as despesas que dão origem à TA são uma forma de renumerar os órgãos sociais das empresas. Se estes não são tributados pelos rendimentos que usufruem, o Estado teve que arranjar meio de tributar esses rendimentos que se enquadrariam na esfera do IRS, passando a tributar a despesa que dá origem a esses rendimentos em sede IRC. Por isso, o Estado de certa forma acaba por estar a tributar em sede de IRC rendimentos que deviam estar declarados na folha de vencimentos dos gerentes ou trabalhadores das empresas. Efetivamente estas despesas estão registadas na contabilidade como sendo da empresa, mas que no fundo não são, pois só trás benefícios a quem usufruí delas e não há empresa.

RAD 2	Inspetor das Finanças	Há de facto uma certa incoerência, porque o IRC é um imposto sobre o rendimento e a TA é um imposto instantâneo sobre a despesa. Acaba, portanto, por ser uma espécie de imposto indireto. A TA é um imposto sobre a despesa, porque muitas vezes os órgãos sociais das empresas usam precisamente estas despesas para auferirem rendimentos que de outra forma não seriam tributados, como por exemplo as viaturas, almoços e despesas não documentadas. Deste modo, se não fossem as TA havia muito rendimento encapotado que nunca seria tributado.
RAD 3	Inspetor das Finanças	Em sede de IRC há efetivamente incoerência. Contudo, se o Estado passou a tributar a despesa é porque o rendimento não era declarado e, neste caso, estas despesas que dão origem à TA são, de todo, rendimentos em espécie dos trabalhadores ou gerentes das empresas que não são tributados na sua esfera pessoal. Por esta razão é que as TA são na realidade uma norma antiabuso.
RE 1	CC de Microentidade em Estudo	Sim, há incoerência entre a tributação da base de incidência do imposto de IRC e as TA. Quando apuramos o lucro de uma entidade para aplicação da taxa de IRC, aos rendimentos dela são deduzidas as despesas, e com a TA para além de se estar a aumentar a carga fiscal da empresa, está-se a tributar uma despesa. Na realidade as TA funcionam como uma norma antiabuso, que acabam por tributar a despesa que deveria ser considerada rendimento do trabalho dependente. Para mim, quanto às microentidades, as TA não deveriam existir, porque para os donos/ gerentes destas empresas deixa de existir vida privada, sendo bastante difícil ou mesmo impossível haver uma separação entre a empresa e a vida pessoal.
RE 2	CC de Pequena Entidade em Estudo	Em parte tem alguma lógica a introdução de uma taxa sobre alguns tipos de despesas. Contudo, considero que se trata de uma dupla tributação na medida em que as empresas já pagam IRC pela sua performance (obtida pela dedução ao rendimentos as despesas efetuadas) como ainda têm de pagar as TA. Estamos perante uma das incoerências que a nossa lei apresenta.
RE 3	Responsável Financeiro de Entidade em Estudo	Estamos perante incoerência é certo. Mas as empresas conseguem mais facilmente influenciar as despesas que os rendimentos de modo a obterem um resultado que lhes seja mais favorável. Um exemplo que muitas vezes acontece, e é do conhecimento de todos, é que os sócios das empresas para apresentar despesas num determinado ano, compram carros de elevado montante que são para uso pessoal e que não são necessários à atividade da empresa. Neste sentido acho que as TA são corretamente aplicadas, pois o gasto não é da empresa; acaba é por ser um rendimento extra do sócio que não é tributado na sua esfera pessoal.

1. As TA no CIRC	
Entrevistado	b) Recolher opiniões sobre o aumento constante das taxas de TA e o alargamento do seu campo de incidência
CC 1	Os impostos são a principal fonte de receita do Estado, logo este pretende receber o máximo através da aplicação dos impostos, e quando se apercebe que um imposto não está a render o pretendido, têm que arranjar forma ou outro meio para arrecadar receita. E, pelo meu conhecimento, é isso que tem acontecido com as TA. Elas têm sido aumentadas pelo simples facto de a aplicação da taxa base de IRC já não ser suficiente para cobrir a receita pretendida, ou seja, de ano para ano o Estado tem vindo a receber menos a título de IRC propriamente dito, aumentando em contrapartida as taxas de TA para equilibrar a balança.
CC 2	Neste caso já se pode encarar de maneira diferente. O Estado tentou “atirar um pouco de pó para os olhos” das empresas baixando a taxa de IRC sobre os resultados, aumentando ao mesmo tempo este tipo de tributação. A TA foi um meio bastante bom que o Estado encontrou para arrecadar receita, pois uma empresa independentemente dos resultados que apura irá ter sempre TA a pagar.
CC 3	Com os excessivos aumentos da TA, tornou-se claro que estas passaram a ser um meio de arrecadação de receita extra para o Estado.
DF 1	Se formos olhar para os anos em que as taxas de TA foram aumentadas e o campo de incidência alargado, esses coincidem com anos de crise económica, em que há necessidade de aumentar as receitas. Por isso, as TA funcionam também como um meio de arrecadação de receita.
DF 2	Se formos ver a origem das TA e as taxas que eram aplicadas na altura, e comparar com as despesas que dão origem às TA e as taxas que são agora aplicadas, verificamos que este tipo de tributação passou de um meio para evitar abusos para um meio do Estado arrecadar milhões de euros por ano. E se esse não fosse o objetivo, o Estado deixaria abater o que sobra dos PEC's às TA, e tal não acontece.
DF 3	É obviamente um meio de arrecadação de receita. Penso que deixou há algum tempo de ter a finalidade inicial. É uma forma fácil do Estado ir buscar receitas, porque as empresas quer estejam bem ou em dificuldade têm que suportar despesas que dão origem ao pagamento de TA.
RAD 1	Qualquer imposto que é criado serve para dar receita ao Estado, e este não pode ser exceção. Contudo, a TA continua a ser um meio para evitar abusos, e é por o Fisco saber que ainda existem muitas fugas e que as pessoas aproveitam as lacunas na lei, que tem aumentado constantemente as taxas e o campo de incidência das despesas, de modo a evitar que esses factos ocorram.
RAD 2	As TA servem para as duas coisas. Em termos orçamentais o IRC é um imposto cuja arrecadação de receita para o Estado é muito baixa quando comparada com o IRS ou o IVA. Desse modo, a introdução da TA e os seus aumentos foram uma forma de contornar essa questão, de modo a arrecadar mais imposto em sede de IRC. Contudo, em simultâneo continua a ser uma norma antiabuso, pois vai tributar na mesma a despesa que de outra forma não seria tributada.
RAD 3	Claro que é um meio de arrecadação de receita para o Estado, assim como todos os outros impostos. Contudo não deixa de ser uma norma antiabuso, e estes aumentos são uma forma de incentivar as empresas, por um lado, a não apresentarem estas despesas e, por outro, para declararem estes rendimentos na folha do mês da pessoa que efetivamente os usufruiu.
RE 1	É um meio de arrecadação de receita para o Estado. Apesar de ser uma norma antiabuso, a carga fiscal sobre esses gastos está demasiado elevada.
RE 2	Sem dúvida que se trata de um meio (in)direto do Estado obter receita. Sendo o IRC a terceira maior rúbrica de receita fiscal do Estado, é expetável que este tipo de tributação seja mais um meio para atingir um fim.
RE 3	Se as TA não fossem um meio de arrecadação de receita, o Estado não estaria constantemente a aumentar o seu campo de incidência e as suas taxas.

2. O Impacte das TA

Entrevistado	a) Recolher opiniões sobre o aumento de 10 pontos percentuais às taxas de TA, no caso de apuramento de prejuízo fiscal	b) Entender se as TA são prejudiciais para as microentidades
CC 1	Este aumento é mais um pretexto para o Estado arrecadar receita. No caso de certa empresa obter prejuízo fiscal, irá apresentar uma coleta nula não dando origem ao pagamento de IRC. Por isso, com o aumento dos 10 pontos percentuais das taxas de TA o Estado irá ter benesse pela empresa apresentar esse prejuízo.	Realmente as microentidades acabam por sair prejudicadas. Imaginemos o seguinte caso: uma micro e uma pequena empresa, ambas compram uma viatura comercial por 20.000€. Se reparamos o valor da depreciação anual da viatura será igual para ambas as empresas, dando origem a um pagamento de TA igual nelas (se considerarmos apenas o encargo com a depreciação) o que não me parece muito justo.
CC 2	Não sou a favor deste aumento. Penso que é muito injusto as empresas além de apurarem prejuízo ainda terem que suportar esse aumento das taxas.	Aqui depende de muita coisa, e acho que é difícil de responder a esta questão com precisão. Vejamos: se uma empresa está a passar por um período mau, não poderá apresentar um valor de despesas de representação altíssimo ou mesmo de encargos com viaturas; tem que haver gestão de tesouraria.
CC 3	Esta penalização é uma prova de que as TA não têm apenas um carácter antiabusivo, mas também uma grande componente de arrecadação de receita independentemente se uma empresa tem lucro ou prejuízo.	Ao criarem este tipo de tributação com taxas altíssimas, esqueceram-se que o nosso tecido empresarial é constituído maioritariamente por microentidades, e a carga fiscal que incide sobre as mesmas é um entrave ao investimento e à competitividade deste tipo de empresas.
DF 1	O único argumento que encontro para este aumento, é por muitas vezes as empresas apurarem prejuízos fiscais artificiais, pois registam despesas de elevado montante que não são essenciais para a empresa ou muita das vezes nem são das empresas, mas sim dos órgãos sociais delas. Este aumento vai também contra a nossa legislação no que se refere ao princípio da capacidade contributiva.	Ao longo do tempo estas empresas têm mostrado uma grande capacidade de adaptação, e as TA já não vêm de agora, logo estas empresas já estão preparadas e familiarizadas com este tipo de tributação, pelo que penso que não é muito prejudicial para elas.
DF 2	Este aumento só vem prejudicar as empresas, que para além de já terem apurado prejuízo fiscal ainda têm as suas contas agravadas por causa deste aumento. Um aumento de 10 pontos percentuais é demasiado excessivo para as empresas.	Com as taxas que estão em vigor é claro que esta tributação prejudica as empresas, e em especial as de menor dimensão. Pelo conhecimento que tenho, quase todas as empresas têm despesas que irão originar o pagamento de TA, e para além do gasto que tiveram com a despesas ainda vão ter que pagar por a terem tido, o que se torna insustentável para as empresas.
DF 3	Penso que esta medida não é proporcional nem justa para todas as empresas, porque existem outros mecanismos, que já estão instalados, para ver se os prejuízos que as empresas apresentam são reais ou artificiais, nomeadamente se as empresas apresentarem prejuízos fiscais mais de três anos consecutivos ficam sujeitos a uma inspeção especial e à inversão do ónus da prova.	Sim, aparentemente quando há uma despesa que não gera rendimento, é meramente despesa, isso dificulta sempre as empresas, e pior fica quando essas despesas estão sujeitas a TA ou a outro tipo de tributação.

RAD 1	Se uma empresa apresenta prejuízo fiscal, não teve necessidade nem disponibilidade monetária (porque não obteve rendimentos suficientes) para apresentar este tipo de despesas, logo a aplicação deste aumento é bastante plausível. Aqui posso aplicar a expressão de “quem não tem dinheiro não pode ter vícios”.	As empresas têm que conhecer a lei e o mercado onde trabalham. Se certas despesas são tributadas, porque não são consideradas essenciais às empresas, mas sim a quem nelas trabalha, a empresa só tem que optar por não as fazer. Assim, já não são tributadas autonomamente. Só é tributado desta forma quem quer e pode ser.
RAD 2	Sou completamente a favor e até deveria ser mais. Para mim não tem lógica uma entidade que tem prejuízos fiscais, apresentar despesas que na sua génese não são consideradas despesas ou gastos da entidade, mas sim de quem está na entidade.	Para algumas acredito que sim, mas para a grande parte não.
RAD 3	Concordo com este aumento dos 10 pontos percentuais, porque uma empresa que apresente um prejuízo fiscal real não apresentará despesas que originem TA.	Se as TA são prejudiciais às empresas, elas têm que declarar a quem pertence esse rendimento, de modo a que ele seja tributado na esfera de quem o usufruiu. Desse modo, as empresas já não serão tributadas e a TA em nada as prejudica.
RE 1	Por um lado se a ideia da TA é, se não existe rendimentos não pode existir despesas deste tipo, entende-se o aumento. Mas por outro lado, se a empresa tem muito investimento em determinado ano e não conseguem obter lucro, ela não deveria ser penalizada com este aumento mas sim apoiada.	Neste momento, as microentidades estão com uma carga fiscal muito elevada e são o tipo de empresas que são mais prejudicadas com esta tributação.
RE 2	Acho que as Finanças haveriam de ter um outro critério para que a majoração dos 10 pontos percentuais fosse aplicada quando é verificado um prejuízo fiscal. E digo isto porque vejamos: em 2011, quando Portugal entrou num enorme ciclo recessivo de crise económico-financeira, muitas empresas não resistiram e passaram de um resultado positivo para um prejuízo, e esse prejuízo nada teve a ver com as despesas que originam o pagamento de TA.	Não só as microentidades, mas sim das PME Portuguesas. Mais de 90% do tecido empresarial português é composto por este tipo de entidades. Ora, sendo a maior parte do bolo constituído por entidades de menor dimensão, por assim dizer, é expetável que o impacto das TA neste tipo de entidades seja muito maior.
RE3	Esta medida para mim não está muito correta nem justa. Este aumento devia ser aplicado consoante a situação da empresa. Por exemplo: uma empresa que apresenta consequentemente prejuízos fiscais e continua a laboral normalmente e a apresentar elevados montantes de encargos sujeitos a TA, é de prever que algo não está correto ou que os valores apresentados não são de todo verídicos, visto que provavelmente muitos destes gastos não são da empresa, e neste caso, sou a favor do aumento dos 10 pontos percentuais de modo a evitar que as empresas apresentem consequentes prejuízos fiscais provocados. Mas noutra situação, uma empresa apresenta um prejuízo fiscal excecional, ou porque teve uma grande quebra nos inventários ou porque existiram perdas por imparidade aceites nesse período de elevado montante, e não devido a gastos excessivos que originam o pagamento de TA; para mim nesta situação não deveria ser aumentadas as taxas de TA em 10 pontos percentuais.	Qualquer imposto extra se torna prejudicial para as empresas, principalmente para as de menor dimensão, mas se esta tributação não existisse ainda haveriam mais abusos por parte das empresas.

3. Propostas		
Entrevistado	a) Perceber se seria uma boa opção existirem taxas de TA diferenciadas para cada tipo de entidade	b) Compreender se seria possível existir um limite para este tipo de encargos, só havendo lugar à TA no caso de ser ultrapassado
CC 1	Seria bom se o Fisco/Estado acompanha-se essa diferenciação que o SNC aplica para as micro e pequenas empresas. Neste caso das TA deveria existir uma diferenciação entre ambas.	Para mim esta proposta torna-se melhor e até mais simples que a anterior, e tornava este tipo de imposto mais coerente. Já existe alguns casos em que acontece algo deste género, por exemplo nos donativos, onde há um limite para aquele ser aceite como gasto. O mesmo poderia acontecer este tipo de despesas, visto que muitas empresas têm que suportar este tipo de encargos no decorrer da sua atividade.
CC 2	Não concordo, porque assim as empresas não iriam tentar subir o seu volume de negócios de ano para ano, pois se o subissem estariam sujeitos ao aumento das taxas de TA e o montante a entregar ao Estado seria maior. Se esta medida fosse implementada iriam existir muitas empresas no limiar e dificilmente ultrapassariam o limite estabelecido para subir de patamar, retardando assim o crescimento económico do país.	Penso que isso seria o mais correto, mas só deveria existir esse limite para os encargos que sejam efetivamente essenciais para a entidade.
CC 3	Apesar de ser um cenário que me parece mais favorável para as empresas de menor dimensão, não é de todo um cenário vantajoso do ponto de vista de obtenção de receita por parte do Estado, pela simples razão de serem estas empresas que constituem a maior parte do tecido empresarial português.	Sim, penso que seria uma boa hipótese. Na minha opinião, com a informatização avançada que o Fisco tem vindo a implementar e com o sistema a funcionar devidamente, conseguirá fiscalizar as empresas e detetar indícios de fraude e de evasão fiscal, podendo nessa altura a TA vir a ser abolida.
DF 1	Faria algum sentido, apesar de me parecer um pouco complicado. Poderia haver aqui uma tributação como há em sede de IRS com taxas progressivas, seria realmente uma boa opção. Contudo, iríamos mais uma vez contra a nossa Constituição da Republica.	Antigamente as despesas de representação funcionavam deste modo, em que apenas uma parte era aceite (como funciona com a depreciação dos automóveis), e parece-me que essa fosse a forma mais justa para as empresas. Agora assim, no caso de a empresa obter prejuízo fiscal, o Estado já não iria obter receita, e não me parece que seja isso o pretendido com as TA.
DF 2	Aqui acaba por já existir um regime simplificado que trás benefícios em relação às TA para as empresas que o adotem. Por isso a criação de outro acho que não seria muito bom.	Era uma boa opção e ajudaria na sobrevivência de muitas entidades, para além de com a implementação desta medida, já se conseguir ter uma perceção de quais as empresas que abusavam destas despesas. Mas há que ter em atenção que não poderia existir este limite para todas as despesas, apenas para aquelas que se tornam essenciais à atividade da empresa, como as despesas com viaturas do 1º escalão e também as despesas de representação.
DF 3	Não vejo que se possa estabelecer esta ligação com taxas de TA diferenciadas. As microentidades fazem menos despesas pagam menos TA; as pequenas entidades fazem mais despesa pagam mais TA. Acaba por ser um regime proporcional, por isso não vejo a necessidade de haver progressividade de taxas.	Não vejo necessidade, nem mesmo coerência para a criação deste limite.

RAD 1	Já existe o regime simplificado em IRC, que tem isenção de certos números do artigo das TA. Existir outro regime que diferencie as entidades não faz sentido.	Não sou a favor desse limite, para mim nenhuma das despesas que consta no artigo 88º do CIRC são essenciais para as empresas desenvolverem a sua atividade.
RAD 2	Na minha opinião não seria uma boa opção. Isto porque, se fôssemos ver o saldo da conta 11 das microentidades a 31/12 e se cotássemos o caixa, iríamos verificar que não existe nem um bocadinho do montante que consta no balancete, e não há qualquer registo de saída do dinheiro que efetivamente não está em caixa. Por esta razão, praticamente todas as empresas têm despesas não documentadas, o problema é que não as declaram, elas só são descobertas quando há uma fiscalização surpresa. Por esta razão, é nestas empresas de menor dimensão que ainda existe muito contorno à Lei. Estas acabam por pagar menos de TA no que realmente deviam. Por outro lado, nas empresas de maior dimensão que já estão sujeitas a auditorias, isto já não acontece.	Concordo, com uma ressalva: como seriam fixados esses limites? Uma percentagem do volume de negócios talvez fosse uma opção, contudo penso que seja difícil de implementar.
RAD 3	Não sou a favor desta hipótese, não iria trazer benefícios económicos ao país.	Até poderia ser uma boa opção, mas é certo que iria acabar por existir empresas a utilizar esses limites com despesas de cariz familiar e não da empresa.
RE 1	A ideia é boa, mas seria muito complicado colocar em prática tanto em termos contabilísticos como fiscais.	Sim, seria bom se existisse um limite no código do IRC em função dos rendimentos ou do volume de negócios obtidos no período e acima desse limite haver lugar a TA.
RE 2	Porventura seria mais justo existir uma tributação idêntica à do IRS, onde quanto mais se ganha (neste caso mais rendimentos) mais se desconta (entenda-se mais se tributa).	Isso já acontece com algumas das TA existentes. Por exemplo, no caso de gratificações a órgãos sociais, existe um limite indexado à remuneração anual. Poderia certamente existir um sublimite em cada uma das alíneas.
RE 3	Para mim esta não seria uma boa opção. Como as TA são aplicadas com uma taxa percentual, acaba por ser proporcional, pois prevê-se que quanto maior a empresa e quanto maior o volume de negócios apresentado, também maior será o valor apresentado de despesas. Se houvessem taxas reduzidas para determinadas empresas era um incentivo a colocar mais despesas de cariz pessoal na empresa, e não é isso que se pretende.	Com esta medida já concordo, mas apenas em parte dela. Há que ter em atenção todo o tipo de encargos que dão origem ao pagamento de TA. É certo que qualquer empresa tem encargos com viaturas ou despesas de representação, e que são na verdade despesas da mesma, e nestas situações haveria de existir um limite que fosse aceite; seria o mais justo para as empresas. Mas por outro lado, já não poderia existir um limite para as despesas confidenciais, pois, assim, todos os anos iria sair dinheiro da empresa até ao limite que fosse aceite, sem haver qualquer tipo de justificação para a sua saída, nem qualquer tipo de tributação sobre aquele dinheiro que acaba por ser um rendimento de alguém.