

Sofia Isabel Baptista de Figueiredo Pereira

A fiscalidade e a escolha da forma jurídica: a perceção dos contabilistas certificados



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Sofia Isabel Baptista de Figueiredo Pereira

A fiscalidade e a escolha da forma jurídica: a perceção dos contabilistas certificados

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial** realizada sob a orientação da Professora Doutora Cidália Maria da Mota Lopes e coorientação do Professor Doutor Alexandre Miguel Fernandes Gomes da Silva.

Coimbra, janeiro de 2021

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

PENSAMENTO

Sábio é aquele que conhece os limites da própria ignorância

Sócrates

AGRADECIMENTOS

A elaboração desta dissertação foi um longo percurso de várias lutas. Foi, sem dúvida, uma constante aprendizagem e que contribuiu muito para o meu crescimento e enriquecimento pessoal.

À Professora Doutora Cidália Lopes e ao Professor Doutor Alexandre Silva, que me orientaram na realização deste trabalho. À Doutora Cidália Lopes, agradeço a sugestão do tema e os seus conhecimentos, ideias e especialmente o seu precioso tempo. Ao Doutor Alexandre Silva, agradeço os seus ensinamentos estatísticos.

À Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade e à Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração, pela disponibilização do questionário no seu website.

Um agradecimento especial aos meus amigos e colegas de mestrado que me acompanharam neste processo.

À Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade e à Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração, pela disponibilização do questionário no seu website.

Last but not least, aos meus pais pela oportunidade, pelo incentivo e pelo orgulho que sempre demonstraram. À minha mãe, agradeço por tudo o que sou hoje e nunca me ter deixado desistir. Ao meu irmão, agradeço por estar sempre presente mesmo longe.

RESUMO

A presente dissertação versa sobre a influência da fiscalidade na escolha da forma jurídica, em especial através da análise da percepção dos contabilistas certificados.

Este tema reveste particular importância por vários motivos. Em primeiro, a escolha da forma jurídica de uma empresa é uma questão que interfere com a própria atividade empresarial. Os contabilistas certificados exercem, como é sabido, um papel central no aconselhamento da forma adequada e na conseqüente tomada de decisão. Em segundo, um correto enquadramento nos diferentes regimes de tributação poderá permitir ao contribuinte obter uma maior poupança fiscal.

Deste modo, pretendemos com este estudo analisar quais os fatores, fiscais e não fiscais, que influenciam a escolha da forma jurídica da empresa, dando particular destaque aos fatores fiscais.

Assim, recorreremos como técnica de recolha de informação ao uso do questionário e foram inquiridos 181 contabilistas certificados, com o objetivo de aferir acerca dos fatores determinantes que conduziram ao aconselhamento da forma jurídica. Através da metodologia estatística adequada, concluímos, após análise dos dados, que a diminuição da carga fiscal, concretizada na escolha do regime simplificado e nas taxas de tributação, bem como a utilização de benefícios fiscais são os fatores fiscais que mais influenciam a escolha da forma jurídica.

Palavras-chave: Forma jurídica, fatores fiscais, fatores não fiscais ,regime de tributação, pequenas empresas.

ABSTRACT

The aim of this dissertation is to analyze the influence of taxation on the choice of legal form, especially from the analysis of certificated accountant's perspective.

This subject is particularly important for several reasons. First, because the choice of legal form of an enterprise is an issue that interferes with the business activity itself. Certified accountants play, as it is known, a central role in advising in an appropriate manner and in the consequent decision making. Second, a correct framework in the different taxation regimes may allow the taxpayer to obtain greater tax savings.

With this study we intend to analyze which factors, fiscal and non-fiscal, influence the choice of the legal form of the enterprise, with particular emphasis on tax factors.

For this, we used questionnaires as a quantitative technique for gathering information and 181 certified accountants were interviewed, with the aim of assessing the determining factors that led to legal advice. Through the appropriate statistical methodology, we concluded, that the reduction of the tax relief in the choice of the simplified regime and in the tax rates, as well as the use of tax benefits, are the tax factors that most influence the choice of legal form.

Keywords: Legal form, tax factors, non-tax factors, tax regime, small firms.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
PARTE I – A IMPORTÂNCIA DAS PME NA EU E EM PORTUGAL.....	4
1. Conceito de empresa.....	4
1.1. Conceito jurídico (sentido subjetivo e objetivo)	4
1.2. Conceito económico-financeiro.....	5
1.3. Conceito fiscal	5
2. Conceito de PME	6
3. As PME na economia: União Europeia e Portugal.....	8
3.1. As PME na UE	8
3.2. As PME em Portugal.....	12
4. Comparação entre as PME portuguesas e as europeias	18
PARTE II – O REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS PME EM PORTUGAL: REGIMES SIMPLIFICADOS OU CONTABILIDADE ORGANIZADA?	21
1. A escolha da forma jurídica	22
1.1. Fatores não fiscais	22
1.1.1. <i>Empresário em nome individual</i>	23
1.1.2. <i>As formas societárias</i>	23
1.1.2.1. <i>Sociedades civis</i>	24
1.1.2.2. <i>Sociedades comerciais</i>	24
1.2. Fatores fiscais	31
1.2.1. Tributação do rendimento: real, presumido e normal	31
1.2.2. Regimes de tributação	32
1.1.2.1. <i>Regime simplificado em IRS</i>	33
1.1.2.2. <i>Regime de contabilidade organizada em IRS</i>	36
1.1.2.3. <i>Regime simplificado em IRC</i>	36

1.1.2.4. Regime de contabilidade organizada em IRC	38
1.1.2.5. Tributação dos lucros distribuídos na esfera dos sócios	40
2. Análise comparativa dos regimes de tributação em IRS e IRC: regimes simplificados e regimes de contabilidade organizada	42
3. Os regimes simplificados na União Europeia – Espanha	46
3.1. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares - IRPF.....	48
3.2. Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas - IS	50
4. Análise comparativa da tributação das PME em Portugal e Espanha: regimes simplificados ou contabilidade organizada	53
5. Exemplos práticos.....	57
5.1. Regime contabilidade organizada IRS versus regime simplificado IRS.....	57
5.2. Regime geral IRC versus regime simplificado IRC	61
5.3. Regime contabilidade organizada IRS versus regime geral IRC	65
5.4. Regime simplificado IRS versus regime simplificado IRC	70
PARTE III – A FISCALIDADE E A ESCOLHA DA FORMA JURÍDICA: EVIDÊNCIA EMPÍRICA	75
1. Metodologia	75
2. Hipóteses e questões de investigação	76
3. Recolha e tratamento de dados	76
4. Resultados, análise e discussão.....	77
PARTE IV – CONCLUSÕES FINAIS	95
PARTE V – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	97
APÊNDICES	101

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Critérios de definição de PME.....	8
Tabela 2 - Critérios classificação PME na UE	9
Tabela 3 - Número de Empresas, Emprego e Valor Acrescentado Bruto em Portugal – ano de 2018.....	9
Tabela 4 - Número de Empresas, Pessoas ao Serviços e Valor Acrescentado Bruto das Empresas não financeiras na EU – ano de 2018.....	10
Tabela 5 - Pessoal ao Serviços, Setores de Atividade e Valor Acrescentado Bruto das Empresas não financeiras na EU – ano de 2018.....	11
Tabela 6 - Principais indicadores económicos das empresas por forma jurídica e dimensão - ano de 2018.....	13
Tabela 7- Principais indicadores económicos das empresas não financeiras por dimensão - ano de 2018.....	13
Tabela 8 - Número de Empresas, Volume de Negócios e Pessoal Remunerado em Portugal – anos 2016 a 2018.....	14
Tabela 9 - Principais indicadores económicos das empresas não financeiras por forma jurídica e dimensão - ano de 2018	15
Tabela 10 - Principais indicadores económicos das empresas não financeiras - ano de 2018	16
Tabela 11 - Segmentação de empresas por escalões de volume de negócios - ano de 2018	17
Tabela 12 - As PME portuguesas e europeias por setores de atividade	19
Tabela 13 - As PME portuguesas e europeias por pessoal ao serviço	19
Tabela 14 - As PME portuguesas e europeias por VAB.....	19
Tabela 15 - Formas Jurídicas do tecido empresarial português - anos 2016 a 2018	22
Tabela 16 - Coeficientes de aplicação aos rendimentos no RST, em sede de IRS.....	35
Tabela 17 – Coeficientes de aplicação aos rendimentos no RST, em sede de IRC.....	38
Tabela 18 - Apuramento do Lucro Tributável/Prejuízo Fiscal.....	39

Tabela 19 – Comparação dos Regimes Simplificados, em IRS e IRC	43
Tabela 20 – Comparação dos coeficientes de aplicação aos rendimentos nos RST	44
Tabela 21 – Comparação dos Regimes de Contabilidade Organizada, em IRS e IRC...	45
Tabela 22 - Cálculo do IRPF pelo método de avaliação objetiva.....	50
Tabela 23 - Cálculo do IS pelo método de avaliação objetiva.....	53
Tabela 24 – Comparação entre o RST de IRS e o método de avaliação objetiva do IRPF	54
Tabela 25 - Comparação entre os RST em IRC e o REIF-PE	55
Tabela 26 – Caraterização da amostra	78
Tabela 27 – Tabela de frequências da amostra	79
Tabela 28 - Testes Qui-Quadrado	83
Tabela 29 -Testes Qui-Quadrado entre os fatores fiscais e não fiscais e os regimes de tributação	86
Tabela 30 – Reagrupamento fatores não fiscais e fiscais	87
Tabela 31 – Testes exatos de Fisher	88
Tabela 32 – Teste ANOVA	90
Tabela 33 – Teste ANOVA	91
Tabela 34 - Testes Qui-Quadrado	93
Tabela 35 – Testes exatos de Fisher	93

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Quadro resumo das formas legais das empresas não societárias	21
Quadro 2 - Síntese das características legais das sociedades comerciais	30
Quadro 3 - Regimes de tributação em sede de IRS e IRC	33
Quadro 4 – Apuramento de gastos com depreciações	58
Quadro 5 – Apuramento da coleta no Regime Simplificado em IRS	58
Quadro 6 - Apuramento da coleta no Regime Contabilidade Organizada em IRS	59
Quadro 7 – Taxas gerais de IRS	59
Quadro 8 – Cálculo da taxa de solidariedade	60
Quadro 9 – Descrição de gastos suportados	62
Quadro 10 – Cálculo dos gastos com depreciações	62
Quadro 11 – Cálculo da coleta no Regime Contabilidade Organizada em IRC.....	63
Quadro 12 - Cálculo da coleta no Regime Simplificado em IRC.....	64
Quadro 13 - Cálculo da coleta no Regime de Contabilidade Organizada em IRC.....	67
Quadro 14 - Cálculo da coleta no Regime Contabilidade Organizada em IRS	68
Quadro 15 – Cálculo do englobamento dos rendimentos obtidos	69
Quadro 16 – Cálculo do imposto a pagar – IRS	70
Quadro 17 – Cálculo da coleta no Regime Simplificado em IRS	71
Quadro 18 - Cálculo da coleta no Regime Simplificado em IRC.....	71
Quadro 19 – Principais diferenças dos regimes de tributação em Portugal.....	72
Quadro 20 – Valores da coleta obtidos nos diferentes regimes de tributação	73
Quadro 21 – Distribuição da carteira de clientes dos CC	80
Quadro 22 – Atividades dos sujeitos passivos do RST em IRS	88
Quadro 23 – Atividades dos sujeitos passivos do RST em IRC	89
Quadro 24 - Hierarquização dos fatores fiscais que influenciaram a escolha da forma jurídica	92

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Idade da amostra.....	80
Gráfico 2 – Nível de conhecimentos fiscais dos CC	81
Gráfico 3 – Distribuição da carteira de clientes.....	84
Gráfico 4- Aconselhamento Regimes Tributação IRS	85
Gráfico 5 - Aconselhamento Regimes Tributação IRC	85
Gráfico 6 – Grau de importância dos 2 fatores fiscais que mais influenciaram a escolha da forma jurídica.....	92

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Opções de tributação dos lucros de sociedades distribuídos a pessoas singulares	42
--	----

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AFT – Ativo Fixo Tangível

AI – Ativo Intangível

ANOVA - *Analysis of variance*

APECA - Associação Portuguesa Das Empresas De Contabilidade e Administração

APOTEC - Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade

AT – Autoridade Tributária

CAE – Classificação das Atividades Económicas

CC – Contabilista Certificado

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS – *Código de Impuesto sobre Sociedades*

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas

CPEREF - Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DL - Decreto Lei

DR – Decreto Regulamentar

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

EIRL - Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada

ENI – Empresário em Nome Individual

EUA – Estados Unidos da América

FSE – Fornecimentos e Serviços Externos

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRPF - *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS - *Impuesto sobre Sociedades*

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LIRPF – *Ley de Impuesto sobre la Renta sobre las Personas Físicas*

LIS – *Ley de Impuesto sobre Sociedades*

NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

PC – Pagamento por Conta

PEC – Pagamento Especial por Conta

PI – Propriedades de Investimento

PME – Pequenas e Médias Empresas

PT - Portugal

REIF-PE - Regime Especial de Incentivos Fiscais para Pequenas Empresas

RF – Retenção na Fonte

ROC – Revisor Oficial de Contas

RST - Regime Simplificado de Tributação

RU – Reino Unido

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences*

TA – Tributação Autónoma

EU – União Europeia

VAB – Valor Acrescentado Bruto

VLP – Viatura Ligeira de Passageiro

INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem como objetivo a análise da influência da fiscalidade na escolha da forma jurídica, em especial através do estudo da percepção dos contabilistas.

A escolha da forma jurídica é uma das primeiras questões que se colocam aquando do início de uma atividade, tratando-se de uma matéria muito importante pois transporta consequências no modelo de funcionamento empresarial e, consequentemente, na sua sustentabilidade no mercado.

É de extrema relevância e importância, na primeira fase da vida de uma empresa, que o empresário se aconselhe devidamente acerca da escolha da forma jurídica, por forma a decidir sobre o futuro da mesma.

Em Portugal, o empresário enquanto único proprietário pode optar por uma de três formas jurídicas: empresário em nome individual; sociedade unipessoal por quotas ou estabelecimento individual de responsabilidade limitada. Adicionalmente, se o empresário optar por uma sociedade pode escolher entre sociedade por quotas, sociedade anónima, sociedade em nome coletivo ou sociedade em comandita (simples ou por ações). O empresário deve ponderar sobre a titularidade da empresa, ou seja, sendo ele o único titular ou ter outros cotitulares.

Para a escolha da forma jurídica adequada contribuem um conjunto alargado e diverso de fatores, os não fiscais e os fiscais. No que diz respeito aos fatores não fiscais, estes têm assumido especial destaque no processo de decisão da escolha da forma jurídica adequada.

Segundo o estudo de Freedman e Godwin (1992) os fatores não fiscais assumem um papel de superioridade na escolha da forma jurídica no Reino Unido.

Pelo que toca aos fatores fiscais, muitos são os determinantes que poderão influenciar a escolha da forma jurídica, sendo certo que os impostos e o regime de tributação deverão ser, como é sabido, neutros, isto é, não influenciarem a decisão mais eficiente do ponto de vista da sustentabilidade empresarial.

Estudos diversos têm apontado como determinantes fiscais a taxa de tributação, o regime fiscal de tributação e o regime de distribuição dos lucros.

Mackie-Mason and Gordon (1994, 1997) evidenciam que os empresários deveriam constituir sociedades porque assim iriam obter vantagens mais favoráveis, já que a responsabilidade é limitada e o recurso ao financiamento mais facilitado. Mooij and Nicodeme (2006) partilham a mesma opinião defendendo que a alteração das taxas societárias seria suficiente para a constituição de sociedades.

Por sua vez, Luna e Matthew (2010) arriscam dizer que a escolha da forma jurídica das empresas é realizada exclusivamente para obter vantagens fiscais. Bergner e Heckemeyer (2017) defendem que a possibilidade de beneficiar de regimes fiscais simplificados cria alterações à decisão da forma legal a adotar aquando da constituição de uma empresa.

Na opinião de Lopes (1999), a escolha da forma jurídica pode ser influenciada pelo grau em que a dupla tributação é atenuada, o que conduz à opção pela empresa em nome individual em detrimento da forma societária. Miguel Cadilhe (1991) partilha da mesma opinião, já que segundo o economista há diversos regimes que visam atenuar ou eliminar a dupla tributação dos lucros.

Neste contexto, o estudo deste tema reveste-se de particular importância por dois motivos fundamentais.

Em primeiro lugar, a escolha da forma jurídica é uma questão que interfere com toda a atividade empresarial. É importante que o contribuinte se aconselhe devidamente sobre o assunto, onde os contabilistas certificados exercem um papel preponderante na tomada de decisão, o que justifica a nossa escolha.

Em segundo, o conhecimento dos regimes de tributação, quer em sede de IRC, quer em sede de IRS permite um enquadramento correto dos contribuintes no regime de tributação de forma obter uma maior poupança fiscal.

Por fim, e tanto quanto é do nosso conhecimento não existem em Portugal muitos estudos que se tenham dedicado a este tema, sendo nossa convicção que o mesmo se reveste de utilidade teórica e prática quer para os decisores de política fiscal, quer para os utilizadores da informação fiscal, os contribuintes, os contabilistas certificados, os advogados e restantes utilizadores da informação fiscal.

Assim, com esta dissertação pretendemos dar resposta às seguintes questões:

Quais os fatores que influenciam a escolha da forma jurídica de uma PME?

Quais os fatores mais relevantes para a decisão de constituição de sociedades: os fiscais ou não fiscais?

Quais os fatores mais relevantes para a decisão de não constituição de sociedades: os fiscais ou não fiscais?

Quais os fatores fiscais que determinam a escolha da forma jurídica?

O presente estudo encontra-se assim estruturado em cinco partes. A primeira parte é consagrada à importância das PME em Portugal e na União Europeia, transpondo a sua definição e caracterização quantitativa e qualitativa. A segunda parte expõe um enquadramento teórico dos regimes de tributação das PME e as suas características, com recurso a exemplos práticos. A terceira parte é dedicada à apresentação do estudo empírico desenvolvido. E, por último, nas conclusões finais são apresentadas as principais considerações.

PARTE I – A IMPORTÂNCIA DAS PME NA EU E EM PORTUGAL

Antes de iniciar o tema da escolha da forma jurídica importa conhecer o objeto de estudo. A análise deste capítulo centra-se essencialmente nos conceitos de empresas e de PME bem como a sua importância na economia da EU e Portugal.

Este capítulo encontra-se dividido em três partes. Primeiramente realiza-se uma breve definição de empresa e de PME. Segue-se uma análise quantitativa das PME na estrutura empresarial e na economia portuguesa. Em terceiro lugar, far-se-á uma comparação simples entre as PME portuguesas e as europeias.

1. Conceito de empresa

Genericamente, podemos definir empresa por qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma atividade económica. Daqui resultam três conceitos fundamentais de empresa: jurídico, económico-financeiro e fiscal.

1.1. Conceito jurídico (sentido subjetivo e objetivo)

O conceito de empresa tem progredido conforme podemos verificar através do art.º 230.º do Código Civil onde “*haver-se-ão por comerciais as empresas individuais ou coletivas, que se propuserem*” enumerando uma série de diversas espécies de atividades económicas. O art.º 5.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas considera empresa “*toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer atividade económica*”. O n.º 1 do art.º 3.º do Regime Jurídico da concorrência dispõe que empresa é “*qualquer entidade que exerça uma atividade económica que consista na oferta de bens ou serviços num determinado mercado, independentemente do seu estatuto jurídico e do seu modo de financiamento*”.

A empresa em sentido subjetivo é vista como um *sujeito* que exerce uma atividade económica (Abreu, 2016). Neste sentido, são empresas as sociedades, associações, fundações, agrupamentos complementares de empresas, agrupamentos europeus de interesse económico e pessoas singulares, empresas públicas estaduais, regionais e locais e, ainda, cooperativas. Também as pessoas singulares podem ser consideradas empresas,

compreendendo comerciantes, agricultores, artesãos, cientistas, músicos. O fundamental é que exerçam uma atividade económica que envolva a troca de bens e serviços.

1.2. Conceito económico-financeiro

De um ponto de vista económico, a empresa é vista como uma unidade de produção, composta por capital e fatores de produção, com o principal objetivo de produzir bens e serviços maximizando o seu lucro. Esta é a definição assumida no n.º 2 do CPREFD que define empresa como *“toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer atividade económica”*.

No art.º 1.º do Anexo ao DL 372/2007, de 6 de novembro, entende-se empresa como qualquer entidade que exerça uma atividade económica, independentemente da sua forma jurídica. Assim, são *“consideradas como tal as entidades que exercem uma atividade artesanal ou outras atividades a título individual ou familiar, as sociedades de pessoas ou as associações que exercem regularmente uma atividade económica”*.

1.3. Conceito fiscal

Antes de mais, importa recordar que a CRP refere no n.º 2 do seu art.º 104.º que *“a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”*, o que levanta diversas questões em torno precisamente da definição de empresa e do conceito de rendimento real.

De facto, o direito e a legislação fiscal, não estabelece qualquer definição precisa de empresa. Até mesmo no plano internacional, a sua definição não é clara, utilizando-se o termo “empresa” para o exercício de qualquer atividade económica.

Para efeitos de tributação, consideram-se empresas todas as entidades que, sejam singulares ou individuais, no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), ou caso se tratar de pessoas coletivas ou societárias, no domínio do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) e que obtenham rendimentos passíveis de tributação.

Na verdade, para efeitos fiscais o legislador fiscal não faz depender a tributação do conceito de empresa, dado que a personalidade fiscal é independente da personalidade jurídica, como é sabido pelo art.º 15.º e 16.º da LGT. Assim, de igual importância, são as

empresas que embora não possuam personalidade jurídica pois são passíveis de tributação. É o caso, por exemplo, das sociedades que em termos fiscais são designadas por “irregulares” e que são sujeitas a IRC por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º do respetivo Código.

Posteriormente, o legislador fiscal utiliza diversos conceitos de empresa e pequena e média empresa consoante as medidas fiscais em causa, desde os regimes de tributação base, às taxas reduzidas a aplicar, e aos benefícios fiscais que as mesmas poderão utilizar.

A escolha da forma jurídica coloca-se mais para uma pequena e média empresa aquando do início de atividade do que para as suas concorrentes de maior dimensão. Assim sendo, o conceito de PME é, pois, crucial rever e analisar, o que faremos na secção seguinte.

2. Conceito de PME

Atualmente, ainda não existe uma definição de PME e, assim, importa antes de mais estabelecer o seu conceito e limites.

A definição de PME, de acordo com o art.º 2.º do Anexo à Recomendação da Comissão Europeia (2006/361/CE), estabelece que:

1. a categoria das PME é constituída por empresas que empregam menos de 250 trabalhadores e cujo volume de negócios não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros;
2. na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros;
3. na categoria das PME, uma microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros¹.

Em Portugal existe uma diversidade de critérios para definir PME, variando em função do domínio considerado.

¹ Recomendação que foi transposta para o ordenamento nacional pelo Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

Numa perspetiva económica², a definição nacional de PME abrange as empresas que, cumulativamente, empreguem até 500 trabalhadores (600, no caso de trabalho por turnos regulares), não ultrapassem 11 971 149€ de volume de vendas anuais e não possuam nem sejam possuídas em mais de 50% por outra empresa que ultrapasse qualquer dos limites definidos nos pontos anteriores³.

O alargamento do número de trabalhadores e do volume de negócios leva a que grande parte das entidades nacionais sejam classificadas como PME.

No domínio jurídico não existe propriamente uma definição de PME. No direito das sociedades, o artigo 262.º do CSC, que define os limites para efeitos da obrigatoriedade da revisão legal de contas nas sociedades por quotas que, comumente, é entendido como limite para as PME.

No âmbito do direito do trabalho, as orientações constantes no artigo 100.º do CT definem, em exclusivo, a dimensão das entidades com recurso ao número de trabalhadores.

“1 — Considera-se:

- a) Microempresa a que emprega menos de 10 trabalhadores;*
- b) Pequena empresa a que emprega de 10 a menos de 50 trabalhadores;*
- c) Média empresa a que emprega de 50 a menos de 250 trabalhadores;*
- d) Grande empresa a que emprega 250 ou mais trabalhadores...”*

No normativo contabilístico, a terminologia é diferente para efeitos de SNC (Sistema de Normalização Contabilística) e para efeitos de qualificação nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 06 de novembro. Os próprios limites também são diferentes e a forma da sua aplicação não é igual, como se pode verificar no quadro abaixo.

2 Despachos Normativos n.º 52/87, n.º 38/88 e Aviso constante do DR n.º 102/93, Série III.

³ De notar que nesta definição são apenas apresentados critérios de classificação de pequenas e médias empresas, não se distinguindo, de entre estas, micro, pequenas e médias empresas.

Tabela 1 - Critérios de definição de PME
Fonte: Decreto-Lei n.º 372/2007, de 06 de novembro

À data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:	Microentidade	Pequenas Entidades	Médias Entidades	Grandes Entidades
Total balanço	350 000 euros	4 milhões de euros	20 milhões de euros	ultrapassem dois dos três limites das médias entidades
Volume Negócios Líquido	700 000 euros	8 milhões de euros	40 milhões de euros	
N.º médio de trabalhadores	5	50	250	

No tratamento fiscal não existe uma definição única de critérios quantitativos e qualitativos para delimitar os diferentes tipos de entidades. Segundo Nabais (2011: 14 e 15) “(...) tende a vigorar um conceito amplo de empresa que abarca, para além das empresas consideradas como tal no direito das sociedades ou em específicos domínios do direito comercial, ou noutros ramos do direito, os profissionais independentes. Embora seja de assinalar e sublinhar que o direito fiscal, tanto em sede em geral, como em sede dos seus específicos segmentos ou sectores, não conhece qualquer conceito ou noção de empresa”.

Em conclusão, não existe uma definição clara e precisa de PME nos normativos jurídicos e fiscais, o que está em linha com as características que revestem este tipo de empresas, pois também elas são de natureza diversa, não obstante serem predominantes no tecido empresarial europeu e português como veremos na secção seguinte.

3. As PME na economia: União Europeia e Portugal

3.1. As PME na UE

As PME têm um papel crucial na economia e são uma fonte fundamental de crescimento económico, dinamismo e inovação na UE. As PME adaptam-se rapidamente às mudanças de oferta e procura no mercado. As PME desempenham um papel muito importante para a criação de emprego, ajudando a diversificar a atividade económica, e contribuir significativamente às exportações e ao comércio. Partindo desta ideia de importância das

PME, a UE elaborou uma recomendação⁴ em que definiu micro, pequenas e médias empresas.

Na UE o limite mais utilizado para definir PME é o número de empregados, nomeadamente 250. No entanto, outros países impõem o limite de 200 empregados, enquanto os EUA consideram PME as empresas com um número inferior a 500 empregados. A distinção entre as várias categorias de empresas tem como base o número de efetivos na empresa, o volume de negócios ou o balanço total, conforme tabela abaixo.

Tabela 2 - Critérios classificação PME na UE
Fonte: Recomendação da Comissão n.º 2003/361/CE, de 6 de maio de 2003

Categoria	N.º trabalhadores	Volume Negócios	ou	Balanço Total
Médias Empresas	<250	≤ 50 milhões de euros		≤ 43 milhões de euros
Pequenas Empresas	<50	≤ 10 milhões de euros		≤ 10 milhões de euros
Micro Empresas	<10	≤ 2 milhões de euros		≤ 2 milhões de euros

As micro, pequenas e médias empresas constituem 99,8% das empresas na UE. Em 2018, quase 25 milhões de PME geraram 4,3 biliões de euros em valor acrescentado e empregaram 97 milhões de pessoas, representando uma fonte essencial do espírito empresarial e da inovação, cruciais para a competitividade das empresas da UE. A política da UE para as PME visa assegurar que as políticas e ações são propícias às pequenas empresas e contribuem para tornar a Europa um espaço mais atrativo para criar empresas e realizar negócios.

Tabela 3 - Número de Empresas, Emprego e Valor Acrescentado Bruto em Portugal – ano de 2018
Fonte: INE

Dimensão	Número de Empresas		Pessoal ao Serviço		VAB (Bilião Euros)	
	N.º	%	N.º	%	N.º	%
Micro Empresas	23 323 938	93,0	43 527 667	29,7	1 610	20,8
Pequenas Empresas	1 472 402	5,9	29 541 259	20,1	1 358	17,6
Médias Empresas	235 668	0,9	2 467 024	16,8	1 388	18,0
PME	25 032 008	99,8	97 738 950	66,6	4 357	56,4
Grandes Empresas	47 299	0,2	49 045 645	33,4	3 367	43,6

⁴ Recomendação da Comissão n.º 2003/361/CE, de 6 de maio de 2003.

Total 25 079 307 100,0 146 784 595 100,0 7 724 100,0

De acordo com os indicadores chave do Eurostat de 2018, as PME na economia europeia representam 99,8% do total das empresas, das quais 93% são microempresas. Não restam dúvidas que as microempresas são os verdadeiros gigantes da EU.

A tabela abaixo fornece informação sobre o número total de empresas, as pessoas ao serviço e o VAB dos países da EU, classificados por PME e grandes empresas.

Tabela 4 - Número de Empresas, Pessoas ao Serviços e Valor Acrescentado Bruto das Empresas não financeiras na EU – ano de 2018
Fonte: Eurostat

País EU	Empresas não financeiras					
	Dimensão		Pessoas ao serviço		VAB (Bilião Euros)	
	PME	Grandes Empresas	PME	Grandes Empresas	PME	Grandes Empresas
Alemanha	2 552 890	11 897	19 099 807	10 884 283	968,7	812,7
Áustria	339 107	1 173	1 992 937	920 529	125,0	76,4
Bélgica	604 643	944	1 944 928	882 302	142,3	82,5
Bulgária	343 129	623	1 526 394	489 587	19,6	10,4
Chéquia	1 025 257	1 650	2 501 184	1 264 285	61,1	48,1
Dinamarca	227 102	727	1 149 785	643 673	91,0	58,7
Eslováquia	474 708	521	1 183 736	443 638	21,7	17,7
Eslovénia	145 996	246	466 092	181 485	15,8	8,7
Espanha	2 787 483	3 369	8 768 635	3 426 004	315,0	198,9
Estónia	76 856	166	345 531	90 673	10,6	3,2
Finlândia	228 562	625	962 785	514 470	63,5	43,1
França	3 059 729	3 837	10 300 103	5 773 567	556,4	440,0
Grécia	821 209	331	2 165 216	297 411	32,6	18,7
Hungria	581 927	990	1 899 936	882 138	37,7	31,9
Irlanda	263 338	577	1 034 398	440 943	91,9	129,6
Itália	3 791 245	3 380	11 681 707	3 270 222	490,9	242,5
Letónia	114 131	195	519 697	135 144	9,3	3,8
Lituânia	197 788	325	755 158	239 296	14,0	6,2
Luxemburgo	34 519	161	190 438	93 758	17,5	8,4
Malta	32 168	67	119 316	34 150	5,3	1,2
Países Baixos	1 188 786	1 824	3 792 614	2 148 445	240,1	145,3
Polónia	1 729 223	3 400	6 125 825	3 005 796	119,5	106,4
Portugal	88 421	875	2 599 955	760 755	59,5	27,7
Roménia	485 757	1 667	2 691 484	1 397 566	40,8	36,6
Suécia	738 624	1 062	2 184 295	1 167 660	142,0	90,2

Pela análise da Tabela 4, observa-se que em todos os países da EU, cujos dados estão disponíveis, o número de PME é muito superior ao número de empresas classificadas

como grandes empresas. Quanto ao número de trabalhadores, é possível verificar que as PME são as grandes responsáveis pelo emprego na EU. À exceção do que se verifica na Irlanda, as PME são as grandes responsáveis pelo valor bruto da produção na EU.

AS PME contribuem significativamente para a economia não financeira da EU. Em 2018, as PME geraram 4 357 bilhões de VAB e empregaram 97,7 milhões de pessoas, as quais representam dois terços do total das pessoas ao serviço e 56,4% do total do VAB. A média da produtividade das PME⁵ foi de 44 600€, enquanto as PME empregaram, em média, 3,9 pessoas.

No ano de 2018, as microempresas representavam 93% do total das empresas não financeiras e contribuíram com 20,8% para o VAB e 29,7% para o emprego.

Tabela 5 - Pessoal ao Serviços, Setores de Atividade e Valor Acrescentado Bruto das Empresas não financeiras na EU – ano de 2018
Fonte: Eurostat

	EMPRESAS NÃO FINANCEIRAS					
	Pessoal ao serviço		Distribuição por setores de atividade		VAB (mil euros)	
	EU28		EU28		EU28	
	n.º	%	n.º	%	n.º	%
Indústria	17 888 818	18,3%	2 132 687	8,5%	821 902	18,9%
Construção	11 890 423	12,2%	3 664 383	14,6%	498 514	11,4%
Comércio	23 904 302	24,5%	6 467 652	25,8%	962 711	22,1%
Serviços	42 687 438	43,7%	12 561 852	50,2%	1 944 997	44,6%
Outros	1 367 969	1,4%	205 434	0,9%	128 921	3,0%
Total	97 738 950	100%	25 032 008	100%	4 357 045	100%

Sobre a distribuição do número de empresas não financeiras por setores de atividade, observa-se na Tabela 5 que o maior número de empresas se encontra concentrado no setor dos serviços, seguindo-se o setor do comércio. Pode-se observar que os setores que empregam mais trabalhadores são o setor dos serviços e do comércio, com 43,7% e 24,5% respetivamente. No entanto, o setor da indústria, comparativamente ao setor do comércio,

⁵ A média da produtividade é calculada através da divisão do VAB por pessoa ao serviço.

é constituído por um número inferior de empresas (8,5%), mas emprega um maior número de pessoas (18,3%) e gera um VAB superior (18,9%).

3.2. As PME em Portugal

Há muito que as PME são o motor da economia portuguesa. É a parte do tecido empresarial que movimenta os milhões de euros na nossa economia e na generalidade das economias da EU.

Com a promulgação do Decreto-Lei 372/2007, de 6 de novembro, é transposta para a legislação portuguesa a recomendação europeia que fornece a definição de micro, pequenas e médias empresas⁶ adotada pela Comissão Europeia.

Para além das diferenças nos critérios identificados acima, as PME distinguem-se das grandes empresas noutros campos. Associadas muitas vezes a empresas familiares, em que os gestores são normalmente os proprietários, a sua estrutura hierárquica é relativamente simples. São empresas próximas dos seus clientes e atentas às suas necessidades, e assim como aos seus colaboradores.

Em 2018 existiam 1 295 299 empresas em Portugal, das quais 1 294 037 eram PME, representando 99,9% do total das empresas não financeiras. É importante referir que no ano de 2018 foi possível registar um aumento de 3,0% no número de PME face ao ano anterior, refletindo um tecido empresarial constituído maioritariamente por empresas com menos de 10 trabalhadores e uma faturação anual (ou ativo total) não superior a 2 milhões de euros.

Em 2018, existiam em Portugal 1 295 299 empresas, das quais 67,4% eram empresas individuais e 32,6% sociedades. Face a 2017, verificou-se um aumento de 2% das empresas individuais e 5% das sociedades.

⁶ Segundo o n.º 1, do art.º 2 do Anexo “a categoria das micro, pequenas e médias empresas é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não exceda 43 milhões de euros”.

Tabela 6 - Principais indicadores económicos das empresas por forma jurídica e dimensão - ano de 2018

Fonte - INE

Indicadores	Total	Forma Jurídica		Dimensão	
		Empresas Individuais	Sociedades	PME	Grandes
Empresas não financeiras	1 278 164	864 397	413 767	1 276 965	1 199
Peso no Total (%)	100,0	67,6	32,4	99,9	0,1
Empresas financeiras	17 135	9 137	7 998	17 072	63
Peso no Total (%)	100,0	53,3	46,7	99,6	0,4
Empresas (n.º)	1 295 299	873 534	421 765	1 294 037	1 262
Peso no Total (%)	100,0	67,4	32,6	99,9	0,1
Taxa de variação 2017/2018	3,0	2,0	5,0	3,0	5,0

No ano de 2018, o volume de negócios atingiu um valor de 424 milhões de euros (6,7%), o pessoal ao serviço era de 4 154 mil (4,2%) e o valor acrescentado bruto mais de 109 milhões de euros (5,2%).

Ao analisar a Tabela 7 podemos verificar que o mesmo ocorreu nas PME, uma vez que os três indicadores apresentam uma taxa de variação positiva (5,8%, 3,7% e 7,2%, respetivamente).

Tabela 7- Principais indicadores económicos das empresas não financeiras por dimensão - ano de 2018

Fonte - INE

Indicadores	Total	Dimensão	
		PME	Grandes Empresas
Volume de negócios (10 ³ Euros)	424 272 347	238 522 014	185 750 333
Peso no total (%)	100,0	56,2	43,8
Taxa de variação 2017/2018 (%)	6,7	5,8	7,9
Pessoal ao serviço (n.º)	4 154 185	3 230 077	924 108
Peso no total (%)	100,0	77,8	22,2
Taxa de variação 2017/2018 (%)	4,2	3,7	6,1
VAB (10 ³ Euros)	109 703 564	65 741 694	43 961 870
Peso no total (%)	100,0	59,9	40,1
Taxa de variação 2017/2018 (%)	5,2	7,2	2,4

No setor não financeiro, existiam em 2018, 1 276 965 PME que foram responsáveis por 59,3% do volume de negócios e 64,1% do valor acrescentado bruto. Contudo, as PME apresentam a maior percentagem de gastos com pessoal (66,5%), uma vez que, em 2018, existiam 4 060 451 trabalhadores nas empresas não financeiras em Portugal, dos quais 3 193 340 estavam empregados em PME, o que representava 78,6% do total dos trabalhadores. Estes valores provam a importância e o contributo das PME para a criação de emprego e sustentabilidade da economia portuguesa.

Quanto ao valor acrescentado bruto realizado pelas PME, este situou-se acima dos 65 0741 milhões de euros, 59,9% do total, o que em termos evolutivos se traduziu num aumento de 7,2%, do total de 2017.

As sociedades não financeiras, apesar de representarem apenas 32,4% do tecido empresarial em 2018, geraram um volume de negócios e um valor acrescentado bruto (96,0% e 92,4%, respetivamente) superior ao das empresas individuais que representavam 67,6% do tecido empresarial português.

Tabela 8 - Número de Empresas, Volume de Negócios e Pessoal Remunerado em Portugal – anos 2016 a 2018
Fonte - INE

Dimensão	Número de Empresas			Volume de Negócios (10 ³ Euro)			Pessoal Remunerado	
	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017
Micro Empresas	1 150 336	1 194 761	1 227 831	65 687 899	70 568 992	73 868 537	826 259	842 347
Pequenas Empresas	38 600	40 284	42 290	67 476 567	72 728 731	76 688 940	705 770	736 394
Médias Empresas	6 128	6 504	6 844	73 652 384	78 908 786	84 639 336	546 503	575 355
PME	1 195 064	1 241 549	1 276 965	206 816 850	222 206 509	235 196 813	2 078 432	2 154 096
Grandes Empresas	1 038	1 144	1 199	133 663 120	149 271 294	161 482 677	746 569	813 977

Tabela 9 - Principais indicadores económicos das empresas não financeiras por forma jurídica e dimensão - ano de 2018
Fonte - INE

Indicadores	Empresas não financeiras	Forma Jurídica			Dimensão	
		Empresas Individuais	Sociedades	PME	Grandes	
Pessoal ao serviço (n.º)	4 060 451	952 370	3 108 081	3 193 340	867 111	
Peso no Total (%)	100,0	23,5	76,5	78,6	21,4	
Volume de negócios (10 ³ Euros)	396 679 491	15 883 088	380 796 403	235 196 814	161 482 677	
Peso no Total (%)	100,0	4,0	96,0	59,3	40,7	
VAB (10 ³ Euros)	98 652 564	7 470 288	91 182 276	63 260 361	35 392 203	
Peso no Total (%)	100,0	7,6	92,4	64,1	35,9	
Gastos com pessoal	56 988 423	1 274 018	55 714 405	37 875 740	19 112 683	
Peso no Total (%)	100,0	2,2	97,8	66,5	33,5	

Segundo os dados apresentados pelo Banco de Portugal, em 2018 existiam cerca de 440 mil empresas não financeiras em atividade com sede em Portugal, das quais 99,7% eram PME e 0,3% representavam as grandes empresas.

A tabela 8 resume a distribuição das empresas não financeiras por setores de atividade económica e classes de dimensão das empresas. Quanto aos dados apresentados, concluímos que, em 2018, as PME venciam em todos os setores de atividade económica no que concerne ao número de empresas, variando entre os 97,2% na eletricidade e água e 99,9% na construção e na agricultura e pescas.

Quanto ao volume de negócios, apesar do maior número das PME no total das sociedades não financeiras (56,2%), as grandes empresas agregam o valor mais significativo do volume de negócios das sociedades não financeiras nos setores da indústria (52,3%) e da eletricidade e água (81,1%).

Tabela 10 - Principais indicadores económicos das empresas não financeiras - ano de 2018
Fonte - Eurostat

Setores de atividade económica (CAE - Rev.3)	PME	Pessoal ao serviço	Volume de negócios	VAB	PME	Pessoal ao serviço	Volume de negócios	VAB
	N.º		10 ³ Euros		Peso das PME no setor (%)			
Total	1 294 037	3 230 077	238 552 014	65 741 694	99,9	77,8	56,2	59,9
Agricultura e Pescas	132 871	194 498	6 969 512	1 848 512	100,0	97,1	93,6	94,5
Indústria extrativa	1 018	7 320	602 008	198 119	99,6	77,1	52,9	41,4
Indústria transformadora	67 850	558 051	46 219 362	13 047 470	99,5	75,9	48,6	58,1
Eletricidade	4 343	6 435	2 590 643	1 295 548	99,5	47,8	11,3	33,1
Água	1 246	16 863	2 036 975	708 491	97,3	50,3	56,6	21,2
Construção	85 256	294 134	16 946 081	5 503 532	99,9	89,7	79,9	82,0
Comércio	217 610	622 940	92 986 793	13 301 249	99,9	78,7	63,6	69,9
Transportes e armazenagem	25 501	108 729	10 545 158	3 165 752	99,6	61,9	48,2	42,0
Alojamento e restauração	113 135	330 455	12 619 048	5 350 281	100,0	88,1	84,9	84,5
At. Informação e comunicação	19 054	71 132	5 116 513	2 325 070	99,7	64,0	39,5	38,6
At. financeiras e seguros	17 072	36 737	3 325 200	3 775 025	99,6	39,2	12,1	34,2
At. imobiliárias	45 507	71 296	8 194 377	2 542 453	100,0	99,3	97,7	94,7
At de consultoria	128 422	238 304	11 512 894	5 446 965	100,0	89,2	85,4	84,7
At. administrativas	180 945	270 988	8 144 374	3 394 600	99,9	53,6	60,0	49,5
Educação	57 884	91 524	1 464 412	819 317	100,0	94,0	86,2	83,9
At. de saúde humana	97 972	163 746	5 673 637	2 827 454	100,0	85,8	73,8	78,1
At. artísticas	36 675	55 330	1 943 945	784 298	100,0	90,7	71,1	56,3
Outras at. de serviços	61 676	91 595	1 631 081	701 525	100,0	98,1	94,1	92,7

O sector do comércio concentrou o maior número de PME com 217 610 empresas, gerando a maior parcela do volume de negócios equivalente a cerca de 92 986 milhões de euros (38,98% da faturação total realizada pelas PME) e contribuindo para o emprego com 622 940 pessoas ao serviço, inclusivamente realizou o maior montante de valor acrescentado bruto correspondente a 13 301 milhões de euros. Foi notória a forte predominância das PME no tecido empresarial português representando mais de 97% das unidades empresariais em qualquer dos sectores de atividade económica. De salientar, no setor das outras atividades de serviços as PME evidenciaram-se com um peso de 94,1% no volume de negócios e de 98,1% no número de pessoas ao serviço, neste caso apenas ultrapassado pelos 99% do emprego assegurado pelas PME das atividades imobiliárias. Contrariamente, a eletricidade constituiu o sector onde os contributos das PME foram

menos expressivos, tendo representado apenas cerca de 11,3% da faturação do setor e não atingindo os 50% do pessoal ao serviço e os 34% do valor acrescentado bruto.

Atendendo ao intervalo de faturação que permite a uma empresa ser classificada como PME, impõe-se uma breve análise à forma como estas empresas se distribuem e se caracterizam fiscalmente por escalões de volume de negócios.

Os dados estatísticos publicados pela AT referentes ao número de declarações Modelo 22 do ano de 2018 constam na Tabela 11.

Tabela 11 - Segmentação de empresas por escalões de volume de negócios - ano de 2018
Fonte - AT

ESCALÕES DE VOLUME DE NEGÓCIOS (Euros)	Declarações		Resultado Contabilístico				Resultado Tributável				IRC liquidado	
	n.º	%	Positivo		Negativo		Positivo		Negativo		€	%
			€	%	€	%	€	%	€	%		
Desconhecido	26 071	5,3%	233	0,6%	654	3,9%	120	0,4%	551	4,5%	25	0,5%
<= 0	98 685	20,0%	7 462	18,0%	3 930	23,7%	664	2,3%	1 677	13,6%	71	1,4%
[1 A 150.000 [	220 870	44,8%	2 151	5,2%	2 661	16,0%	1 480	5,2%	1 479	12,0%	183	3,7%
[150.000 A 500.000 [	83 283	16,9%	2 433	5,9%	833	5,0%	2 063	7,2%	705	5,7%	303	6,1%
[500.000 A 1.000.000 [	27 226	5,5%	2 449	5,9%	503	3,0%	1 614	5,7%	398	3,2%	241	4,8%
[1.000.000 A 1.500.000 [	10 895	2,2%	1 559	3,8%	366	2,2%	1 032	3,6%	396	3,2%	161	3,2%
[1.500.000 A 2.500.000 [	9 371	1,9%	1 452	3,5%	377	2,3%	1 371	4,8%	277	2,2%	213	4,3%
[2.500.000 A 5.000.000 [	7 649	1,6%	2 281	5,5%	453	2,7%	2 118	7,4%	458	3,7%	313	6,3%
[5.000.000 A 12.500.000 [	5 148	1,0%	3 828	9,2%	1 383	8,3%	3 091	10,9%	793	6,4%	451	9,0%
[12.500.000 A 25.000.000 [	1 870	0,4%	3 870	9,3%	1 078	6,5%	2 306	8,1%	573	4,6%	320	6,4%
[25.000.000 A 75.000.000 [	1 293	0,3%	3 461	8,4%	891	5,4%	3 564	12,5%	724	5,9%	498	10,0%
[75.000.000 A 250.000.000 [	438	0,1%	2 810	6,8%	898	5,4%	3 110	10,9%	955	7,7%	630	12,6%
[Mais de 250.000.000 [	136	0,0%	7 443	18,0%	2 584	15,6%	5 944	20,9%	3 349	27,2%	1 581	31,7%
TOTAL	492 935	100,0%	41 432	100,0%	16 611	100,0%	28 477	100,0%	12 336	100,0%	4 991	100,0%

Pela análise da referida tabela, podem retirar-se algumas ilações pertinentes. Cerca de 45% das empresas têm um volume de negócios inferior a 150 000€, e cerca de 65% apresentam volume de negócios inferior a meio milhão de euros

Os dados apresentados permitem concluir que cerca de 99% das empresas nacionais são microentidades, ou seja, apresentam um volume de negócios inferior a 2 milhões de €

sendo que cerca de 60% do total, declara a realização de valores de proveitos inferiores a 500 000€. De referir que, as microentidades representam cerca de 80% do total das empresas em regime societário.

Partindo de uma análise ao IRC liquidado, no ano de 2018, podemos observar que os três escalões de maior dimensão constituídos por cerca de 0,4% das empresas são responsáveis por 54% do IRC liquidado. Por outro lado, constata-se que 60% das empresas de menor dimensão (proveitos até 500 000€) contribuem para cerca de 10% do IRC liquidado.

4. Comparação entre as PME portuguesas e as europeias

A nível da União Europeia, as PME constituem 99% das empresas na EU. São uma parte essencial do sector empresarial não financeiro e são responsáveis por dois em cada três empregos no setor privado contribuindo para mais de metade do valor acrescentado total criado pelas empresas. Nove em cada dez PME são microempresas com menos de 10 trabalhadores.

Do mesmo modo, em Portugal as PME constituem parte essencial do nosso tecido empresarial, representando 99,9% do total das empresas. A contribuição das PME portuguesas no valor acrescentado total é de cerca de 68,5%, representando cerca de 78,1% do emprego total nacional. Estas percentagens situam-se acima das respetivas médias da UE de cerca de 58,6% e 66,6%, respetivamente. Como na maior parte da Europa, os dois principais contribuintes para o emprego e o valor acrescentado das PME são os setores do comércio e serviços.

Tabela 12 - As PME portuguesas e europeias por setores de atividade
Fonte - Eurostat

Número de PME por setores de atividade

Empresas não financeiras	PT		EU28	
	n.º	%	n.º	%
Indústria	68 709	7,7%	2 132 687	8,5%
Construção	84 222	9,5%	3 664 383	14,6%
Comércio	224 545	25,3%	6 467 652	25,8%
Serviços	504 506	56,8%	12 561 852	50,2%
Outros	6 439	0,7%	205 434	0,9%
	888 421	100%	25 032 008	100%

Tabela 13 - As PME portuguesas e europeias por pessoal ao serviço
Fonte - Eurostat

Pessoal ao serviço

Empresas não financeiras	PT		EU28	
	n.º	%	n.º	%
Indústria	568 026	21,8%	17 888 818	18,3%
Construção	287 737	11,1%	11 890 423	12,2%
Comércio	637 475	24,5%	23 904 302	24,5%
Serviços	1 074 617	41,3%	42 687 438	43,7%
Outros	32 100	1,2%	1 367 969	1,4%
	2 599 955	100%	97 738 950	100%

Tabela 14 - As PME portuguesas e europeias por VAB
Fonte - Eurostat

VAB (mil euros)

Empresas não financeiras	PT		EU28	
	n.º	%	n.º	%
Indústria	14 193	23,8%	821 902	18,9%
Construção	5 277	8,9%	498 514	11,4%
Comércio	14 243	23,9%	962 711	22,1%
Serviços	22 743	38,2%	1 944 997	44,6%
Outros	3 061	5,1%	128 921	3,0%
	59 517	100%	4 357 045	100%

Da leitura das Tabelas 12 a 14 é possível observar que Portugal se encontra no mesmo sentido da EU18. Na EU28 os setores que empregam mais trabalhadores são o setor dos serviços (50,2%) e do comércio (25,8%) assim como em PT. Comparando o indicador de pessoal ao serviço verifica-se que, em PT e na EU28, o setor de serviços é o setor que emprega maior número de pessoas (41,3% e 43,7% respetivamente) e gera um maior valor acrescentado bruto (38,2% em PT e 44,6% na EU28).

Seguidamente, e, depois de enquadrados todos os conceitos que se consideram relevantes para este estudo, irá ser analisado o regime de tributação das PME.

PARTE II – O REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS PME EM PORTUGAL: REGIMES SIMPLIFICADOS OU CONTABILIDADE ORGANIZADA?

Nabais (2011) defende que as empresas podem escolher a sua forma e organização jurídica, podendo apresentar a configuração de empresa individual ou empresa societária, sociedade anónima ou sociedade por quotas, sociedade transparente, grupo de sociedades, agrupamento complementar de empresas, agrupamento europeu de interesse económico, constituição de uma sociedade participada ou estabelecimento estável.

Juridicamente, se a constituição da empresa for efetuada por uma só pessoa, existem três formas legais possíveis:

- ✓ Empresário em Nome Individual;
- ✓ Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada (E.I.R.L.);
- ✓ Sociedade Unipessoal por Quotas (ver Quadro 1).

Quadro 1 – Quadro resumo das formas legais das empresas não societárias

	ENI	EIRL	Sociedades Unipessoal por Quotas
Responsabilidade dos sócios	Responsabilidade ilimitada	Responsabilidade limitada	Limitada ao valor das quotas
Capital Social	Sem exigência de capital mínimo	Capital mínimo de 5000€	Livre definido pelos sócios
Estrutura Acionista	Único titular	Único titular	Único titular (singular ou plural)

Quando se decide constituir uma sociedade com duas ou mais pessoas o n.º 2 do art.º 1.º do CSC determina que as sociedades comerciais podem adotar o tipo de:

- ✓ Sociedade em nome coletivo;
- ✓ Sociedade por quotas;
- ✓ Sociedade anónima;

- ✓ Sociedades em comandita (simples ou por ações).

Tabela 15 - Formas Jurídicas do tecido empresarial português - anos 2016 a 2018
Fonte: INE

Forma Jurídica	Número de Empresas		
	2016	2017	2018
Empresas Individuais	815 167	847 726	864 397
Sociedades Anónimas	22 541	22 213	21 826
Sociedades por Quotas	349 810	364 326	383 625
Outras sociedades	8 584	8 428	8 316
Sociedades	380 935	394 967	413 767

De acordo com os dados estatísticos, disponibilizados pelo INE, que se apresentam no quadro anterior, observamos que as empresas individuais, assumem um papel predominante nos anos de 2016 a 2018.

1. A escolha da forma jurídica

A escolha da forma jurídica acarreta algumas dificuldades, visto que existem várias formas societárias, assumindo cada uma um regime jurídico e características distintas.

Importa realçar que os fatores que influenciam a escolha da forma jurídica divergem em função da dimensão da sociedade. Esta escolha prende-se com diversos fatores, designadamente com a maior ou menor simplicidade pretendida, quer da estrutura quer do financiamento, os montantes dos capitais a investir e questões de confidencialidade quanto à titularidade do capital social onde a fiscalidade ocupa um lugar de grande relevância.

Na secção seguinte iremos, então, desenvolver os fatores (fiscais e não fiscais) que mais influenciam a escolha.

1.1. Fatores não fiscais

No que importa aos fatores não fiscais na escolha da forma jurídica, optamos por realizar uma caracterização da forma não societária, empresário em nome individual, por

comparação com as diferentes formas societárias, seguindo-se, uma breve abordagem aos respetivos regimes jurídicos.

1.1.1. Empresário em nome individual

O empresário em nome individual compreende uma pessoa singular que desenvolve uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, de forma independente, não constituindo qualquer tipo de sociedade.

A forma jurídica do empresário em nome individual apresenta uma multiplicidade de vantagens, tais como: ausência de capital social mínimo, já que o empresário assume responsabilidade ilimitada pelas dívidas da empresa; controlo total, além de proprietário o empresário é igualmente responsável por todos os aspetos legais da sociedade; isenção de IVA, caso o empresário se encontre enquadrado no regime simplificado e não ultrapasse o limite de 12 500€ de volume de negócios⁷ e não praticar operações de importação, exportação ou atividades conexas; uso do património da empresa para fins pessoais, assim como o património pessoal é afeto à atividade da empresa.

Contudo, também existem desvantagens, sendo a principal a insegurança da estrutura financeira, isto é, não existe separação entre o património pessoal e o da empresa. O empresário em nome individual responde ilimitadamente perante os credores, pelas dívidas contraídas no exercício da atividade profissional.

1.1.2. As formas societárias

Durante muito tempo, a sociedade foi regulada enquanto contrato. Esta referência ainda subsiste no art.º 980.º do Código Civil, em que “*contrato de sociedade é aquele em que duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certa atividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa atividade*”.

⁷ Redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março. Nos termos do art.º 337.º, n.º 2 da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, o montante a que se refere o n.º 1 do artigo 53.º do Código do IVA, é de 11 000 (euro) em 2020.

Tradicionalmente, alguns autores defendem que a noção de sociedade deve ser colhida no art.º 980.º do Código Civil visto que o CSC não define nem caracteriza sociedade. Deste artigo, podem-se retirar os elementos essenciais do conceito de sociedade:

- a intervenção de duas ou mais pessoas como partes do negócio;
- que se obrigam a contribuir com bens ou serviços;
- com o propósito de exercício em comum de uma certa atividade que não seja de mera fruição;
- de obterem lucro com vista à sua distribuição pelos sócios; e
- ficando sujeitos a perdas.

A adoção da forma jurídica societária assume algumas dificuldades antecipadas, ou seja, existem várias formas de sociedades, tendo cada uma destas um regime jurídico com as suas especificidades. Deste modo, o empresário deve verificar se, em primeiro lugar, a atividade económica que pretende exercer é, ou não, comercial. Atendendo à atividade económica, as sociedades podem ser consideradas civis ou comerciais.

1.1.2.1. Sociedades civis

Se uma sociedade tiver por objeto, exclusivamente, a prática de atos não comerciais e que não adotam qualquer tipo societário será uma sociedade civil simples (n.º 3 e 4 do art.º 1.º do CSC).

Para além das sociedades civis simples⁸, há que considerar a possibilidade de uma sociedade civil se constituir sob a forma comercial. Com efeito, de acordo com o disposto no n.º 4 do art.º 1.º do CSC, “as sociedades que tenham exclusivamente por objeto a prática de atos não comerciais podem adotar um dos tipos referidos no n.º 2⁹, sendo-lhes, nesse caso, aplicável a presente lei”.

1.1.2.2. Sociedades comerciais

De acordo com n.º 2 do art.º 1.º do CSC as sociedades comerciais são entidades que têm “por objeto a prática de atos de comércio e adotem” um tipo ou forma comercial.

⁸ Reguladas nos art.º 980.º e seguintes do Código Civil.

⁹ Sociedades em nome coletivo, sociedades por quotas, sociedades anónimas, sociedades em comandita simples ou por ações.

Enquanto as sociedades civis podem adotar a forma comercial, as sociedades que pratiquem uma atividade de comércio devem adotar um tipo comercial (n.º 3 do art.º 1.º do CSC).

As sociedades comerciais podem ser em nome coletivo, sociedades por quotas, sociedades anónimas, sociedades em comandita (simples ou por ações). Cada tipo de sociedade comercial tem as suas especificidades no que concerne ao seu regime.

✓ Responsabilidade dos sócios

A responsabilidade assumida pelos sócios é analisada em duas óticas, assim, refere-se à responsabilidade dos sócios perante a sociedade por um lado e à eventual responsabilidade dos sócios perante os credores da sociedade por outro.

Nas sociedades em nome coletivo, nos termos do n.º 1 do art.º 175.º do CSC, os sócios além de responderem individualmente pela sua entrada, respondem pelas obrigações sociais subsidiariamente em relação à sociedade e solidariamente com os outros sócios. Isto é, perante a sociedade os sócios respondem com todo o seu património e perante os credores pelas obrigações sociais.

Nas sociedades por quotas, segundo o n.º 1 do art.º 197.º do CSC, “o capital está dividido em quotas e os sócios são solidariamente responsáveis por todas as entradas convencionadas no contrato social”. Assim, os sócios respondem perante a sociedade com as suas entradas e respondem, também, solidariamente, pelas entradas dos restantes sócios. No que concerne às dívidas da sociedade perante os credores, os sócios não assumem qualquer responsabilidade.

Para as sociedades anónimas, determina o art.º 271.º do CSC que “o capital é dividido em ações e cada sócio limita a sua responsabilidade ao valor das ações que subscreveu”. Logo, os sócios não são responsáveis perante os credores pelas obrigações sociais. A responsabilidade de cada sócio é limitada ao valor das ações que subscreveu.

Nas sociedades em comandita (simples e por ações) existem dois tipos de sócios: os sócios comanditados e os sócios comanditários. Os sócios comanditados respondem pelas dívidas da sociedade subsidiariamente em relação à sociedade e solidariamente entre si (art.º 175.º e 465.º do CSC). Os sócios comanditários respondem apenas pela sua entrada (art.º 465.º do CSC).

✓ Transmissão das participações sociais

A participação social consiste no “conjunto unitário de direitos e obrigações atuais e potenciais do sócio” (Abreu, 2016). A nomenclatura da participação social varia consoante o tipo societário.

A regulamentação da transmissão das participações sociais em cada um dos diferentes tipos societários tenta equilibrar os interesses dos sócios que pretendam transmitir as suas participações sociais e o interesse da sociedade e dos restantes sócios.

Nas sociedades em nome coletivo as participações sociais denominam-se por *partes sociais* (art.º 176.º do CSC). A parte de um sócio só pode ser transmitida, por ato entre vivos, com o expresse consentimento dos restantes sócios (n.º 1 do art.º 182.º do CSC).

A participação social nas sociedades por quotas é denominada por *quota* (n.º 1 do art.º 197.º do CSC). A transmissão voluntária entre vivos (cessão de quotas) depende, em princípio, do consentimento da sociedade, a não ser que se trate de cessão entre cônjuges, ascendentes e descendentes ou entre vivos (n.º 2 do art.º 228.º do CSC).

Nas sociedades anónimas as participações sociais denominam-se por *ações* (art.º 271.º do CSC). A transmissão das ações entre vivos, em regra, é livre. No entanto, no que concerne às ações nominativas, o contrato de sociedade pode limitar (mas não excluir) a transmissão, subordinando a sua transmissão:

- ao consentimento da sociedade;
- ao direito de preferência dos outros acionistas;
- à existência de determinados requisitos, subjetivo ou objetivos, que estejam de acordo com o interesse social (n.º 1 e 2 do art.º 328.º do CSC).

Nas sociedades em comandita simples as participações denominam-se *partes sociais*. Nas sociedades em comandita por ações as participações sociais comanditadas chamam-se *partes sociais* e as dos sócios comanditários *ações*. No que respeita à transmissão entre vivos é necessário distinguir a transmissão das partes sociais dos sócios comanditados da transmissão das participações sociais dos sócios comanditários.

No primeiro caso (quer nas sociedades em comandita simples, quer nas sociedades em comandita por ações), a sua transmissão só é eficaz se for consentida por deliberação dos sócios, salvo disposição contratual diversa (n.º 1 do art.º 469.º do CSC).

Na segunda hipótese tem de se diferenciar consoante o subtipo societário. Assim, à transmissão das partes sociais dos sócios comanditários nas sociedades em comandita simples aplica-se o preceituado a respeito da transmissão de quotas nas sociedades por quotas (art.º 475.º do CSC). Quanto à transmissão das ações dos sócios comanditários das sociedades em comandita por ações aplica-se o regime de transmissão das ações nas sociedades anónimas (art.º 478.º do CSC).

✓ Estrutura organizatória

Uma das características que distingue cada um dos tipos societários é a estrutura organizatória. Seja qual for o tipo societário adotado, as sociedades devem dispor de assembleia geral e de um órgão que seja responsável pela gestão e representação da mesma.

Nas sociedades em nome coletivo, nas sociedades por quotas e nas sociedades em comandita existe sempre um órgão de gerência. Embora a gerência seja um órgão em comum para estes tipos societários, cada um dispõe de regras próprias. Nas sociedades em nome coletivo “são gerentes todos os sócios, quer tenham constituído a sociedade, quer tenham adquirido essa qualidade posteriormente” (n.º 1 do art.º 191.º do CSC); nas sociedades por quotas a gerência pode ser constituída “por um ou mais gerentes, que podem ser escolhidos de entre estranhos à sociedade e devem ser pessoas singulares com capacidade jurídica plena” (n.º 1 do art.º 252.º do CSC) e por último nas sociedades em comandita “só os sócios comanditados podem ser gerentes, salvo se o contrato de sociedade permitir a atribuição da gerência a sócios comanditários” (n.º 1 do art.º 470.º do CSC).

Nas sociedades anónimas, o art.º 278.º do CSC, permite que os sócios optem por um dos três modelos:

- a) um conselho de administração (art.º 390.º e ss do CSC) e um conselho fiscal;
- b) um conselho de administração executivo (art.º 424.º e ss do CSC), compreendendo uma comissão de auditoria (art.º 423.º-B e ss do CSC), e revisor oficial de contas;
- c) conselho de administração executivo, conselho geral e de supervisão (art.º 434.º e ss do CSC), e revisor oficial de contas.

Outra perspetiva da estrutura organizatória é a fiscalização da sociedade.

Tanto nas sociedades em nome coletivo como nas sociedades em comandita o órgão de fiscalização não é obrigatório. Por outro lado, nas sociedades por quotas pode existir conselho fiscal ou fiscal único desde que previsto estatutariamente (n.º 1 do art.º 262.º do CSC e do art.º 413.º do CSC). De realçar que caso durante dois anos consecutivos, não sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites:

- a) total do balanço: 1 500 000 euros;
- b) total das vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000 euros;
- c) número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50;

não é obrigatória a existência de conselho fiscal ou de fiscal único. Caso os limites anteriores sejam ultrapassados, a sociedade deve ter conselho fiscal ou, então, designar um ROC (n.º 3 e 4 do art.º 262.º do CSC).

As sociedades anónimas devem ter órgão de fiscalização, independentemente da sua dimensão. O órgão de fiscalização deverá ser constituído conforme o disposto no art.º 278.º do CSC, como já referido.

Por último, as sociedades em comandita por ações devem aplicar as regras estabelecidas para as sociedades anónimas e assim ter, em regra, conselho fiscal ou fiscal único (art.º 413.º e 478.º e seguintes do CSC).

✓ Capital social

(Abreu, 2016) defende que o capital social “é a cifra representativa da soma dos valores nominais das participações sociais fundadas em dinheiro e/ou espécie”.

A constituição das sociedades em nome coletivo não exige capital social mínimo. Estas sociedades podem ser constituídas sem capital social, quando todas as entradas dos sócios são em indústria (n.º 1 do art.º 178.º do CSC).

As sociedades por quotas exigem um capital social mínimo de um euro por quota (art.º 219.º do CSC).

As sociedades anónimas e as sociedades em comandita por ações têm, ambas, um capital mínimo de 50 000 euros (n.º 5 do art.º 276.º e art.º 478.º do CSC).

As sociedades em comandita simples não têm capital social mínimo.

✓ Estrutura acionista

Outra característica importante e característica dos tipos societários é o número mínimo de sócios que constituem as sociedades.

O n.º 2 do art.º 7.º do CSC estabelece que o “número mínimo de partes de um contrato de sociedade é de dois”. Esta regra aplica-se às sociedades em nome coletivo e às sociedades em comandita simples.

As sociedades por quotas podem ser constituídas por um sócio único (caso das sociedades por quotas unipessoais), de acordo com o n.º 1 do art.º 270.º-A do CSC). No caso das sociedades anónimas, o número mínimo de sócios é cinco, salvo os casos previstos no n.º 1 do art.º 488.º do CSC. Por outro lado, as sociedades em comandita por ações são constituídas por seis sócios (cinco sócios comanditários (art.º 479.º do CSC) e um comanditado (n.º 1 do art.º 465.º do CSC)). O CSC não prevê limite para o número máximo de sócios.

Quadro 2 - Síntese das características legais das sociedades comerciais

	Sociedades em nome coletivo	Sociedades por Quotas	Sociedades Anónimas	Sociedades em Comandita	
				Simples	Por ações
Responsabilidade dos sócios	Solidária e ilimitada de forma subsidiária	Limitada ao valor das quotas	Limitada ao valor das ações	Sócios comanditários - limitada Sócios comanditados - ilimitada	
Transmissão de participações sociais	Depende de autorização	Livre	Livre	Depende de autorização - sócios comanditados Livre - sócios comanditários	
Administração da sociedade	Em princípio todos os sócios são gerentes	Um ou mais gerentes sócios ou não	Conselho de Administração + Conselho Executivo ou Conselho Geral + Conselho de Administração	Sócios comanditados	
Capital Social	Sem exigência de capital mínimo	Capital mínimo 1€	Capital mínimo 50 000€	Sem exigência de capital mínimo	Capital mínimo 50 000€
Estrutura Acionista	Mínimo de 2 sócios	Sociedades plurais: mínimo de 2 sociedades unipessoais: 1	Mínimo de 5 sócios	Mínimo de 2 sócios	Mínimo de 6 sócios (5 comanditários + 1 comanditado)

Na verdade, os fatores não fiscais, podem também desempenhar um papel igualmente importante na tomada de decisão.

A constituição de uma empresa sob a forma não societária facilita o controlo absoluto da mesma. Não obstante, as formas não societárias apresentam uma maior simplicidade ao nível das exigências contabilísticas e fiscais perante as formas societárias.

De facto, o capital social mínimo exigido e as despesas suportados no seu estabelecimento constituem entraves à constituição de formas societárias.

Neste sentido, conclui um estudo de Freedman e Godwin (1992) que fornece indicações sobre a importância dos fatores não fiscais, no Reino Unido. Assim, para 83% das empresas não societárias, a possibilidade de exercer um controlo pessoal sobre a empresa

teve um papel importante na decisão de manter uma empresa não societária. Logo depois, figura o fator da simplicidade do estatuto da empresa não societária (50% dos inquiridos). A limitação da responsabilidade foi alegada por 64% das sociedades inquiridas enquanto 50% citou o prestígio e a credibilidade que confere o estatuto de sociedade. Os fatores fiscais e de segurança social só são importantes para 39% das empresas (mesmo que beneficiem de taxa de imposto e de segurança social menores). Assim, neste estudo, os fatores fiscais assumem um papel de superioridade na lista de fatores que influenciam a escolha da forma jurídica no Reino Unido.

1.2. Fatores fiscais

Após a descrição dos fatores não fiscais é pertinente compreender a relevância da fiscalidade para a tomada de decisão. Iremos, portanto, analisar qual a forma jurídica que transporta a um regime fiscal mais atrativo.

O sistema fiscal em Portugal assenta essencialmente em três grandes tipos de impostos: impostos sobre o rendimento, impostos sobre o consumo e impostos sobre o património. Estes impostos incidem sobre dois tipos de contribuintes: as pessoas coletivas e as pessoas singulares que são os titulares do rendimento ou património sujeito a tributação e quem pratica os atos sujeitos a impostos sobre o consumo.

A respeito do tema da presente dissertação, importa saber quais os impostos que recaem sobre os rendimentos das pessoas singulares (forma não societária) e das pessoas coletivas (forma societária).

1.2.1. Tributação do rendimento: real, presumido e normal

Xavier de Basto (1997) sublinhou que “os impostos poderão incidir sobre o rendimento real efetivo, o rendimento real presumido ou sobre o rendimento normal”.

Assim, importa distinguir três tipos de empresas (microempresas, pequenas e médias empresas e grandes empresas), enquadrando cada uma no tipo de tributação do rendimento.

Neste sentido, segundo Casalta Nabais (2011:516) as microempresas até poderão ser tributadas de acordo com o rendimento normal, as PME “com base num rendimento real

a apurar fundamentalmente através de elementos de natureza objetiva” e as grandes empresas pelo rendimento real, obtido através de elementos contabilísticos (Casalta Nabais, 2011: 516)

A tributação do rendimento real efetivo baseia-se nas declarações entregues pelos contribuintes, que são devidamente controladas pela AT.

Neste sentido, o n.º 1 do art.º 75.º da LGT estabelece que se presumem verdadeiras e de boa fé as declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, bem como os dados da sua contabilidade, quando estas estiverem organizadas de acordo com a lei.

Em alguns casos, nas declarações de rendimentos, o rendimento real não coincide com o rendimento declarado pelo sujeito passivo, podendo a AT determinar a matéria coletável recorrendo à avaliação indireta.

De acordo com Lopes (1999:111) o “rendimento presumido é determinado com base em indicadores, através dos quais se determina o valor que vai ser tributado, procurando esse valor aproximar-se do rendimento real do contribuinte”.

O rendimento real presumido só é opção caso não exista possibilidade de determinar o rendimento com base nos elementos fornecidos pelo sujeito passivo ou quando utilizados os métodos indiretos.

Além da tributação pelo rendimento real e pelo rendimento presumido existe ainda tributação pelo rendimento normal, em que se tributa o rendimento que o contribuinte teria recebido em circunstâncias normais de funcionamento no mercado.

1.2.2. Regimes de tributação

Os rendimentos empresariais podem ser sujeitos a IRS ou IRC já que existem atividades económicas que são desenvolvidas sob a forma jurídica não societária – empresários em nome individual e profissionais – e sob a forma jurídica societária, isto é, atividades empresariais desenvolvidas por um conjunto de pessoas associadas entre si com um objetivo comum, respetivamente.

A tributação das atividades económicas desenvolvidas sob a forma jurídica não societária ocorre na categoria B do IRS, por outro lado, quando se trata de pessoas coletivas, a tributação realiza-se em IRC.

Em Portugal, existem dois tipos de tributação em sede de impostos sobre o rendimento: o regime geral (designado por regime geral em IRC e regime de contabilidade organizada em IRS) e os regimes simplificados.

Quadro 3 - Regimes de tributação em sede de IRS e IRC

	IRS	IRC
Regra Geral	Regime Simplificado de Tributação	Regime de Contabilidade Organizada
Regra Opcional	Regime de Contabilidade Organizada	Regime Simplificado de Tributação

O regime simplificado, em sede de IRS e de IRC, foi introduzido pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro. Neste regime pode estar expressa a aplicação de métodos de tributação do rendimento presumido, por via de aplicação de coeficientes.

1.1.2.1. Regime simplificado em IRS

O CIRS no n.º 1 do art.º 28.º estabelece que, salvo no caso previsto no artigo 20.º, a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais faz-se com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado ou com base na contabilidade. Do n.º 2 e n.º 3, do mesmo artigo, presume-se que o regime simplificado de tributação, em sede de IRS, é optativo, desde que se verifique cumulativamente duas condições:

- que os sujeitos passivos que não tenham ultrapassado na sua atividade, no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos da categoria B de 200 000€; e
- que os sujeitos passivos não tenham optado pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade organizada.

O regime simplificado de tributação é de aplicação automática na determinação do rendimento líquido da categoria B, desde que não se verifiquem as condições que impõem a obrigatoriedade da aplicação do regime de contabilidade organizada. Assim, podemos afirmar que o regime simplificado se aplica como regime-regra, sendo, portanto, o regime de contabilidade organizada aplicado excecionalmente.

“Artigo 28.º

Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais

1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se:

- a) com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;
- b) com base na contabilidade.

2 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de (euro) 200 000.

3 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade. (...)”

O contribuinte fica enquadrado automaticamente no regime simplificado, tendo a possibilidade, no entanto, no ano imediato optar pelo regime de contabilidade organizada. Para o devido efeito deve entregar uma declaração de alterações até ao final do mês de março desse ano. Por outro lado, se optar pelo regime de contabilidade organizada, pode anualmente rever essa opção, até ao final do mês de março. Com a reforma do IRS (Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro) o prazo mínimo de permanência neste regime, assim como, a manutenção no regime escolhido até efetuar uma nova opção foi revogado.

O regime simplificado cessa quando o montante anual ilíquido de rendimentos de 200 000€ seja ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou, quando o seja num único exercício, em montante superior a 25% desse limite, passando a tributação a efetuar-se obrigatoriamente pelo regime da contabilidade organizada a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.

De salientar, o n.º 8 do art.º 28.º do CIRS contempla a possibilidade de tributação pelas regras da categoria A, “(...) se os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade, exceto tratando-se de prestações de serviços efetuadas por um sócio

a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC (...).”

No regime simplificado, o rendimento tributável é apurado através da aplicação dos coeficientes do art.º 31.º do CIRS.

Tabela 16 - Coeficientes de aplicação aos rendimentos no RST, em sede de IRS
Fonte – Artigo 31.º do CIRS

Tipo de Rendimentos	Art.º 31.º do CIRS	
	Alínea	Coeficiente
Vendas de mercadorias e produtos	a)	0,15
Prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares	a)	0,15
Rendimentos de atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o art.º 151.º CIRS	b)	0,75
Rendimentos de prestações de serviços não previstos nas alíneas anteriores	c)	0,35
Rendimentos provenientes de contratos de propriedade intelectual ou industrial	d)	0,95
Rendimentos de capitais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais	d)	0,95
Resultado positivo de rendimentos prediais	d)	0,95
Saldo positivo das mais e menos-valias	d)	0,95
Subsídios ou subvenções não destinados à exploração	e)	0,30
Subsídios destinados à exploração	f)	0,10
Restantes rendimentos da categoria B não previstos nas alíneas anteriores	f)	0,10
Rendimentos decorrentes de prestações de serviços efetuadas pelo sócio a uma sociedade de profissionais, abrangida pelo regime de transparência fiscal	g)	1,00
Rendimentos da exploração de estabelecimentos de alojamento local	h)	0,50

O n.º 10 do art.º 31.º do CIRS determina que os coeficientes de 0,75, 0,35 e 0,10 previstos nas alíneas b), c) e f) do n.º 1, respetivamente, são reduzidos em 50% no período de tributação do início da atividade e 25% e no período de tributação seguinte, desde que, nesses períodos, o sujeito passivo não aufera rendimentos das categorias A ou H. Caso se verifique a cessação de atividade num período inferior a cinco anos não haverá lugar à redução dos coeficientes.

1.1.2.2. Regime de contabilidade organizada em IRS

O regime de contabilidade organizada em IRS aplica-se aos contribuintes que ultrapassem o limite para enquadramento no regime simplificado ou que tenham optado pela tributação no regime de contabilidade.

Para apuramento do resultado fiscal a base é o resultado contabilístico, com as devidas adaptações às regras do CIRC por remissão do art.º 32.º do CIRS, bem como as limitações do art.º 33.º do CIRS.

Assim,

“Artigo 33.º

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 - As remunerações dos titulares de rendimentos da categoria B, assim como outras prestações a título de ajudas de custo, utilização de viatura própria ao serviço da atividade, subsídios de refeição e outras prestações de natureza remuneratória, não são dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento da referida categoria.

2 - Por portaria do Ministro das Finanças podem ser fixados para efeitos do disposto neste artigo o número máximo de veículos e respetivo valor por sujeito passivo.

(...)

5 - Quando o sujeito passivo afete à sua atividade empresarial e profissional parte do imóvel destinado à sua habitação, os encargos dedutíveis com ela conexos referentes a amortizações ou rendas, energia, água e telefone fixo não podem ultrapassar 25 % das respetivas despesas devidamente comprovadas.

6 - Se o sujeito passivo exercer a sua atividade em conjunto com outros profissionais, os encargos dedutíveis são rateados em função da respetiva utilização ou, na falta de elementos que permitam o rateio, proporcionalmente aos rendimentos brutos auferidos.

(...)

9 - 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 a que se referem o n.º 1 ou 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, não são dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento da categoria, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado.”

A tributação incide sobre o rendimento real da atividade apurado na contabilidade, depois de corrigido extra contabilisticamente em função da aceitação, ou não, fiscal dos valores contabilizados.

1.1.2.3. Regime simplificado em IRC

O regime simplificado de determinação da matéria coletável foi criado através da lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, através do aditamento dos art.º 86.º-A e 86.º-B do CIRC. Desta

forma, o regime simplificado de tributação determina a matéria tributável, invés do lucro tributável, recorrendo à aplicação de coeficientes fixos que variam de acordo com os diferentes rendimentos obtidos pelo sujeito passivo.

“Artigo 86.º-A

Âmbito de aplicação

1 - Podem optar pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições:

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

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

O n.º 4 do mesmo artigo enumera as condições para a cessação do regime, vindo que “o regime simplificado de determinação da matéria coletável cessa quando deixem de se verificar os respetivos requisitos ou o sujeito passivo renuncie à sua aplicação.”

A matéria coletável é determinada através do método presumido e obtém-se através da aplicação dos coeficientes constantes no art.º 86-B do CIRC.

Tabela 17 – Coeficientes de aplicação aos rendimentos no RST, em sede de IRC
Fonte - Artigo 86.º - B do CIRC

Tipo de Rendimentos	Art.º 86.º- B do CIRC	
	Alínea	Coefficiente
Vendas de mercadorias e produtos	a)	0,04
Prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares	a)	0,04
Rendimentos de atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o art.º 151.º CIRS	b)	0,75
Subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos	c)	0,10
Subsídios não destinados à exploração	d)	0,30
Rendimentos provenientes de contratos de propriedade intelectual ou industrial	e)	0,95
Outros rendimentos de capitais	e)	0,95
Resultado positivo de rendimentos prediais	e)	0,95
Saldo positivo das mais e menos-valias	e)	0,95
Restantes incrementos patrimoniais	e)	0,95
Valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito	f)	1,00
Rendimentos da exploração de estabelecimentos de alojamento local	h)	0,35

No IRC, a opção pelo regime simplificado necessita de ser manifestada a cada exercício na declaração de início de atividade ou na declaração de alterações e, de acordo com a alínea f) do n.º 1 do art.º 86.º-A, não tenham renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores. Por conseguinte, deixou de existir um período mínimo de permanência no regime simplificado de tributação, já que o sujeito passivo, no início de cada exercício, pode optar pelo regime de contabilidade organizada.

1.1.2.4. Regime de contabilidade organizada em IRC

No IRC o regime regra é a contabilidade organizada onde se enquadram todos os sujeitos passivos daquele imposto, que não tenham exercido a opção pelo regime simplificado.

“Artigo 2.º

Sujeitos passivos

1 — São sujeitos passivos do IRC:

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

As entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, tais como *as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado* (alínea a) do n.º 1 do art.º 2 do CIRC), residentes em território nacional, ainda que *“desprovidas de personalidade jurídica”* (alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRC) a base de incidência é o lucro tributável.

O lucro tributável corresponde ao resultado líquido do período, apurado na contabilidade, eventualmente corrigido nos termos do CIRC e outras disposições legais aplicáveis. Compreende a soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas (art.º 21.º do CIRC) e negativas positivas (art.º 24.º do CIRC) que se tenham verificado no mesmo período de tributação e não tenham sido refletidas no respetivo resultado. A esse resultado são acrescidas e deduzidas as correções previstas no CIRC, tais como gastos e rendimentos não aceites fiscalmente.

Resumindo:

Tabela 18 - Apuramento do Lucro Tributável/Prejuízo Fiscal

Resultado Contabilístico (art.º 3.º do CIRC)
+ Variações Patrimoniais Positivas (art.º 21.º do CIRC)
– Variações Patrimoniais Negativas (art.º 24.º do CIRC)
+ Gastos e Perdas Não Aceites Fiscalmente
– Rendimentos e Ganhos Não Aceites Fiscalmente
= Lucro Tributável/Prejuízo Fiscal

O resultado denomina-se por lucro tributável ou prejuízo para efeitos fiscais, caso seja positivo ou negativo, respetivamente.

A matéria coletável é calculada pela dedução ao lucro tributável dos prejuízos fiscais nos termos do art.º 52.º do CIRC e dos benefícios fiscais dedutíveis.

Sobre a matéria coletável é aplicada a taxa geral de IRC de 21%, resultando daí a coleta. Contudo, às micro, pequenas e médias empresas será aplicada uma taxa de 17% aos primeiros 15 000,00€, sendo o valor acima dos 15 00,00€ tributado à taxa de 21% (art.º 87.º do CIRC).

No caso de micro, pequenas e médias empresas sediadas em “*territórios do interior*” é possível beneficiar de uma taxa reduzida de 12,5% (art.º 41.º-B do EBF).

Ao IRC devido pode acrescer a derrama municipal. A taxa da derrama é estipulada pelos diferentes municípios, até ao limite máximo de 1,5%, existindo a possibilidade de coexistir uma taxa reduzida para sujeitos passivos que preenchem os critérios estabelecidos por estes.

1.1.2.5. Tributação dos lucros distribuídos na esfera dos sócios

Os lucros distribuídos estão sujeitos a tributação na esfera da própria sociedade e consequentemente na esfera do sócio (pessoa singular ou coletiva) que recebe em função das participações que nelas cada um det m, constituindo uma dupla tributação.

A dupla tributação mencionada é de caracter econ mico¹⁰ e ocorre pelo facto de o lucro das sociedades, quando gerado, ser tributado em IRC e, novamente, tributado em IRS, na esfera dos sócios, quando é distribuído.

“Artigo 6.º

Transparência fiscal

1 —   imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria coletável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direção efetiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

- a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;
- b) Sociedades de profissionais;

¹⁰ Na dupla tributação económica, o mesmo rendimento é tributado por duas pessoas diferentes.

c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público. (...)"

Na esfera dos sócios, pessoas singulares, as distribuições de lucros são consideradas como rendimentos de capitais (categoria E de IRS), conforme a alínea h) do n.º 2 do art.º 5.º do CIRS.

Esses rendimentos ficam sujeitos a tributação na data de colocação à disposição de acordo com a distribuição deliberada na Assembleia-geral, conforme estabelecido na subalínea 2) da alínea a) do n.º 3 do art.º 7.º do Código do IRS.

No momento da colocação à disposição dos lucros ao sócio residente, pessoa singular, a sociedade deve proceder à retenção na fonte a título definitivo à taxa liberatória de 28% sobre o montante atribuído de lucros, conforme a alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º do Código do IRS.

Estes rendimentos referentes a lucros distribuídos não são obrigatoriamente englobados pelo beneficiário (sócio pessoa singular) na declaração de rendimentos Modelo 3, exceto se for feita opção pelo englobamento, conforme previsto na alínea b) do n.º 3 do art.º 22º e n.º 8 do art.º 71.º, ambos do Código do IRS.

No caso de se optar pelo englobamento deste tipo de rendimentos referente a lucros distribuídos, estes apenas são considerados em 50% do seu valor, nos termos do n.º 1 do art.º 40.º-A do Código do IRS, como método de eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios.

No caso de efetuar essa opção pelo englobamento, o imposto retido nos termos do art.º 71.º CIRS tem a natureza de imposto por conta, sendo deduzido ao IRS devido a final, conforme previsto no n.º 9 do referido art.º 71.º do Código do IRS.

Com a opção pelo englobamento desses rendimentos de capitais, o sócio é obrigado a proceder ao englobamento de outros rendimentos que tenham obtidos, para qual também existe essa opção pelo englobamento, conforme resulta do n.º 5 do art.º 22.º do CIRS: "*... quando o sujeito passivo exerça a opção referida no n.º 3, fica, por esse facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos da mesma categoria de rendimentos...*".

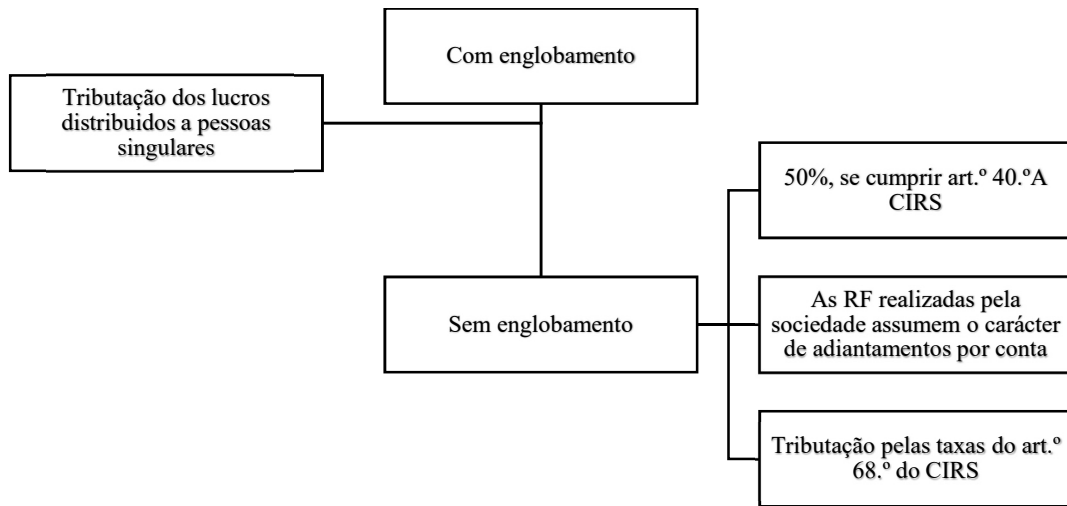


Figura 1 - Opções de tributação dos lucros de sociedades distribuídos a pessoas singulares
Fonte – Adaptado de Caldeira et al. (2017)

2. Análise comparativa dos regimes de tributação em IRS e IRC: regimes simplificados e regimes de contabilidade organizada

No regime simplificado havia diversidade de tratamento entre as empresas singulares e as empresas coletivas, sendo mais desfavorável para as primeiras (Nabais, 2005). Esta situação prova-se através das diferenças existentes entre coeficientes; das taxas de tributação aplicáveis, que em sede de IRS são progressivas e em IRC proporcionais e no limite anual de proveitos, que em sede de IRS era cumulativo.

Com base nas afirmações acima, segue-se uma tabela comparativa que pretende resumir as principais semelhanças e diferenças acerca dos regimes simplificados de tributação.

Tabela 19 – Comparação dos Regimes Simplificados, em IRS e IRC

	<u>Regime simplificado Tributação em IRS</u>	<u>CIRS</u>	<u>Regime simplificado Tributação em IRC</u>	<u>CIRC</u>
<i>Condições cumulativas de acesso</i>	Montante anual ilíquido de rendimentos no ano anterior < 200 000€	n.º 2 art.º 28.º	Sujeitos passivos residentes, não isentos e não sujeitos a um regime especial de tributação Montante anual ilíquido de rendimentos no ano anterior < 200 000€ Total de balanço no exercício anterior < 500 000€ Desobrigação de revisão oficial de contas Capital social detido, direta ou indiretamente, por entidades que não preencham as condições anteriores < 20% Não tenham renunciado ao RST nos três anos anteriores	n.º 1 art.º 86.º-A
<i>Condições de cessação</i>	Quando ultrapassado o montante de 200 000€ em dois períodos de tributação consecutivos ou, quando num único exercício, em montante superior a 25 %	n.º 6 art.º 28.º	Quando deixem de se verificar os requisitos do n.º 1 do art.º 86.º CIRC O sujeito passivo renuncie à sua aplicação Não cumpra as obrigações de emissão e comunicação das faturas (CIVA)	n.º 4 e 5 art.º 86.º-A
<i>Determinação da matéria coletável</i>	Aplicação de coeficientes para os diferentes rendimentos	n.º 1 art.º 31.º	Aplicação de coeficientes para os diferentes rendimentos	n.º 1 art.º 86.º-B
<i>Redução dos coeficientes</i>	Redução de 50 % e 25 % dos coeficientes previstos nas alíneas b), c) e f) do n.º 1 do art.º 31.º do CIRS, no período de tributação de início de atividade e seguinte, respetivamente	n.º 10 art.º 31.º	Redução de 50 % e 25 % dos coeficientes previstos nas alíneas a) e c) do n.º 1 do art.º 86.º-B do CIRC, no período de tributação de início de atividade e seguinte, respetivamente	n.º 5 art.º 86.º-B
<i>Dedução de prejuízos fiscais</i>	Podem ser deduzidos os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores àquele em que se iniciar a aplicação do regime	alínea a) n.º 1 e n.º 4 art.º 55.º	Não é permitida	art.º 52.º
<i>Taxas</i>	Progressivas entre 14,5% e 48%, acrescidas da taxa de solidariedade de 2,5% ou 5%	art.º 68.º e art.º 68.º A	17% para os primeiros 15 000€ 21% para o restante	n.º 1 e 2 art.º 87.º e
<i>Tributações autónomas</i>	Não sujeitos: encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador	n.º 8 do art.º 73.º	Não sujeitos: encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador, lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes	n.º 16 do art.º 88.º
<i>PEC</i>	Não se aplica		Dispensa de PEC	alínea d) n.º 11 art.º 106.º
<i>Deduções à coleta</i>	Pagamentos por conta e importâncias retidas na fonte	n.º 2 art.º 78.º	Dupla tributação jurídica internacional Retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso	n.º 8 art.º 90.º
<i>Obrigações acessórias</i>	Desobrigação de contabilidade organizada	n.º 1 art.º 117.º	Obrigatoriedade de contabilidade organizada pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março	alínea e) n.º 1 art.º 86.º-A

Além das impressões já referidas, podemos salientar o facto de, em sede de IRS, ser possível deduzir-se à coleta os pagamentos por conta e prejuízos fiscais quando em IRC essa situação não se verifica.

Tabela 20 – Comparação dos coeficientes de aplicação aos rendimentos nos RST

<i>Tipo de Rendimentos</i>	<i>Art.º 31.º do CIRS</i>		<i>Art.º 86.º-B do CIRC</i>	
	<i>Alinea</i>	<i>Coeficiente</i>	<i>Alinea</i>	<i>Coeficiente</i>
<i>Vendas de mercadorias e produtos</i>	<i>a)</i>	<i>0,15</i>	<i>a)</i>	<i>0,04</i>
<i>Prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares</i>	<i>a)</i>	<i>0,15</i>	<i>a)</i>	<i>0,04</i>
<i>Rendimentos de atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o art.º 151.º CIRS</i>	<i>b)</i>	<i>0,75</i>	<i>b)</i>	<i>0,75</i>
<i>Restantes rendimentos de prestação de serviços</i>	<i>c)</i>	<i>0,35</i>	<i>c)</i>	<i>0,10</i>
<i>Subsídios destinados à exploração</i>	<i>c)</i>	<i>0,10</i>	<i>c)</i>	<i>0,10</i>
<i>Subsídios não destinados à exploração</i>	<i>e)</i>	<i>0,30</i>	<i>d)</i>	<i>0,30</i>
<i>Rendimentos provenientes de contratos de propriedade intelectual ou industrial</i>	<i>d)</i>	<i>0,95</i>	<i>e)</i>	<i>0,95</i>
<i>Outros rendimentos de capitais</i>	<i>d)</i>	<i>0,95</i>	<i>e)</i>	<i>0,95</i>
<i>Resultado positivo de rendimentos prediais</i>	<i>d)</i>	<i>0,95</i>	<i>e)</i>	<i>0,95</i>
<i>Saldo positivo das mais e menos-valias</i>	<i>d)</i>	<i>0,95</i>	<i>e)</i>	<i>0,95</i>
<i>Restantes incrementos patrimoniais</i>	<i>d)</i>	<i>0,95</i>	<i>e)</i>	<i>0,95</i>
<i>Valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito</i>			<i>f)</i>	<i>1,00</i>
<i>Rendimentos de exploração de estabelecimentos de alojamento local</i>	<i>h)</i>	<i>0,50</i>	<i>h)</i>	<i>0,35</i>
<i>Rendimentos decorrentes de prestação de serviços efetuados pelo sócio a uma sociedade transparente</i>	<i>g)</i>	<i>1,00</i>		

A análise do quadro anterior permite-nos concluir que alguns tipos de rendimentos não apresentam os mesmos coeficientes no art.º 31.º do CIRS e no art.º 86.º-B do CIRC. Podemos observar que, os rendimentos de vendas de mercadorias e produtos, prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares e restantes rendimentos de prestação de serviços beneficiam de coeficientes mais baixos em sede de IRC. No mesmo sentido, a alínea h) do art.º 86.º-B do CIRC tem um coeficiente mais baixo relativamente à alínea h) do art.º 31.º do CIRS para os rendimentos resultantes de exploração de estabelecimentos de alojamento local.

No que respeita aos regimes de contabilidade organizada existem algumas diferenças, especialmente ao nível das taxas de tributação. Em contrapartida, as deduções à coleta e a dedução de prejuízos fiscais são semelhantes. A tabela seguinte apresenta uma síntese das diferenças e semelhanças entre os regimes de contabilidade organizada em vigor em Portugal.

Tabela 21 – Comparação dos Regimes de Contabilidade Organizada, em IRS e IRC

	<u>Regime Contabilidade Organizada em</u> <u>IRS</u>	<u>CIRS</u>	<u>Regime Contabilidade Organizada em</u> <u>IRC</u>	<u>CIRC</u>
<i>Condições de acesso</i>	Por opção do sujeito passivo	n.º 3 art.º 28.º	Obrigação legal	
	Montante anual ilíquido de rendimentos no ano anterior > 200 000€			
<i>Condições de cessação</i>	Opção no início de atividade	n.º 5 art.º 28.º		
	Entrega de declaração de alterações de atividade			
<i>Determinação da matéria coletável</i>	Aplicam-se as regras estabelecidas no CIRC com as devidas adaptações	art.º 32.º	Sujeitos passivos que exerçam a título principal atividade comercial industrial ou agrícola - LT deduzido dos prejuízos fiscais (art.º 52.º) e dos benefícios fiscais	art.º 15.º
	Encargos não dedutíveis	art.º 33.º	Sujeitos passivos que não exerçam a título principal atividade comercial industrial ou agrícola - Rendimento global deduzido dos custos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto (art.º 54.º) e benefícios fiscais	
<i>Dedução de prejuízos fiscais</i>	Podem ser deduzidos os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores até 12 anos	art.º 55.º	Podem ser deduzidos os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores até 5 anos, com um limite de 70% do lucro tributável	art.º 52.º
<i>Taxas</i>	Progressivas entre 14,5% e 48%, acrescidas da taxa de solidariedade de 2,5% ou 5%	art.º 68.º e art.º 68.º A	17% para os primeiros 15 000€ 21% para o restante	n.º 1 e 2 art.º 87.º e
<i>Tributações autónomas¹¹</i>	Despesas não documentadas – 50%	art.º 73.º	Despesas não documentadas – 50% ou 70%	art.º 88.º
	Encargos com VLP ou mistas, motos e motociclos – 10% ou 20%		Encargos com VLP ou mistas, motos e motociclos – 10%, 27,5% ou 35%	
	Despesas de representação – 10%		Despesas de representação – 10%	
	Despesas pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas fora do território nacional e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável – 35%		Despesas pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas fora do território nacional e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável – 35% ou 55%	
	Encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador – 5%		Encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador – 5%	

¹¹ As taxas de tributação autónoma indicadas serão elevadas em 10 pontos percentuais quando os sujeitos passivos apurem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem os factos tributários referidos relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.

<i>PC e PEC</i>	PC	art.º 102.º	PC e PEC	art.º 105.º e art.º 106.º
<i>Deduções à coleta</i>	Dupla tributação internacional, PC e importâncias retidas na fonte	n.º 2 art.º 78.º	Dupla tributação internacional, PEC e importâncias retidas na fonte	n.º 2 art.º 90.º

Observando o quadro acima, podemos verificar que o apuramento da matéria coletável em sede de IRS é idêntico à tributação em sede de IRC, uma vez que o art.º 32.º do CIRS remete a tributação dos rendimentos enquadrados neste regime para o CIRC, com as devidas adaptações. Todavia, é de realçar que para além da lista de gastos não dedutíveis por força do art.º 32.º do CIRS, também os gastos contabilísticos previstos no art.º 33.º do CIRS não constituem gastos fiscais. A forma de dedução de prejuízos fiscais é, igualmente, semelhante ao que acontece em IRC, só com a diferença de em IRS ser possível até 12 anos.

No que concerne às taxas de tributação aplicáveis, em sede de IRS são progressivas e em IRC proporcionais. No caso do pagamento especial por conta (PEC) e da derrama, apenas os sujeitos passivos de IRC estão sujeitos. Relativamente a tributações autónomas (TA), existem algumas diferenças significativas, especialmente nos gastos com viaturas ligeiras.

3. Os regimes simplificados na União Europeia – Espanha

Bergner e Heckemeyer (2017) defendem que a possibilidade de beneficiar de regimes fiscais simplificados cria distorções na decisão relativa à opção da forma legal a adotar aquando da constituição de uma empresa.

Para as pequenas empresas de pequena dimensão, os regimes simplificados de tributação e adoção de contabilidade de caixa são algumas das medidas adotadas pelos países da União Europeia.

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

De acordo com Lopes (1999) as PME são objeto, nos países na União Europeia, de formalidades fiscais vantajosas tais como a determinação da matéria coletável com base

em coeficientes fixos e métodos indiretos de aplicação automática ou numa simplificação das formalidades fiscais, métodos simplificados de cálculo do resultado ou do pagamento de imposto.

Na União Europeia, de acordo com o art.º 24.º da Diretiva 77/388/ CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, o regime especial para as pequenas empresas prevê a aplicação de regras simplificadas de tributação e de cobrança do imposto, desde que daí não resulte uma redução do mesmo, tais como a dispensa de registo para:

- ✓ pequenos empresários que beneficiem de dispensa de IVA (Bélgica, Espanha e França);
- ✓ os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas sem direito à dedução (Bélgica, Dinamarca, França, Luxemburgo e Países Baixos);
- ✓ pequenas empresas que não ultrapassem determinado limite de volume de negócios (Dinamarca, Irlanda, Luxemburgo e Reino Unido);

e a dispensa de entrega de declarações para:

- ✓ pequenos empresários que beneficiem de dispensa de IVA (Alemanha, Grécia e Países Baixos);
- ✓ sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas sem direito à dedução (Espanha e Irlanda);
- ✓ possibilidade de entrega de declarações periódicas trimestrais (em vez de mensais) para sujeitos passivos com um volume de negócios que não ultrapasse um determinado limite (Alemanha, Áustria, Bélgica, Dinamarca e Espanha).

À semelhança do que acontece em Portugal, o regime simplificado de tributação foi objeto de consagração na União Europeia. Na verdade, existem alguns estados membros que aplicam regimes particulares de tributação a fim de auxiliar as pequenas empresas.

A composição do sistema fiscal espanhol é idêntica à de muitos países da União Europeia. O sistema fiscal espanhol é constituído por três grandes grupos de impostos: estaduais, autónomos e municipais. Os impostos estaduais englobam os impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património. A tributação do rendimento inclui o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – IRPF), o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (Impuesto sobre Sociedades) e o imposto sobre o rendimento dos não residentes.

3.1. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares - IRPF

O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares foi introduzido pela Lei 44/1978, de 14 de setembro. Ao longo dos anos foram introduzidas várias reformas na qual se destaca a Lei 35/2006, de 28 de novembro. A Lei 35/2006 introduziu várias alterações ao IRPF, nomeadamente na matéria estrutural do imposto em que foram criados dois novos conceitos: a base geral e a base da poupança¹².

O “impuesto sobre la renta de las personas físicas” é um imposto pessoal, progressivo e direto. De acordo com o n.º 2 do art.º 6.º do LIRPF, o rendimento tributável é constituído pelo conjunto das seguintes categorias:

- ✓ Rendimentos do trabalho;
- ✓ Rendimentos de capital (mobiliário e imobiliário);
- ✓ Rendimentos das atividades económicas;
- ✓ Mais e menos valias patrimoniais; e
- ✓ Imputação de outros rendimentos.

A base do imposto é o resultado obtido do somatório dos diversos tipos de rendimentos do contribuinte, calculado de acordo com as regras estabelecidas no código para cada tipo de rendimento. Segundo os art.º 44.º a 46.º do LIRPF os rendimentos são classificados como rendimentos gerais e rendimentos de poupança.

Os rendimentos do trabalho, rendimentos de capital imobiliário, rendimentos das atividades económicas, rendimentos de bens imóveis englobam os rendimentos gerais.

Por outro lado, os rendimentos de capital mobiliário e as mais e menos valias patrimoniais constituem rendimentos da poupança.

Para efeitos de tributação, os rendimentos das atividades económicas são distinguidos consoante tenham origem em rendimentos obtidos de atividades empresariais e profissionais.

A determinação do rendimento líquido é realizada com base na aplicação dos seguintes métodos (art.º 16.º do IRPF):

¹² Com a separação em base geral e base da poupança, os rendimentos dos contribuintes são submetidos às regras próprias de cada uma das bases para efeito de cálculo de imposto.

- Avaliação direta com duas modalidades: normal (alínea a) do n.º 2 do art.º 16.º do IRPF) e simplificada (art.º 28.º do IRPF); e
- Avaliação objetiva (alínea b) do n.º 2 do art.º 16.º do IRPF, art.º 32.º e seguintes).

No método de avaliação direta normal são enquadrados os rendimentos empresariais e profissionais quando o valor líquido da soma dos rendimentos obtidos no ano anterior ultrapasse os 600 000€ e tenham renunciado à aplicação do método de avaliação simplificada.

A avaliação direta simplificada é de carácter voluntário, podendo o contribuinte renunciar à sua aplicação. Caso não se verifique a renúncia, neste método incluem-se os rendimentos empresariais e profissionais que satisfaçam, cumulativamente, as seguintes condições:

- O valor líquido da soma dos rendimentos obtidos no ano anterior não ultrapasse os 600 000€;
- Nenhuma das atividades desenvolvidas se enquadre no método de avaliação direta normal, e
- O rendimento líquido de todas as atividades não seja determinado pelo método de avaliação direta normal.

O método de avaliação objetiva é o comparável ao nosso regime simplificado em sede de IRS. Este método integra os rendimentos empresariais e profissionais em que:

- As atividades desenvolvidas constem na Orden HAC/1155/2020, de 25 de novembro (para 2021);
- O volume de negócios máximo permitido (no último período) é de 250 000€ para a totalidade das atividades económicas, e de 150 000€ para as atividades agrícolas, pecuárias e florestais;
- O volume de compras não ultrapasse 150 000€;
- Nenhuma das atividades desenvolvidas se desenvolva fora do âmbito de aplicação do imposto; e
- Não tenham renunciado à aplicação do método de avaliação objetiva.

Apresentamos, abaixo, uma tabela com o esquema de cálculo do imposto de pessoas singulares pelo método de avaliação objetiva, isto é, pelo regime simplificado de tributação.

Tabela 22 - Cálculo do IRPF pelo método de avaliação objetiva

N.º de unidades dos módulos
X Rendimento anual por unidade
= Rendimento neto prévio
- Deduções por incentivo ao emprego
- Rendimento neto minorado
X Rendimento líquido dos módulos
- Deduções (atividades agrícolas e pecuniárias)
- Gastos extraordinários
+ Outras receitas empresariais
= Rendimento líquido da atividade
- Redução para rendimentos obtidos em período superior a 2 anos ou de fonte notoriamente irregular (40%)
= Rendimento líquido reduzido

No regime simplificado, as obrigações contabilísticas são reduzidas em que os titulares dos rendimentos, apenas, devem guardar o livro de registo da faturação caso pratiquem atividades agrícolas, pecuárias, florestais e de transformação de produtos naturais e o livro de registo das propriedades de investimento, caso pratiquem depreciações.

3.2. Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas - IS

O “impuesto sobre sociedades”, equivalente ao nosso imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, foi republicado e aprovado pelo Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de março.

O “impuesto sobre sociedades” é um imposto direto que incide sobre os rendimentos das sociedades e demais entidades jurídicas.

O art.º 5.º da LIS prevê, igualmente, o método de estimação objetiva (n.º 2 do art.º 10 da LIS) exclusivamente para setores de atividade que se encontrem expressos na LIS, com recurso à aplicação de índices ou coeficientes técnicos e o método de determinação indireta como método subsidiário da avaliação direta, apenas para os casos em que se

verifique a impossibilidade da sua utilização, conforme o disposto no n.º 2 do art.º 10 da LIS e art.º 50.º, 53.º e 158.º da LGT.

O sistema fiscal prevê um regime fiscal de incentivos fiscais para as pequenas empresas, constituindo um regime especial do “Código del Impuesto sobre Sociedades” (CIS). Estes incentivos estão divididos em dois planos: os incentivos que incidem sobre a base tributária e os incentivos que se traduzem em deduções à base tributária.

No capítulo XI do título VII da LIS (art.º 101.º a 105.º), o “régimen especial de incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión” estabelece os incentivos fiscais para as entidades de reduzida dimensão.

São consideradas entidades de reduzida dimensão as que, no período imediatamente anterior, não ultrapassem um volume de negócios de 10 milhões de euros. Mesmo que as empresas de reduzida dimensão ultrapassem os 10 milhões de euros, os incentivos fiscais previstos mantêm-se nesse exercício e nos três exercícios seguintes (n.º 4 do art.º 101.º da LIS), com a condição de a empresa continue a ser classificada como tal.

Os incentivos fiscais são de aplicação automática contanto que as condições do art.º 101.º da LIS sejam cumpridas, isto é, a empresa seja considerada de dimensão reduzida e não tenha recebido alguma ajuda do estado para a sua reestruturação.

- Art.º 102.º da LIS – “libertad de amortización”

Determina a possibilidade de as empresas amortizarem livremente os bens do ativo fixo e os investimentos imobiliários quando:

- ✓ adquiridos a terceiros e registados no ativo fixo intangível, colocados à disposição do contribuinte no período de tributação, desde a data em que a empresa foi considerada de dimensão reduzida;
- ✓ mediante um contrato de execução de obra assinado no período de tributação em questão, desde que a sua prestação seja feita no prazo de 12 meses após a sua conclusão; e
- ✓ e sejam construídos pela própria empresa.

Durante os 24 meses após a data de início do período de tributação em que os bens adquiridos entrem em funcionamento, a mão-de-obra total média da empresa deve

aumentar em relação à mão de obra média dos 12 meses anteriores, sendo este aumento mantido por um período adicional de 24 meses.

- Art.º 103.º da LIS – “amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible”

Estabelece a possibilidade de as empresas amortizarem livremente os bens do ativo fixo e os investimentos imobiliários quando:

- ✓ adquiridos a terceiros e registados no ativo fixo intangível, colocados à disposição do contribuinte no período de tributação, desde a data em que a empresa foi considerada de dimensão reduzida;
- ✓ mediante um contrato de execução de obra assinado no período de tributação em questão, desde que a sua prestação seja feita no prazo de 12 meses após a sua conclusão; e
- ✓ e sejam construídos pela própria empresa.

- Art.º 104.º da LIS – “pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores”

Estando reunida a condição prevista no art.º 101.º do LIS, o contribuinte tem a possibilidade de usufruir da dedução de perdas por imparidade até 1% do saldo de devedores existentes até ao final do exercício.

- Art.º 105 da LIS – “reserva de nivelación de bases imponibles”

Introduz a possibilidade de diminuir a matéria coletável até 10%, com o limite de 1 milhão de euros. Não obstante, trata-se de um diferimento dos resultados, uma vez que estes serão recuperados no período de 5 anos, sempre que o contribuinte apresente prejuízos fiscais e, até ao limite dos mesmos. No final do 5.º ano, o valor remanescente será incluído na base tributável do último ano em que se verifique o diferimento.

A Tabela 22 apresenta o esquema de cálculo do imposto de pessoas coletivas pelo método de avaliação objetiva.

Tabela 23 - Cálculo do IS pelo método de avaliação objetiva

Resultado Contabilístico
+/- ajustamentos extra contabilísticos (n.º 3 do art.º 10.º LIS)
– Matéria coletável negativa exercícios anteriores (n.º 1 do art.º 10 LIS)
= Matéria coletável (“base imponible”)
X Taxa de imposto
= Coleta (“cuota íntegra”)
– Bonificações (art.º 33.º e 34.º LIS)
– Deduções por dupla tributação (art.º 30.º a 32.º LIS)
= Coleta acertada (“cuota líquida acertada”)
– Deduções dos incentivos para atividades constantes em legislação especial
= Imposto liquidado (“cuota líquida positiva”)
– Pagamentos (art.º 120.º LIS)
– PPC (fracionados)
+ Perdas em benefícios fiscais
+ Juros de mora
+/- Valor da declaração anterior
= Imposto a pagar (ou a recuperar) (“líquido a ingressar o a devolver”)

A todas as empresas é exigida contabilidade organizada de acordo com o Código do Comércio e com as regras estabelecidas nas normas contabilísticas (art.º 120 da LIS).

4. Análise comparativa da tributação das PME em Portugal e Espanha: regimes simplificados ou contabilidade organizada

Em Espanha, tal como em Portugal existe um imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares (IRPF). No entanto, os rendimentos em vez de estarem agrupados por categorias estão agrupados em dois grupos, ou seja, os rendimentos são classificados como rendimentos gerais e rendimentos da poupança.

No mesmo sentido, no imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas existe uma relação de dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade. Porém, relativamente à tributação das PME existe uma divergência entre o regime português e o espanhol.

Segue-se uma análise comparativa de forma a sintetizar e organizar as principais semelhanças e diferenças entre os regimes de tributação em sede de imposto sobre o rendimento.

Tabela 24 – Comparação entre o RST de IRS e o método de avaliação objetiva do IRPF

	<i>Regime simplificado IRS - Portugal</i>	<i>IRPF - Espanha</i>
<i>Condições cumulativas de acesso</i>	Montante anual ilíquido de rendimentos no ano anterior < 200 000€	As atividades desenvolvidas constem na Orden HAC/1155/2020, de 25 de novembro (para 2021) Volume de negócios no ano anterior < 250 000€ para a totalidade das atividades económicas e de 150 000€ para as atividades agrícolas, pecuárias e florestais Volume de compras < 150 000€; Não tenham renunciado à aplicação do método de avaliação objetiva.
<i>Condições de cessação</i>	Quando ultrapassado o montante de 200 000€ em dois períodos de tributação consecutivos ou, quando num único exercício, em montante superior a 25 %	Quando ultrapassado o montante de 250 000€ para a totalidade das atividades económicas e de 150 000€ para as atividades agrícolas, pecuárias e florestais
<i>Determinação da matéria coletável</i>	Aplicação de coeficientes para os diferentes rendimentos	Estimativa por módulos ou índices
<i>Redução dos coeficientes</i>	Redução de 50 % e 25 % dos coeficientes previstos nas alíneas b), c) e f) do n.º 1 do art.º 31.º do CIRS, no período de tributação de início de atividade e seguinte, respetivamente	Redução de 20% para o período de início de tributação.
<i>Dedução de prejuízos fiscais</i>	Podem ser deduzidos os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores àquele em que se iniciar a aplicação do regime	
<i>Taxas</i>	Progressivas entre 14,5% e 48%, acrescidas da taxa de solidariedade de 2,5% ou 5%	Progressivas entre 9,5% e 22,5% acrescidas de uma taxa local de acordo com a região de residência
<i>Tributações autónomas</i>	Não sujeitos: encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador	
<i>Deduções à coleta</i>	Pagamentos por conta e importâncias retidas na fonte	Pagamentos por conta (retenções, depósitos em conta e pagamentos em prestações)
<i>Obrigações acessórias</i>	Desobrigação de contabilidade organizada	Desobrigação de contabilidade organizada

O regime espanhol de tributação consiste em determinar o rendimento líquido tributário com base em determinados parâmetros objetivos para cada atividade.

As principais semelhanças entre estes dois regimes é a desobrigação de contabilidade organizada e a progressividade das taxas sobre os rendimentos. No que toca às principais diferenças, podemos referir que quanto às condições de acesso do IRFP tem por base vários critérios, resultante do volume de negócios, do volume de compras e a classificação das atividades desenvolvidas enquanto o RST baseia-se num único critério, resultante do volume de negócios. Em segundo lugar, O IRFP prevê uma redução de 20% dos índices para o primeiro período de tributação enquanto o RST prevê de 50 % e 25 % dos coeficientes no período de tributação de início de atividade e seguinte, respetivamente. Ao nível da taxa de tributação, as taxas de imposto em Espanha são bastante mais reduzidas. Por fim, em ambos os países, a matéria coletável é calculada de forma semelhante, através de módulos ou índices e coeficientes que variam conforme a atividade desenvolvida.

Tabela 25 - Comparação entre os RST em IRC e o REIF-PE

	<u>Regime simplificado IRC - Portugal</u>	<u>REIF-PE - Espanha</u>
<i>Condições cumulativas de acesso</i>	<p>Sujeitos passivos residentes, não isentos e não sujeitos a um regime especial de tributação</p> <p>Montante anual ilíquido de rendimentos no ano anterior < 200 000€</p> <p>Total de balanço no exercício anterior < 500 000€</p> <p>Desobrigação de revisão oficial de contas</p> <p>Capital social detido, direta ou indiretamente, por entidades que não preencham as condições anteriores < 20%</p> <p>Não tenham renunciado ao RST nos três anos anteriores</p>	<p>Montante de volume de negócios líquido do período anterior < 10 000 000€</p>
<i>Condições de cessação</i>	<p>Quando deixem de se verificar os requisitos do n.º 1 do art.º 86.º CIRC</p> <p>O sujeito passivo renuncie à sua aplicação</p> <p>Não cumpra as obrigações de emissão e comunicação das faturas (CIVA)</p>	<p>Por vontade do sujeito passivo</p> <p>Não se verifiquem os requisitos do n.º 1 do art.º 108.º do CIS, nos três períodos anteriores</p>
<i>Incentivos fiscais</i>		<p>Aceleração de depreciações</p> <p>Depreciação/Amortização de novos AFT, AI e PI</p> <p>Perdas por Imparidade em possíveis dívidas incobráveis</p> <p>Redução da Matéria Coletável</p>

<i>Determinação da Matéria Coletável</i>	Aplicação de coeficientes para os diferentes rendimentos	VN líquido = (vendas + prestação de serviços) – (devolução de vendas + descontos nas vendas + IVA e outros impostos especiais de consumo)
<i>Dedução de prejuízos fiscais</i>	Não é permitida	
<i>Taxas</i>	17% para os primeiros 15 000€ 21% para o restante	25% para os primeiros 300 000€ 30% para o remanescente
<i>Tributações autónomas</i>	Não sujeitos: encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador, lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes	
<i>PEC</i>	Dispensa de PEC	
<i>Deduções à coleta</i>	Dupla tributação jurídica internacional Retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso	Dupla tributação jurídica internacional Deduções de incentivos à atividade
<i>Obrigações acessórias</i>	Obrigatoriedade de contabilidade organizada pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março	Obrigatoriedade de contabilidade organizada

Em sede de IRC, o regime simplificado em Portugal constitui um regime opcional ao regime geral, baseado na aplicação de coeficientes fixos aos rendimentos obtidos. Por sua vez, o REIF-PE em Espanha é um regime baseado num conjunto de benefícios respeitantes à depreciação de AFT, AI e PI, que visam estimular o emprego e o investimento em ativos.

A principal semelhança entre estes dois regimes é apenas a exigência de contabilidade organizada. No que toca às principais diferenças, podemos referir que quanto às condições de acesso do REIF-PE tem por base um único critério, resultante do volume de negócios enquanto o RST baseia-se em vários critérios, quer quantitativos como qualitativos. Em segundo lugar, O REIF-PE prevê vários incentivos fiscais ao nível do aumento de emprego e do investimento ao passo que o RST prevê incentivos fiscais ao nível da isenção do PEC e não sujeição a determinadas tributações autónomas. Ao nível da taxa de tributação, a taxa de imposto em Portugal é bastante mais reduzida. Por último, apesar de em ambos os países se manter a exigência de contabilidade organizada, em Portugal as PME são dispensadas de algumas exigências contabilísticas através da aplicação da NCRF-PE.

5. Exemplos práticos

De forma a esclarecer o resultado da escolha da forma jurídica, em sede de IRS e em sede de IRC, optou-se pela escolha de dois casos fictícios de forma a comparar os vários regimes possíveis de determinação e tributação dos rendimentos.

Exemplo 1: sujeito passivo independente a exercer funções de médico dentista, tributado em sede de IRS e que obteve cerca de 180 000,00€ de rendimentos num exercício.

Exemplo 2: sociedade unipessoal que tem como atividade principal a comercialização de tubos hidráulicos, tributada em IRC e que obteve cerca de 150 000,00€ de rendimentos num exercício.

De forma a simplificar os exemplos apresentados assumimos que todos os encargos são dedutíveis fiscalmente e não há cálculo de tributação autónomas, de pagamento por conta e especial por conta nem derrama.

5.1. Regime contabilidade organizada IRS versus regime simplificado IRS

Para desenvolvimento deste ponto recorreremos ao exemplo 1, alusivo ao médico que auferiu 180 000,00€ e é tributado em sede de IRS.

De acordo com o n.º 1 e 2 do artigo 28.º do CIRS, o cenário exposto é enquadrado automaticamente no regime simplificado de IRS, ainda que o médico possa optar pelo regime de contabilidade organizada, desde que:

“Artigo 28.º

Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais

(...)

4 - A opção a que se refere o número anterior deve ser formulada pelos sujeitos passivos:

- a) Na declaração de início de atividade;
- b) Até ao fim do mês de março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações. (...)

De salientar que o médico tem afeta à sua atividade uma viatura de mercadorias e um computador. De acordo com o disposto no DR n.º 29/2009, de 14 de setembro, podem ser

tidos em conta os gastos de depreciação e amortização, apurando uma depreciação constante a uma taxa máxima, cujo cálculo se segue:

Quadro 4 – Apuramento de gastos com depreciações

Depreciação	Valor	Taxa de depreciação	Gasto
Viatura	18 000,00€	25%	4 500,00€
Computador	1 000,00€	33,33%	333,33€
TOTAL			4 833,33€

O médico suporta, igualmente, outras despesas conexas ao desempenho da sua atividade, nomeadamente água, eletricidade, comunicações bem como quotizações da ordem. Caso opte por contabilidade organizada suporta, também, despesas com o contabilista certificado.

Deste modo, iniciou-se por determinar o rendimento empresarial e profissional no regime simplificado, aplicando os coeficientes constantes no art.º 31.º do CIRS. Para o cálculo da coleta foi utilizado o coeficiente de 0,75, pelo facto de a atividade de dentista se encontrar exposta na lista de atividades do art.º 151.º do CIRS.

Quadro 5 – Apuramento da coleta no Regime Simplificado em IRS

Regime Simplificado IRS	
Serviços Prestados	180 000,00€
Coeficiente	0,75
Rendimento Tributável	135 000,00€
Coleta	56 398,78€

Passando, à determinação dos rendimentos do rendimento empresarial e profissional com base na contabilidade organizada. Nesse caso, o apuramento da coleta vem ilustrado no quadro seguinte:

Quadro 6 - Apuramento da coleta no Regime Contabilidade Organizada em IRS

Regime Contabilidade Organizada IRS	
<u>Rendimentos</u>	
Serviços Prestados	180 000,00€
<u>Gastos</u>	
Honorários CC	2 000,00€
Quotizações	150,00€
Gastos de funcionamento	3 500,00€
Depreciações	4 833,33€
Total	10 483,33€
Rendimento coletável	169 516,67€
Taxa	0,48
Coleta	81 368,00€

A coleta do empresário em nome individual, no regime de contabilidade organizada em IRS, obtém-se pela aplicação das taxas gerais constantes no art.º 68.º do CIRS.

Quadro 7 – Taxas gerais de IRS

Fonte – Artigo 68.º do CIRS

Rendimento coletável €	Taxas (%)	
	Normal	Média
Até 7112	14,50	14,50
De mais de 7112 até 10732	23,00	17,367
De mais de 10732 até 20322	28,50	22,621
De mais de 20322 até 25075	35,00	24,967
De mais de 25075 até 36967	37,00	28,838
De mais de 36967 até 80882	45,00	37,613
Superior a 80882	48,00	

Há ainda a acrescentar ao valor da coleta, o valor da taxa adicional de solidariedade constante no art.º 68.º-A do CIRS.

“Artigo 68.º-A

Taxa adicional de solidariedade

(...)

2 - O quantitativo da parte do rendimento coletável que exceda (euro) 80 000, quando superior a (euro) 250 000, é dividido em duas partes: uma, igual a (euro) 170 000, à qual se aplica a taxa de 2,5%; outra, igual ao rendimento coletável que exceda (euro) 250 000, à qual se aplica a taxa de 5%. (...)

Desta forma, a taxa adicional de solidariedade assume o valor de 4 237,92€, determinado da seguinte forma:

Quadro 8 – Cálculo da taxa de solidariedade

Taxa adicional de solidariedade	
Rendimento coletável	169 516,67€
Taxa	0,025

Neste caso específico há a destacar alguns aspetos importantes:

- No regime simplificado a taxa efetiva de imposto é 33,27% e no regime de contabilidade organizada a taxa efetiva de imposto é de 48%;
- A remuneração do titular de rendimento (médico dentista) não é dedutível para efeitos da determinação dos rendimentos da categoria B (n.º 1 do art.º 33.º do CIRS);
- Os gastos despendidos pelo médico dentista no exercício da sua atividade profissional representam 6% dos rendimentos obtidos. No regime simplificado em sede de IRS, aos rendimentos obtidos é aplicada a taxa de 0,75 o que significa que a AT considera que os restantes 0,25 são gastos com a sua atividade, que neste caso particular seria de 45 000,00€, valor bastante superior aos 10 483,33€ calculados pelo regime de contabilidade organizada;
- Os rendimentos do médico dentista caso fossem prestados para uma única entidade poderiam ser tributados como rendimentos da categoria A do IRS, isto

é, seria necessário fazer uma análise das deduções específicas para essa categoria para decidir o que seria mais vantajoso.

Nesta simulação, optar pelo regime simplificado seria mais vantajoso já que o montante total de gastos da atividade representa um valor bastante reduzido, não obstante da inexistência de controlo fiscal decorrente da contabilidade organizada.

5.2. Regime geral IRC versus regime simplificado IRC

Nesta secção utilizou-se como referência o exemplo 2, relativo à sociedade unipessoal com atividade de comercialização de tubos hidráulicos.

A opção pelo regime simplificado em IRC é possível já que as condições do n.º 1 do art.º 86.º-A do CIRC se verificam, cumulativamente. Em outras palavras, o sujeito passivo exerce uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, residente, não isento e também não se encontra sujeito a um regime especial de tributação. Verifica, ainda, as seguintes condições cumulativas:

“Artigo 86.º-A

Âmbito de aplicação

(...)

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

Segue-se a descrição dos gastos suportados pela sociedade de comércio de tubos hidráulicos, observada neste ponto.

Para simplificação, o valor do custo das mercadorias vendidas e consumidas é considerado 35% do lucro, o fornecimento de serviços externos é composto por despesas normais de funcionamento (água, eletricidade, internet, entre outros), trabalhos

especializados de um CC, serviços administrativos e mecânicos e o gasto anual com o gerente da sociedade que aufero o salário mínimo nacional de 635,00€.

Quadro 9 – Descrição de gastos suportados

Gastos	
CMVMC	52 500,00€
FSE	8 000,00€
Gastos com Pessoal	11 001,38€ ¹³
Gastos de Depreciação	8 708,25€
Total	80 269,63€

Os gastos de depreciação foram calculados com o disposto no DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, conforme tabela abaixo:

Quadro 10 – Cálculo dos gastos com depreciações

Cálculo dos gastos com depreciações			
	<i>Valor Aquisição</i>	<i>Taxa de Depreciação</i>	<i>Gasto</i>
Instalações	60 000,00€	0,05	3 000,00€
Viatura de mercadorias	12 000,00€	0,25	3 000,00€
Equipamento administrativo	2 500,00€	0,3333	833,25€
Mobiliário	15 000,00€	0,125	1 875,00€
Total			8 708,25€

No regime de contabilidade organizada, a matéria coletável foi calculada de acordo com o n.º 2 do art.º 87.º do CIRC, em que:

¹³ Salário mínimo nacional 635,00€*14 meses + encargos com segurança social da parte empregadora (23,75%).

“Artigo 87.º

Taxas

1 — A taxa do IRC é de 23 %, exceto nos casos previstos nos números seguintes.

2 — No caso de sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial, que sejam qualificados como pequena ou média empresa, nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, a taxa de IRC aplicável aos primeiros (euro) 15 000 de matéria coletável é de 17%, aplicando-se a taxa prevista no número anterior ao excedente. (...)”

O resultado apurado encontra-se descrito no Quadro 11.

Quadro 11 – Cálculo da coleta no Regime Contabilidade Organizada em IRC

Regime Contabilidade Organizada IRC	
<u>Rendimentos</u>	
Vendas	150 000,00€
<u>Gastos</u>	
CMVMC	52 500,00€
FSE	8 000,00€
Gastos com Pessoal	11 001,38
Depreciações	8 708,25€
Total	80 209,63€
Matéria coletável	69 790,37€
Taxa	
17%*15 000,00€	2 550,00€
21%*54 790,37€	11 505,98€
Coleta	14 055,98€

No regime simplificado, a determinação da matéria coletável é apurada de acordo com o art.º 86.º-B do CIRC, pela aplicação do coeficiente de 0,04 ao valor de venda de tubos hidráulicos, previsto na alínea a) do n.º 1 do mesmo artigo.

Quadro 12 - Cálculo da coleta no Regime Simplificado em IRC

Regime Simplificado IRC	
Serviços Prestados	150 000,00€
Coeficiente	0,04
Matéria Coletável	6 000,00€
Coleta	1 020,00€

Neste exemplo, na opção do regime simplificado, há a assinalar que:

- O valor da coleta calculada pelo regime simplificado é inferior;
- De acordo com o n.º 5 do art.º 86.º-B do CIRC, os coeficientes são reduzidos em 50 % e 25 % no período de tributação do início da atividade e no período de tributação seguinte, respetivamente;
- Existe dispensa do pagamento por conta¹⁴, derrama¹⁵ e de algumas tributações autónomas, especificamente:
 - Despesas de representação;
 - Ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador;
 - Lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial; e
 - Indemnizações e gratificações a gestores, administradores ou gerentes (n.º 16 do art.º 88.º do CIRC).

Neste cenário, o regime simplificado em sede de IRC seria, também, o mais vantajoso e acessível. Acessível, na medida em que a matéria coletável é apurada pela aplicação de coeficientes, e, portanto, não há necessidade de apuramento de gastos.

De salientar, a não necessidade de apuramento de gastos pode se tornar uma menos valia para o negócio já que o gestor fica sem perceção dos gastos utilizados para o funcionamento normal da sua atividade.

¹⁴ Ficam dispensados, nos termos da alínea do n.º 11 do art.º 106.º do CIRC, os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável.

¹⁵ A derrama municipal incide sobre o lucro tributável. No regime simplificado, em sede de IRC, não é apurado o lucro tributável, mas a matéria coletável.

Caso a opção seja o regime simplificado, o sujeito passivo deve ter em atenção a dedução de prejuízos fiscais e pagamentos por conta, já que nesta opção não é possível essa dedução.

5.3. Regime contabilidade organizada IRS versus regime geral IRC

Partindo do exemplo 1, o trabalhador independente que exercia funções de médico dentista vai optar por constituir uma sociedade unipessoal em sede de IRC.

O objetivo deste cenário é comparar as coletas obtidas no regime de contabilidade organizada em sede de IRS e em sede de IRC.

Nesta situação, é imperativo proceder ao enquadramento legal em IRC da situação descrita, para tal:

“Artigo 6.º

Transparência fiscal

1 — É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria coletável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direção efetiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

(...)

b) Sociedades de profissionais;

(...)

4 — Para efeitos do disposto no n.º 1, considera-se:

a) Sociedade de profissionais:

1) A sociedade constituída para o exercício de uma atividade profissional especificamente prevista na lista de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade; ou (...).”

Do disposto no art.º 6.º do CIRC decorre que a sociedade unipessoal constituída pelo médico dentista, enquanto sociedade de profissionais, encontra-se sujeita ao regime de transparência fiscal¹⁶.

As sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal não podem optar pelo regime simplificado de tributação, apurando a matéria coletável de acordo com as regras da contabilidade organizada.

¹⁶ O regime de transparência fiscal surgiu pelo DL n.º 442-B/88.

A principal característica deste regime é a da “neutralidade fiscal”, a qual pressupõe a não tributação (isenção em IRC) da sociedade, pois são os sócios que a compõem que são tributados em sede de IRS. Os sócios, no caso de exercerem todos a mesma atividade profissional, são tributados em sede de IRS enquanto pessoas singulares, a taxas progressivas, englobando os rendimentos derivados da atividade exercida bem como a percentagem dos lucros distribuídos.

Perante o exposto, não faz sentido a opção de trabalhador independente constituir uma sociedade com vista à tributação dos rendimentos em sede de IRC.

Segue-se a consideração da diferença (ou não) entre o sujeito passivo exercer atividade como trabalhador independente e ser tributado segundo as regras do IRS relativamente aos rendimentos da categoria B, no regime de contabilidade organizada ou constituir uma sociedade unipessoal e, por conseguinte, tributado em sede de IRC.

No exemplo 2, a sociedade unipessoal tributada em sede de IRC que comercializa tubos hidráulicos, já apresentada no ponto 3.2. no mesmo cenário de rendimentos e ganhos. Para melhor compreensão, apresenta-se novamente o quadro 11.

Quadro 13 - Cálculo da coleta no Regime de Contabilidade Organizada em IRC

Regime Contabilidade Organizada IRC	
<u>Rendimentos</u>	
Vendas	150 000,00€
<u>Gastos</u>	
CMVMC	52 500,00€
FSE	8 000,00€
Gastos com Pessoal	11 001,38
Depreciações	8 708,25€
Total	80 209,63€
Matéria coletável	69 790,37€
Taxa	
17%*15 000,00€	2 550,00€
21%*54 790,37€	11 505,98€
Coleta	14 055,98€

Supondo, agora, a mesma situação, mas na hipótese de o empresário se coletar como empresário em nome individual (ENI) e ter exercido a opção de ser tributado em sede de IRS.

No regime de contabilidade organizada em sede de IRS, a remuneração do empresário foi excluída já que não é dedutível fiscalmente para apuramento do rendimento coletável.

Quadro 14 - Cálculo da coleta no Regime Contabilidade Organizada em IRS

Regime Contabilidade Organizada IRS	
<u>Rendimentos</u>	
Vendas	150 000,00€
<u>Gastos</u>	
CMVMC	52 500,00€
FSE	8 000,00€
Segurança Social do ENI	7 898,64€ ¹⁷
Depreciações	8 708,25€
Total	77 106,89€
Rendimento coletável	72 893,11€
Coleta	26 827,29€

O valor da taxa adicional de solidariedade não se aplica já que o rendimento coletável é inferior a 80 000,00€ (n.º 2 do art.º 68.º-A do CIRS).

Desta forma, e confrontando os resultados obtidos entendemos que:

- A coleta obtida em sede de IRC é muito inferior (menos de 50%) à obtida em sede de IRS, uma vez que a taxa de IRC é proporcional enquanto as taxas em sede de IRC são progressivas.
- O ENI responde forma ilimitada pelas dividas contraídas no exercício da sua atividade perante os seus credores, com todos os bens pessoais do seu património e os do cônjuge (se casado em regime de comunhão de bens);
- A contribuição para a segurança social apresenta valores distintos, caso o sujeito passivo seja ENI ou gerente de uma sociedade unipessoal;
- Caso o gerente pretenda distribuir lucros, após constituição da reserva legal e ultrapassadas as limitações contantes no CSC, esses lucros são considerados rendimentos da categoria E (alínea h) do n.º 2 do art.º 5.º do CIRS) e estão sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória de 28%.

¹⁷ TSU = 658,22€*12

No contexto apresentado, sem qualquer dúvida, a tributação em sede de IRC é mais vantajosa já que a coleta apresenta um montante inferior.

No entanto, surge uma questão: *caso houvesse distribuição de lucros da sociedade unipessoal para o gerente, continuaria a ser mais vantajosa a opção pela tributação em sede de IRC?*

Portanto, havendo lugar a distribuição de lucros, o sócio (único) teria de suportar a coleta em IRC no montante de 14 055,98€ acrescida do valor da taxa liberatória sobre os rendimentos da categoria E obtidos.

Quadro 15 – Cálculo do englobamento dos rendimentos obtidos

Lucros a distribuir	$69\,790,37\text{€} - 14\,055,98\text{€} = 55\,734,39\text{€}$
Rendimentos categoria E	$55\,734,39\text{€} * 0,28 = 15\,605,63\text{€}$
TOTAL	$14\,055,98\text{€} + 15\,605,63\text{€} = 29\,661,61\text{€}$

No entanto, pelo disposto no art.º 40.º-A do CIRS, o gerente pode optar pelo englobamento dos lucros distribuídos.

**“Artigo 40.º-A
Dupla tributação económica**

1 - Os lucros devidos por pessoas coletivas sujeitas e não isentas do IRC são, no caso de opção pelo englobamento, considerados em apenas 50 % do seu valor. (...)”

O gerente pode optar pelo englobamento dos lucros recebidos, sendo apenas tributado em 50%. Este valor é incluído na declaração de rendimentos (declaração modelo 3 de IRS) junto com os outros rendimentos auferidos nas outras categorias. Desta forma, o total de imposto a pagar seria:

Quadro 16 – Cálculo do imposto a pagar – IRS

Lucros a distribuir	$69\,790,37\text{€} - 14\,055,98\text{€} = 55\,734,39\text{€}$
Rendimentos categoria E	$55\,734,39\text{€} * 0,28 = 15\,605,63\text{€}$
Rendimentos categoria A	$8\,890,00\text{€} - 4\,104,00\text{€}^{18} = 4\,786,00\text{€}$
Englobamento rendimentos	20 391,63€
Coleta em IRS	5 709,66€
TOTAL	$14\,055,98\text{€} + 5\,709,66\text{€} = 19\,765,64\text{€}$

Na opção pelo englobamento, o valor dos impostos a pagar diminui em relação à distribuição de lucros sujeitos à taxa liberatória de 28%.

Voltando à existência (ou não) de vantagens em desenvolver a atividade de comércio de tubos hidráulicos sob a forma de sociedade unipessoal ou como empresário em nome individual, conclui-se que como sociedade o valor da coleta é de 14 055,98€, enquanto se exercer atividade como empresário em nome individual o valor da coleta a pagar será de 32 801,90€. Caso exista distribuição de lucros, com opção pelo englobamento, o valor a pagar será de 19 765,64€.

Perante os valores apresentados, a opção por constituição de sociedade é a mais vantajosa, independentemente da distribuição ou não de lucros.

5.4. Regime simplificado IRS versus regime simplificado IRC

Neste ponto, o propósito é comparar a coleta obtida dos regimes simplificados em IRS e em IRC. Para esse efeito, recorreu-se ao empresário que comercializa tubos hidráulicos.

De enfatizar que, nos regimes simplificados em sede de IRS e IRC, os coeficientes aplicados para a determinação da matéria coletável são diferentes, conforme quadro ____, bem como as taxas aplicadas, conforme art.º 68.º e 68.º-A do CIRS e art.º 87.º do CIRC.

No regime simplificado em IRS, o coeficiente aplicado no cálculo da matéria coletável para a venda de mercadorias e produtos é de 0,15. De acordo com o art.º 68.º do CIRS, a

¹⁸ Dedução específica da categoria A do IRS (alínea a) do n.º 1 do art.º 25.º do CIRS).

taxa sobre o rendimento tributável é 28,5% aos primeiros 20 322,00€ e ao remanescente 35%.

Quadro 17 – Cálculo da coleta no Regime Simplificado em IRS

Regime Simplificado IRS	
Serviços Prestados	150 000,00€
Coefficiente	0,15
Rendimento tributável	22 500,00€
Coleta	6 989,67€

Além do mais, no regime simplificado em IRC aplica-se o coeficiente de 0,04 no apuramento da matéria coletável, seguidamente aplica-se a taxa de 17% à matéria coletável já que o valor apurado (6 000,00€) é inferior ao limite de 15 000,00€ (art.º 87.º do CIRC).

Quadro 18 - Cálculo da coleta no Regime Simplificado em IRC

Regime Simplificado IRC	
Serviços Prestados	150 000,00€
Coefficiente	0,04
Rendimento tributável	6 000,00€
Coleta	1 020,00€

Desta forma, conclui-se que à medida que o rendimento coletável aumenta sobre o escalão e consecutivamente a taxa de IRS, aumentando a coleta. O coeficiente aplicado na venda de mercadorias é inferior, dificilmente se obteria uma menor coleta no regime simplificado em IRS.

Depois de versados os quatro regimes fiscais disponíveis aos sujeitos passivos, a primeira observação que resulta é a existência de várias diferenças entre eles. O Quadro 19 expõe, resumidamente, as diferenças encontradas.

Quadro 19 – Principais diferenças dos regimes de tributação em Portugal

	IRS		IRC	
	Regime simplificado	Regime de contabilidade organizada	Regime simplificado	Regime geral
Dedução de prejuízos fiscais	NÃO	SIM	NÃO	SIM
PEC e derrama	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
TA (despesas de representação e ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador)	NÃO	SIM	NÃO	SIM
Regime com caráter opcional	NÃO	SIM	SIM	NAO
Obrigatoriedade de CC e contabilidade organizada	NÃO	SIM	SIM	SIM
Importância de gastos no apuramento do imposto	NÃO	SIM	NÃO	SIM

Seguem-se algumas conclusões acerca dos exemplos práticos descritos ao longo do capítulo.

A partir do exemplo do profissional independente que exerce funções de médico dentista, tributado em sede de IRS e que obteve como rendimentos anuais 180 000,00€ e do outro exemplo da sociedade unipessoal, tributada em sede de IRC, que tem como atividade principal a comercialização de tubos hidráulicos e que obteve cerca de 150 000,00€ de rendimentos anuais, foram calculadas as coletas, na articulação das possibilidades legais em sede dos impostos sobre o rendimento, de forma a comparar os resultados obtidos e refletir sobre os mesmos.

Quadro 20 – Valores da coleta obtidos nos diferentes regimes de tributação

	IRS		IRC	
	Regime simplificado	Regime de contabilidade organizada	Regime simplificado	Regime geral
Médico Dentista (Trabalhador Independente)	56 398,78€	81 368,00€	Regime de transparência fiscal	Regime de transparência fiscal
Sociedade Unipessoal	6 989,67€	26 827,29€	1 020,00€	14 055,98€

Sucintamente, obtivemos resultados favoráveis aos regimes simplificados em sede de IRS e IRC face aos resultados dos regimes de contabilidade organizada.

O trabalhador independente exerce atividade como médico dentista sem ter associados muitos gastos ao desempenho da sua atividade, beneficiando com o regime simplificado em sede de IRS. No regime simplificado, a coleta é de valor inferior e usufrui da vantagem da não obrigatoriedade de contabilidade organizada e por consequência de um contabilista certificado. Visto que o enquadramento no regime simplificado é efetuado automaticamente e não atinge o valor de 200 000,00€ deve continuar nesse regime, ainda que deve ter a preocupação de o comparar com o regime de contabilidade organizada e optar por este quando se tornar mais favorável.

A hipótese de constituição de sociedade deve ser afastada já que o trabalhador independente fica enquadrado no regime de transparência fiscal e, desta forma, o lucro obtido é imputável à esfera do sócio em sede de IRS.

Sobre a sociedade unipessoal que tem como atividade principal a comercialização de tubos hidráulicos, concluímos que o exercício da atividade como trabalhador independente não seria vantajoso já que a coleta aumentaria e a responsabilidade perante as dívidas passaria a ser ilimitada.

Em sede de IRC, a sociedade unipessoal deve optar pelo regime simplificado de tributação já que o valor da coleta é consideravelmente inferior, ficando dispensada de PEC e derrama bem como de tributação autónoma sobre as despesas de representação, ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador. De assinalar a redução de 50% e 25% aos coeficientes aplicados nos dois primeiros períodos de tributação. No

entanto, é necessário verificar a existência de prejuízos fiscais dedutíveis e PEC já que optando pelo regime simplificado estes deixam de ser recuperáveis.

A escolha da forma jurídica e o regime fiscal mais favorável é um constante desafio quer para trabalhadores independentes como para sociedades unipessoais. No momento de tomar a decisão considera-se importante que se reflita sobre os seguintes aspetos:

- As deduções e benefícios fiscais que permitem obter uma poupança fiscal;
- Simplificação do cálculo do imposto;
- As formas de financiamento;
- Estrutura e rentabilidade;
- Forma jurídica e estrutura financeira das operações.

Importa agora aferir se estes fatores influenciam a escolha da forma jurídica conforme aferimos dos exemplos práticos. Assim, no capítulo seguinte, recorreremos à análise da perceção dos contabilistas certificados para concluir sobre os fatores que influenciam a escolha do sujeito passivo. Apresenta-se a metodologia de investigação utilizada nesta dissertação, definimos as hipóteses de investigação assim como o método de recolha da mesma, analisamos os dados, bem como os resultados obtidos.

PARTE III – A FISCALIDADE E A ESCOLHA DA FORMA JURÍDICA: EVIDÊNCIA EMPÍRICA

No presente capítulo pretende-se aferir acerca dos fatores que determinam a escolha da forma jurídica, se os fatores fiscais influenciam ou não essa escolha, bem como, da percepção dos contabilistas certificados (CC) quanto ao tema. Na verdade, a percepção dos CC é crucial pois são a estes, na posição de intervenientes, a quem compete, muitas vezes, o aconselhamento e a tomada de decisão.

Neste ponto apresenta-se a metodologia seguida, bem como a técnica de recolha de informação, e os principais resultados obtidos. Em primeiro lugar é efetuada uma análise univariada, suportada em técnicas de estatística descritiva. Em segundo lugar, é realizada uma análise bivariada, que permitirá analisar associações entre duas variáveis.

1. Metodologia

A percepção dos CC relativamente aos fatores fiscais que influenciam o seu aconselhamento sobre a escolha da forma jurídica, dos clientes com os quais colaboram, pode identificar e perceber quais os mais importantes para a tomada de decisão.

A metodologia utilizada na presente dissertação inscreve-se numa metodologia qualitativa. Por conseguinte, centra-se em procedimentos interpretativos de análise e interpretação dos dados.

A técnica de recolha de informação incidiu sobre a escolha de questionários pois entendemos o método mais adequado em relação aos recursos disponíveis.

Na redação do primeiro *draft* do questionário foi tida em consideração o tipo de questões, a clareza da linguagem utilizada e a estrutura para o questionário que tornasse de fácil leitura, compreensão e resposta.

O *draft* foi sujeito a um pré-teste no dia 10 de novembro de 2020, tendo sido solicitado a cinco contabilistas certificados (CC) que realizassem o preenchimento do questionário, para se detetar alguns erros ou dificuldades no seu preenchimento. Do pré-teste resultaram alguns pequenos ajustes, tendo-se transportado o questionário para a versão online no Google forms.

2. Hipóteses e questões de investigação

Com a análise dos dados pretendeu-se responder às questões definidas na apresentação desta dissertação, testando as hipóteses que são formuladas de seguida. A primeira procura aferir quais os fatores e/ou determinantes que influenciam a escolha da forma jurídica. A segunda saber qual a importância concedida aos fatores fiscais e não fiscais na escolha da forma jurídica. Segue-se a terceira em que se pretende saber a percepção dos contabilistas em relação a importância dos fatores fiscais na escolha da forma jurídica. E, por último, identificar quais os principais fatores fiscais que determinam o aconselhamento dos contabilistas certificados.

No seguimento da revisão da literatura e das considerações anteriores, formularam-se as seguintes hipóteses de investigação:

Hipótese de investigação 1: quais os fatores que influenciam a escolha da forma jurídica?

Questão de investigação 1: as características sociodemográficas, profissionais e técnicas dos CC influenciam a escolha da forma jurídica?

Questão de investigação 2: a atividade e o volume de negócios das sociedades influenciam a escolha da forma jurídica?

Hipótese de investigação 2: quais os fatores (fiscais ou não fiscais) mais relevantes para a decisão relativa à constituição de sociedades?

Hipótese de investigação 3: quais os fatores (fiscais ou não fiscais) mais relevantes na decisão de não constituição de sociedades?

Hipótese de investigação 4: quais os fatores fiscais que mais influenciam a escolha da forma jurídica?

3. Recolha e tratamento de dados

O instrumento base de recolha de dados é um questionário do tipo misto composto por questões fechadas e abertas, podendo alternar entre questões de resposta única e questões de resposta múltipla. O questionário encontra-se repartido da seguinte forma:

1. Caracterização sociodemográfica e técnica
2. A escolha da forma jurídica: fatores fiscais e não fiscais

3. Determinantes fiscais na escolha da forma jurídica.

O primeiro grupo de questões pretende recolher informações sobre as características demográficas do CC, a idade, o género, o estado civil, o número de anos de experiência profissional e a zona geográfica onde exerce a sua atividade. Esta análise permitirá analisar se as características sociodemográficas influenciam na decisão da forma jurídica.

No que respeita ao segundo grupo, engloba um conjunto de questões no âmbito da fiscalidade e na forma como os fatores fiscais e não fiscais condicionam a decisão dos CC na tomada de decisão aquando do aconselhamento aos seus clientes.

Por último, o terceiro grupo de questões tem como objetivo aferir o grau de relevância e identificar quais os fatores fiscais que os CC consideram mais importantes na escolha da forma jurídica.

Após a definição dos objetivos e a formulação das hipóteses de investigação, construiu-se a primeira versão do questionário, analisando cada questão do ponto de vista técnico tendo em conta as possíveis respostas e a população alvo.

Os questionários foram distribuídos online, tendo como plataforma eletrónica o Google forms, cujo link de preenchimento foi divulgado através de fóruns de contabilistas na internet e redes sociais bem como para a APECA e a APOTEC. O inquérito foi disponibilizado no dia 16 de novembro de 2020 e mantido online até ao dia 30 do mesmo mês. Desta forma, foram recolhidos 181 questionários válidos.

4. Resultados, análise e discussão

Este capítulo apresenta os resultados da investigação, assim como a sua análise e discussão. Estes resultados tiveram por base os dados recolhidos através de questionário disponibilizado online, de uma amostra constituída por 181 CC.

Os dados recolhidos nos questionários foram tratados e analisados com o recurso ao software *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS), versão 27. Todos os dados são apresentados com base nas tabelas de frequências, geradas pelo SPSS. Os dados são objeto, primeiramente, de análise estatística descritiva e, posteriormente, de estatística multivariada. Esta última permite, numa perspetiva descritiva e também inferencial, análises das relações de múltiplas variáveis dependentes ou independentes.

4.1. As características sociodemográficas, profissionais e técnicas dos CC

A Tabela 26 apresenta a caracterização dos inquiridos apresenta a caracterização dos inquiridos que constituem a amostra, nomeadamente os contabilistas certificados.

Tabela 26 – Caraterização da amostra

		Frequência	%
Sexo	Masculino	106	58,6
	Feminino	75	41,4
	Total	181	100,0
Estado civil	Solteiro/Divorciado	48	26,5
	Casado	131	72,4
	Viúvo	2	1,1
	Total	181	100,0
Zona geográfica	Norte	80	44,2
	Centro	63	34,8
	Sul	37	20,4
	Regiões Autónomas	1	,6
	Total	181	100,0
Experiência profissional	Menos de 10	10	5,5
	Entre 10 e 20	52	28,7
	Mais de 20	119	65,7
	Total	181	100,0
Carteira de clientes	Até 50 clientes	99	54,7
	De 50 a 100 clientes	35	19,3
	Mais de 100 clientes	47	26,0
	Total	181	100,0

Dos 181 questionários preenchidos e validados, cerca de 58,6% são homens (106 respostas) e 41,4% são mulheres (75 respostas) o que significa que não se verifica grande divergência entre géneros. Relativamente à zona geográfica de atividade dos inquiridos podemos verificar que, 44,2% exercem a sua atividade na região norte (80 respostas), 34,8% na zona centro (63 respostas), 20,4% na região sul (77 respostas) e apenas um profissional nas regiões autónomas.

A maioria dos CC inquiridos, 54,7%, prestam serviços até 50 clientes (99 respostas) e 26% para mais de 100 clientes (47 respostas). A prestação de serviços a vários clientes, pelos CC, pode significar que estes podem ter clientes com formas jurídicas distintas.

Da mesma forma, o número de anos de experiência profissional, a caracterização da carteira e distribuição de clientes e o nível de conhecimentos fiscais também permitem caracterizar os inquiridos. Tendo em conta a constante necessidade de atualização de conhecimentos, e partindo da hipótese de que a maioria dos CC inicia a sua carreira seguidamente ao seu percurso académico, a experiência profissional constitui um fator a ter em conta. mais de metade dos CC (65,7%) inquiridos exerce a profissão há mais de 20 anos. em termos de experiência profissional, 65,7% dos profissionais inquiridos acumulam mais de 20 anos de experiência (119 respostas), 5,5% acumulam até 10 anos de experiência (10 respostas) e 28,7% acumulam de 10 a 20 anos de experiência (52 respostas).

Tabela 27 – Tabela de frequências da amostra

		Frequência	Percentagem
Válido	Até 30 anos	5	2,8
	De 31 a 40 anos	21	11,6
	De 41 a 50 anos	69	38,1
	De 51 a 60 anos	46	25,4
	Mais de 60 anos	40	22,1
	Total	181	100,0

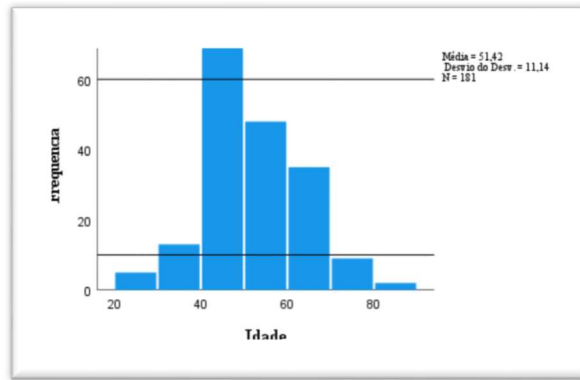


Gráfico 1 – Idade da amostra

Como se pode observar (Gráfico 1), um grande número dos inquiridos (115 respostas) tem entre 41 e 60 anos de idade, dos quais 69 têm entre 41 e 50 anos de idade. Existe, no entanto, um número considerável (40 respostas) de CC acima da idade da reforma.

A idade média obtida (51 anos) pode considerar-se, em nossa opinião, a idade pertinente para que o profissional possua conhecimentos e experiência suficientes para aconselhar os seus clientes de forma eficiente.

Quadro 21 – Distribuição da carteira de clientes dos CC

	<25%	>25% e <50%	>50% e <75%	>75% e 100%
Micro empresas	5,5%	10,5%	36,5%	46,4%
Pequenas empresas	52,5%	17,1%	3,3%	2,8%
Médias empresas	31,5%	2,2%	1,7%	1,1%
Grandes empresas	15,5%	0,0%	0,6%	0,0%

A caracterização apresentada no Quadro 21 alinha-se com os dados já analisados que se prendem com a dimensão das empresas que constituem o tecido empresarial português. Como se pode confirmar, as empresas que constituem a carteira de clientes dos CC, são na sua grande maioria PME (83,9%).

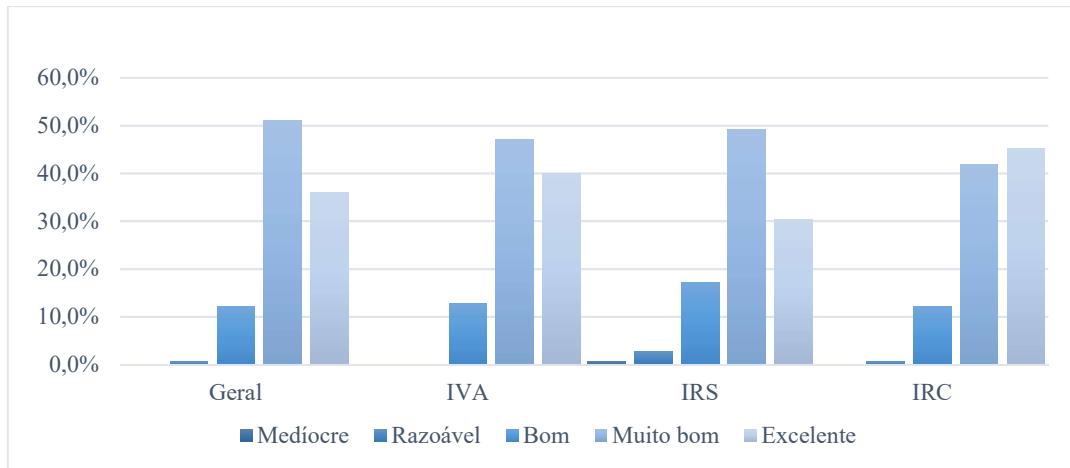


Gráfico 2 – Nível de conhecimentos fiscais dos CC

Cerca de metade dos CC inquiridos afirma ter um nível muito bom de conhecimentos do sistema fiscal em geral (51,1%) e também dos vários impostos em particular à exceção do IRS. Ao nível do IRC, os inquiridos afirmam ter um excelente nível de conhecimento (45,3%).

Com base na análise dos dados acerca da caracterização dos CC podemos expor, sinteticamente, que:

- a amostra populacional representa as quatro zonas do nosso país, com maior representação na zona norte e centro, nomeadamente onde se situam as duas maiores cidades a nível populacional (Porto e Lisboa, respetivamente) e, conseqüentemente, maior número de CC;
- entre os CC inquiridos verificamos uma maior superioridade para os homens;
- no que respeita à idade, o escalão etário entre os 41 e os 50 anos apresenta o maior número de profissionais inquiridos, com 38,1%, e cerca de 25,4% têm entre 51 e 60 anos;
- quanto à experiência profissional como CC, os resultados apurados indicam um envelhecimento dos profissionais já que 65,7% tem mais de 20 anos de experiência e 28,7% entre 10 e 20 anos, restando apenas 5,5% dos CC com menos de 10 anos na profissão;
- a carteira de clientes dos CC é na sua grande maioria constituída por microempresas, não ultrapassando os 50 clientes (54,7%);
- relativamente aos conhecimentos fiscais, as respostas dos CC apontam para um nível muito bom para os conhecimentos gerais (51,1%) e excelente para IRC

(45,3%). Por outro lado, o IRS apresenta os valores mais baixos com 30,4% dos inquiridos.

Para a análise da influência das características sociodemográficas, profissionais e técnicas na escolha da forma jurídica analisamos o género, o estado civil, a idade, o número de anos de experiência profissional, a zona geográfica e a carteira de clientes.

O teste de qui-quadrado é um teste não paramétrico que serve para testar se duas ou mais variáveis independentes diferem relativamente a uma determinada característica e se a frequência com que os elementos da amostra se repartem pelas classes de uma variável qualitativa é ou não aleatória. Aplicando o teste de qui-quadrado existem condições quando o cálculo da probabilidade associada ao valor do teste é assintótico e não exato, tendo como referência, não mais de 20% das células com frequência esperada inferior a cinco observações.

Se a probabilidade for alta podemos concluir que não existem diferenças estatisticamente significantes, por outro lado, se a probabilidade for baixa ($< 5\%$) podemos concluir que os grupos se comportam de forma semelhante.

O teste foi elaborado com um nível de significância de 5%.

As hipóteses do teste são:

- H0 (hipótese nula): o género, o estado civil, a idade, o número de anos de experiência profissional, a zona geográfica e a carteira de clientes são independentes, ou seja, não estão relacionadas;
- H1 (hipótese alternativa): o género, o estado civil, a idade, o número de anos de experiência profissional, a zona geográfica e a carteira de clientes não são independentes, ou seja, estão relacionadas.

A regra de decisão é:

- Não rejeitar H0 se $\text{Sig} > \alpha = 0,05$
- Rejeitar H0 (aceitar H1) se $\text{Sig} \leq \alpha = 0,05$

Tabela 28 - Testes Qui-Quadrado
Fonte - Elaboração própria

Testes qui-quadrado						
Qui-quadrado de Pearson						
	Empresas Societárias			Empresas não Societárias		
	Valor	df	Sig exata (2 lados)	Valor	df	Sig exata (2 lados)
Género	58,348	51	0,223	61,225	52	0,179
Idade	174,958	204	0,93	174,958	208	0,956
Estado civil	141,632	102	0,006	144,924	102	0,005
Número de anos de experiência profissional	70,176	102	0,993	70,832	104	0,995
Zona geográfica	141,632	102	0,006	144,924	104	0,005
Carteira de clientes	128,581	102	0,039	127,583	104	0,058

Observado que as condições para aplicação do teste do qui-quadrado não se verificam já que existem mais de 20% das células com frequência esperada inferior a cinco¹⁹.

No entanto, como se tem uma amostra $n = 181$ é possível verificar-se o valor exato da significância associada ao valor do teste em todas as variáveis. Sendo possível obter o valor p exato do qui-quadrado os resultados são muito próximos e interpreta-se da seguinte forma:

- ✓ Género:
 - Como $\text{Sig} = 0,223 > \alpha = 0,05$ não se rejeita H_0
 - Como $\text{Sig} = 0,179 > \alpha = 0,05$ não se rejeita H_0
- ✓ Idade:
 - Como $\text{Sig} = 0,93 > \alpha = 0,05$ não se rejeita H_0
 - Como $\text{Sig} = 0,956 > \alpha = 0,05$ não se rejeita H_0
- ✓ Estado civil
 - Como $\text{Sig} = 0,006 < \alpha = 0,05$ rejeita-se H_0
 - Como $\text{Sig} = 0,005 < \alpha = 0,05$ rejeita-se H_0
- ✓ Número de anos de experiência profissional
 - Como $\text{Sig} = 0,993 > \alpha = 0,05$ não se rejeita H_0
 - Como $\text{Sig} = 0,995 > \alpha = 0,05$ não se rejeita H_0

¹⁹ Ver apêndice 2.

- ✓ Zona geográfica
 - Como Sig = 0,006 < α = 0,05 rejeita-se H0
 - Como Sig = 0,005 < α = 0,05 rejeita-se H0
- ✓ Carteira de clientes
 - Como Sig = 0,039 < α = 0,05 rejeita-se H0
 - Como Sig = 0,058 < α = 0,05 rejeita-se H0

Verificamos que não há evidências de associação entre as variáveis género, idade, número de anos de experiência profissional, portanto não se encontram relacionadas com a escolha da forma jurídica. Por outro lado, existem evidências estatísticas para se afirmar que o estado civil, a zona geográfica e a constituição da carteira de clientes influenciam a escolha da forma jurídica.

4.2. A escolha da forma jurídica por atividade e volume de negócios

Nos regimes simplificados de tributação, atualmente em vigor, em Portugal, o cálculo do imposto sobre o rendimento é feito com base no volume de negócios e na atividade exercida.

O Gráfico 3 apresenta os dados referentes à percentagem de empresas societárias e não societárias que fazem parte da carteira de clientes dos CC inquiridos.

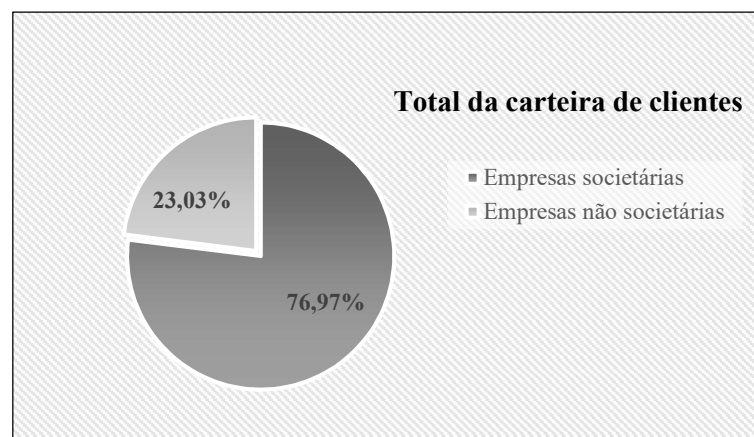


Gráfico 3 – Distribuição da carteira de clientes

Da análise dos dados verificamos que 76,97% da carteira de clientes são empresas societárias, o que se considera uma percentagem bastante grande em termos de decisão de escolha quanto à forma jurídica dos 181 CC inquiridos.

Os Gráficos 4 e 5 apresentam as percentagens de resposta do (não) aconselhamento do regime de tributação, por parte dos CC, que exercem a profissão.

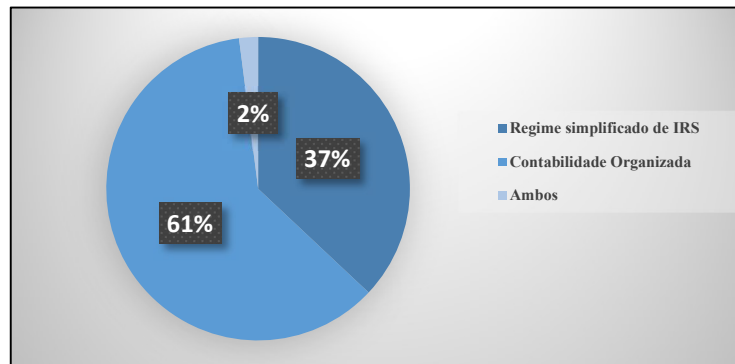


Gráfico 4- Aconselhamento Regimes Tributação IRS

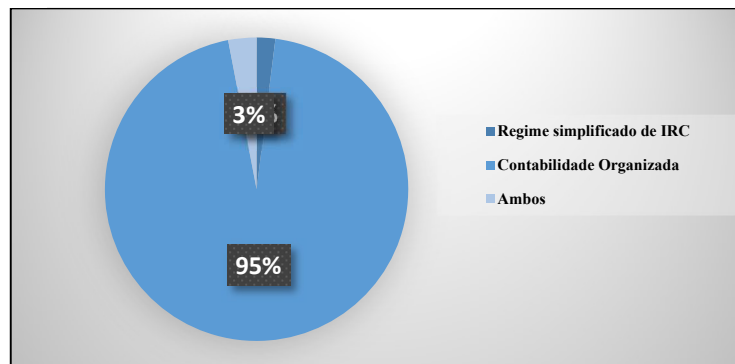


Gráfico 5 - Aconselhamento Regimes Tributação IRC

Dos CC inquiridos, 61% aconselham o regime de contabilidade organizada aos clientes a que prestam serviços e 37% dos inquiridos aconselham o regime simplificado em IRS. Apenas 2% dos inquiridos, perante esta questão, aconselham o regime simplificado em alguns casos e noutros não.

No IRC, o aconselhamento pela opção pelo regime simplificado representa apenas 2% destas empresas, enquanto o regime de contabilidade organizada é o enquadramento de aconselhamento com uma percentagem de 95%.

Ao comparar os resultados obtidos através dos Gráficos 4 e 5, podemos concluir que as empresas quer em sede de IRS, ou IRC, optam menos pelo regime simplificado do que pelo regime de contabilidade organizada.

Foi realizado o teste do qui-quadrado para determinar a relação de independência entre os fatores fiscais e não fiscais e os regimes de tributação aconselhados pelos CC. As hipóteses do teste são:

- H0 (hipótese nula): os fatores fiscais e não fiscais e os regimes de tributação são independentes, ou seja, não estão relacionadas;
- H1 (hipótese alternativa): os fatores fiscais e não fiscais e os regimes de tributação não são independentes, ou seja, estão relacionadas.

O teste foi elaborado com um nível de significância de 5%. A regra de decisão é:

- Não rejeitar H0 se $\text{Sig} > \alpha = 0,05$
- Rejeitar H0 (aceitar H1) se $\text{Sig} \leq \alpha = 0,05$

Tabela 29 -Testes Qui-Quadrado entre os fatores fiscais e não fiscais e os regimes de tributação

	Testes qui-quadrado					
	Empresas Societárias			Empresas não Societárias		
	Valor	df	Sig exata (2 lados)	Valor	df	Sig exata (2 lados)
Fatores não fiscais	3,867	8	0,869	3,692	8	0,884
Fatores fiscais	2,363	8	0,968	5,376	6	0,047

Observado que as condições para aplicação do teste do qui-quadrado não se verificam já que existem mais de 20% das células com frequência esperada inferior a cinco²⁰, recorreremos ao teste exato de Fisher²¹ que fornece valores exatos para os p-values do teste enquanto os resultados do qui-quadrado, que examina as mesmas hipóteses, podem ser imprecisos quando o número de células é pequeno.

²⁰ Ver apêndice 3.

²¹ Este teste, inicialmente desenvolvido para tabelas 2x2, deve ser utilizado quando não estão cumpridos os pressupostos do teste do qui-quadrado.

Para realizarmos o teste de Fisher é necessário reagrupar os fatores fiscais e não fiscais, da seguinte forma:

Tabela 30 – Reagrupamento fatores não fiscais e fiscais

Fatores Fiscais			
	Frequência	Percentagem	
Válido	Até 50%	34	18,9
	Mais de 50%	147	81,1
	Total	181	100,0
Fatores não Fiscais			
	Frequência	Percentagem	
Válido	Até 50%	126	69,6
	Mais de 50%	55	30,4
	Total	181	100,0

Definidas as hipóteses em teste, H0 (hipótese nula) e H1 (hipótese alternativa):

- H0 (hipótese nula): os fatores fiscais e não fiscais e os regimes de tributação são independentes, ou seja, não estão relacionadas
- H1 (hipótese alternativa): os fatores fiscais e não fiscais e os regimes de tributação não são independentes, ou seja, estão relacionadas.

Considerando que $Sig \geq 0,05$, a regra de decisão é:

- Não rejeitar H0 se $Sig > \alpha = 0,05$
- Rejeitar H0 (aceitar H1) se $Sig \leq \alpha = 0,05$

Tabela 31 – Testes exatos de Fisher

	Testes exato de Fisher			
	Empresas Societárias		Empresas não Societárias	
	Valor	Sig exata (2 lados)	Valor	Sig exata (2 lados)
Fatores não fiscais	1,226	0,716	0,860	0,767
Fatores fiscais	1,034	0,655	1,538	0,418

Sendo possível obter o valor p exato do qui-quadrado os resultados são muito próximos e interpreta-se da seguinte forma:

- como $\text{Sig} = 0,716 > \alpha = 0,05$ não se rejeita H_0 ;
- como $\text{Sig} = 0,655 > \alpha = 0,05$ não se rejeita H_0 ;
- como $\text{Sig} = 0,767 > \alpha = 0,05$ não se rejeita H_0 ;
- como $\text{Sig} = 0,418 > \alpha = 0,05$ não se rejeita H_0 .

Assim, para um nível de significância superior a $\alpha = 0,05$ existem evidências estatísticas da qual não se rejeita a hipótese nula, sendo as variáveis independentes, ou seja, não estão relacionadas.

Nos regimes simplificados de tributação, o cálculo da matéria coletável é realizado com base em coeficientes. Como os coeficientes são diferentes por atividade, pode acontecer que algumas sociedades obtenham uma maior vantagem fiscal optando pelo regime simplificado. Quanto à principal atividade dos sujeitos passivos enquadrados nos regimes simplificados, quer em sede de IRC, quer em sede de IRS, essa informação é apresentada nas Quadros 22 e 23.

Quadro 22 – Atividades dos sujeitos passivos do RST em IRS

	Frequência	%
Vendas de mercadorias e produtos	86	47,5%
Prestação de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares	55	30,4%
Rendimentos de atividades profissionais constantes da tabela do art.º 151.º do CIRS	81	44,8%
Subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da categoria B	18	9,9%
Não se aplica	8	4,4%

Quadro 23 – Atividades dos sujeitos passivos do RST em IRC

	Frequência	%
Vendas de mercadorias e produtos	90	49,7%
Prestação de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares	58	32,0%
Rendimentos de atividades profissionais constantes da tabela do art.º 151.º do CIRS	51	28,2%
Subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da categoria B	13	7,2%
Não se aplica	16	8,9%

Os CC inquiridos aconselharam, maioritariamente, a opção pelo regime simplificado em IRS que se dedicam à «venda de mercadorias e produtos» e representam a maioria das respostas dos inquiridos, com 47,5% (86 respostas). Os restantes valores subdividem-se em 44,8% em «rendimentos de atividades profissionais constantes da tabela do art.º 151.º do CIRS» (81 respostas), 30,4% de «prestação de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares» (55 respostas) e em 9,9% de «subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da categoria B» (18 respostas).

Da análise dos dados do Quadro 23 verifica-se que, no regime simplificado, tanto em sede de IRC, como em sede de IRS a principal atividade exercida pelos cientes é a de «venda de mercadorias e produtos» com 49,7% (90 respostas), seguindo-se a opção «prestação de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares» com 32,0% (58 respostas) e os «rendimentos de atividades profissionais constantes da tabela do art.º 151.º do CIRS» com 28,2% (51 respostas). As duas primeiras atividades têm um coeficiente de 0,04, sendo o mais baixo do art.º 86.º-B do CIRC, e que provavelmente deve justificar os resultados pela minimização do imposto a pagar.

A próxima secção destina-se a avaliar a importância dos fatores face à escolha da forma societária.

4.3. Os fatores (fiscais ou não fiscais) mais relevantes para a decisão relativa à (não) constituição de sociedades.

A análise de variância é um teste paramétrico que procura diferenças entre médias de grupos. A realização do teste de variância ANOVA para grupos independentes exige a análise dos pressupostos de independência entre observações, normalidade e de homogeneidade de variâncias.

As hipóteses deste teste são:

- H0 (hipótese nula): não existem diferenças significativas entre as médias da amostra;
- H1 (hipótese alternativa): existe pelo menos uma média diferente das restantes.

O teste foi elaborado com um nível de significância de 5%. A regra de decisão é:

- Não rejeitar H0 se $\text{Sig} > \alpha = 0,05$
- Rejeitar H0 (aceitar H1) se $\text{Sig} \leq \alpha = 0,05$

Apresentamos os resultados da ANOVA para os fatores (fiscais e não fiscais) relevantes para a decisão relativa à (não) constituição de sociedades, nos pontos que se seguem.

4.3.1. Os fatores (fiscais ou não fiscais) mais relevantes para a decisão relativa à constituição de sociedades.

Tabela 32 – Teste ANOVA

	Variável dependente: Empresas Societárias		
	Tipo III Soma dos Quadrados	df	Sig.
Fatores fiscais	1518,528	4	0,573
Fatores não fiscais	2471,880	4	0,313

Na Tabela 29 da ANOVA obtemos os valores:

- $\text{Sig} = 0,576 > \alpha = 0,05$;
- $\text{Sig} = 0,313 > \alpha = 0,05$.

Assim, para um nível de significância superior a $\alpha = 0,05$ existem evidências estatísticas da qual não se rejeita a hipótese nula. Deste modo, não existe diferença significativa entre as médias dos grupos pesquisados para as duas variáveis dependentes: os fatores fiscais e não fiscais e a escolha por empresas societárias.

4.3.2. Os fatores (fiscais ou não fiscais) mais relevantes na decisão de não constituição de sociedades.

Tabela 33 – Teste ANOVA

	Variável dependente: Empresas não Societárias		
	Tipo III Soma dos Quadrados	df	Sig.
Fatores fiscais	1514,774	4	0,574
Fatores não fiscais	2480,157	4	0,310

Na Tabela 33 da ANOVA obtemos os valores:

- $\text{Sig} = 0,574 > \alpha = 0,05$;
- $\text{Sig} = 0,310 > \alpha = 0,05$.

Assim, para um nível de significância superior a $\alpha = 0,05$ existem evidências estatísticas da qual não se rejeita a hipótese nula. Deste modo, não existe diferença significativa entre as médias dos grupos pesquisados para as duas variáveis dependentes: os fatores fiscais e não fiscais e a escolha por empresas não societárias.

4.4. Os fatores fiscais que mais influenciam a escolha da forma jurídica

Sobre a influência dos fatores fiscais na escolha da forma jurídica, as opções “muito importante” e “importante” são as que predominam. 82,8% dos inquiridos consideram a possibilidade de diminuição da carga fiscal muito importante (149 respostas) e 75,0% consideram os benefícios e incentivos fiscais (135 respostas).

Quadro 24 - Hierarquização dos fatores fiscais que influenciaram a escolha da forma jurídica

Fatores fiscais

	1	2	3	4	5
Contribuições para a Segurança Social	7,9%	6,7%	15,7%	33,7%	36,0%
Benefícios e Incentivos Fiscais	1,7%	6,7%	16,7%	35,0%	40,0%
Possibilidade de diminuição da carga fiscal	0,6%	3,9%	12,8%	26,1%	56,7%
Nível de complexidade no cumprimento fiscal	0,6%	6,2%	20,8%	32,6%	39,9%
Taxas e escalões de IRS ou taxas de IRC	3,4%	5,6%	17,9%	31,3%	41,9%
Exigência de contabilidade organizada	6,1%	6,7%	19,0%	26,8%	41,3%
Retenção na fonte	13,1%	10,8%	26,1%	25,0%	25,0%

1 - Menos importante

5 - Mais importante

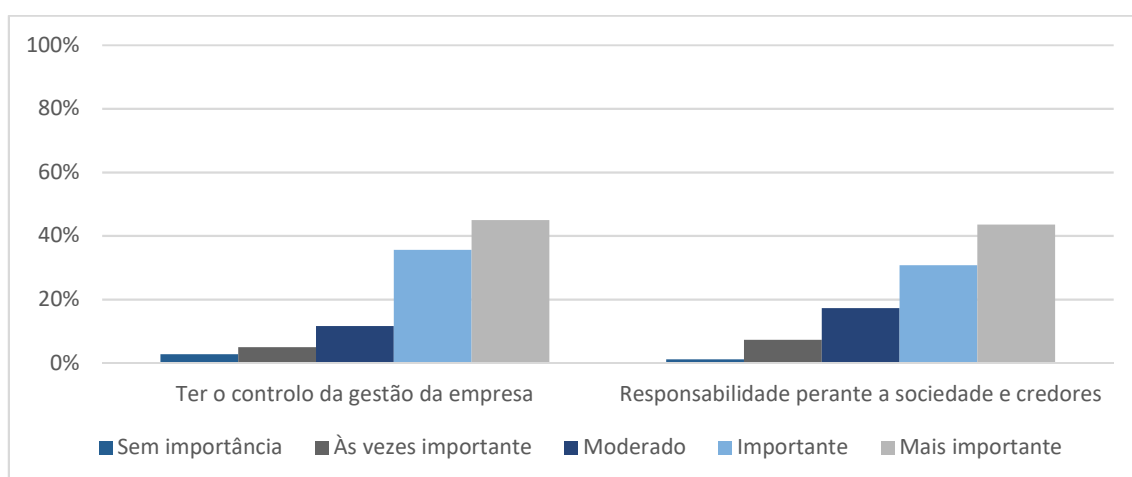


Gráfico 6 – Grau de importância dos 2 fatores fiscais que mais influenciaram a escolha da forma jurídica

Para a análise dos fatores fiscais que mais influenciam a escolha da forma jurídica foi realizado, novamente, o teste do qui-quadrado para se poder determinar a relação de independência entre variáveis qualitativas apresentadas. O teste será feito para o grupo dos “importantes” e para o grupo dos “mais importantes” uma vez que é nestes dois grupos em que as respostas apresentam maior percentagem de frequência. As hipóteses deste teste são:

- H0 (hipótese nula): as variáveis são independentes, ou seja, não estão relacionadas
- H1 (hipótese alternativa): as variáveis não são independentes, ou seja, estão relacionadas

O teste foi elaborado com um nível de significância de 5%. A regra de decisão é:

- Não rejeitar H0 se $\text{Sig} > \alpha = 0,05$
- Rejeitar H0 (aceitar H1) se $\text{Sig} \leq \alpha = 0,05$

Apresentamos os resultados de qui-quadrado para os fatores fiscais, no quadro que se segue:

Tabela 34 - Testes Qui-Quadrado

Testes qui-quadrado						
Qui-quadrado de Pearson						
Fatores Fiscais	Empresas Societárias			Empresas não Societárias		
	Valor	df	Sig exata (2 lados)	Valor	df	Sig exata (2 lados)
Diminuição da carga fiscal	301,459	204	0,000	302,503	208	0,000
Benefícios e incentivos fiscais	27,039	16	0,041	21,228	12	0,047

Observado que as condições para aplicação do teste do qui-quadrado não se verificam já que existem mais de 20% das células com frequência esperada inferior a cinco²², recorreremos ao teste exato de Fisher.

Tabela 35 – Testes exatos de Fisher

Testes exato de Fisher				
Fatores Fiscais	Empresas Societárias		Empresas não Societárias	
	Valor	Sig exata (2 lados)	Valor	Sig exata (2 lados)
Diminuição da carga fiscal	12,236	0,009	13,677	0,004
Benefícios e incentivos fiscais	6,372	0,144	5,328	0,221

Pela análise da Tabela 35, obtemos os valores

- $\text{Sig} = 0,009$ e $\text{Sig} = 0,004 > \alpha = 0,0$ para a variável “diminuição da carga fiscal”;
- $\text{Sig} = 0,144$ e $\text{Sig} = 0,221 > \alpha = 0,05$ para a variável “benefícios e incentivos fiscais”.

²² Ver apêndice 5.

Conclui-se que, para um nível de significância de 0,05 existem evidências estatísticas que a escolha por empresas societárias e não societárias e a diminuição da carga fiscal são dependentes, ou seja, estão relacionadas. No entanto, a utilização de benefícios e incentivos fiscais apresenta um valor de Sig. exata para o teste do qui-quadrado de 0,041 e para o teste exato de Fisher de 0,144, o que nos leva a concluir que apesar de as variáveis estarem relacionadas a associação não apresenta valores significativos.

PARTE IV – CONCLUSÕES FINAIS

Do exposto na presente dissertação resulta, desde logo, a conclusão de que as PME representam quase a totalidade do tecido empresarial português. O regime de tributação das PME varia em função da forma jurídica adotada pelo sujeito passivo (forma societária ou não societária).

Neste sentido, o estudo da presente dissertação teve como objetivo analisar a influência da fiscalidade na escolha da forma jurídica, através da perceção dos contabilistas certificados.

O estudo realizado permitiu concluir que a tributação dos rendimentos das empresas difere bastante de acordo com a forma jurídica escolhida. Apesar de os fatores fiscais ocuparem um lugar de destaque no processo de decisão, outros fatores como a responsabilidade dos sócios, o capital social, a estrutura acionista têm, muitas vezes, uma importância não menos importante na escolha da forma jurídica. Independentemente da forma jurídica escolhida, a tributação dos rendimentos pode ser apurada pelo regime de contabilidade organizada ou pelo regime simplificado.

Relativamente ao regime de tributação, a análise dos exemplos práticos permite-nos concluir que o regime simplificado de tributação, quer em sede de IRS ou de IRC, apresenta valores significativamente inferiores de imposto a pagar.

Não obstante, a forma de tributar as pessoas coletivas acarreta um esforço fiscal mais baixo, o que permite concluir, que o sistema fiscal português incentiva o exercício da atividade económica através da forma societária.

Constata-se ainda que o contabilista certificado desempenha um papel fundamental no momento da opção pelo regime de tributação bem como na escolha da forma jurídica da empresa, o que se justifica, pois, as questões fiscais foram condicionantes na tomada de decisão.

Quanto às questões que a presente dissertação se propunha a responder, podemos aferir que, de um modo geral, o estado civil, a zona geográfica e a constituição da carteira de clientes dos contabilistas certificados são fatores que influenciam, de forma significativa, o aconselhamento ao contribuinte em relação à escolha da forma jurídica.

O peso da fiscalidade na escolha da forma jurídica é evidenciado quando se constata que a grande maioria dos inquiridos considerou que a possibilidade de diminuição da carga

fiscal e a utilização de benefícios e incentivos fiscais são as principais razões do seu aconselhamento.

PARTE V – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abreu, J. M. (2016). Introdução, atos de comércio, comerciantes, empresas, sinais distintivos. Em *Curso de Direito Comercial* (Vol. I). Coimbra: Almedina.
- Alves, M. D., & Portela, R. V.-., (2012). Contributos para Uma Tributação Simplificada das Pequenas Entidades. *Tourism & Management Studies* n.º 8, 151-168.
- Basto, J. G. (1997). Comentários à intervenção do Professor J. L. Saldanha Sanches - Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução? *Fisco*, 82/83, 117-122.
- Bergner, S. M., & Heckemeyer, J. H. (2017). Simplified Tax Accounting and the Choice of Legal Form. *European Accounting Review*, 581-601.
- Borrego, A. C. (2014). *O cumprimento fiscal e a complexidade fiscal em Portugal: ensaios sobre a perceção dos profissionais fiscais*. Universidade do Minho: Escola de Economia e Gestão.
- Cadilhe, M. (1991). Política de dividendos e dupla tributação. *do IESF*, 3-30.
- Caldeira, P., Borrego, A. C., & Amorim, J. C. (2017). Gestão fiscal nas pequenas empresas e a importância da forma jurídica: a opção entre ENI e sociedades por quotas. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 3 – IX, 81-110.
- Carmo, J. D., & Fernandes, A. L. (2013). *A tributação dos rendimentos empresariais em Portugal: o Passado, o Presente, e uma proposta para o Futuro*. Almedina: Coimbra.
- Carvalho, M. M. (2012). *Perceção dos fatores de complexidade na tributação do rendimento das pessoas singulares*. IPL.
- Ceia, C. (2010). *Normas de Apresentação de Trabalhos Científicos - 8.ª Edição*. Lisboa: Editorial Presença.
- Cheni, D., Leeii, F. C., & Mintez, J. M. (2002). Taxation, SMEs and entrepreneurship. *OECD Science, Technology and Industry Working Papers*.
- Clarke, R. (2015). *Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries*. OCDE Publications.
- Dâmaso, M. G. (2015). *A Simplificação Fiscal em Portugal - A perceção sobre o regime simplificado para as pequenas sociedades no contexto da tributação do rendimento*. Coimbra: FEUC.

- Económica, V. (2020). *Código do IRC - 2020 e Legislação Complementar*. Lisboa: Vida Económica.
- Económica, V. (2020). *Código do IRS - 2020 e Legislação Complementar*. Lisboa: Vida Económica.
- Faustino, M. (2004). Os regimes simplificados de tributação em IRS, IRC e IVA. *Gabinete de Estudos da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*.
- Figueiredo, P. A. (2014). *O regime fiscal de contabilidade: caixa em sede de IVA em Portugal: a perceção dos Técnicos Oficiais de Contas*. Coimbra: ISCAC.
- Freedman, J., & Godwin, M. (1992). Legal Form and Taxation of Small Firms: A new regime? *Legal form, Tax and the micro business*, 106-131.
- Genser, B. (2017). Corporate income taxation in the European Union: current state and perspectives. *Australian National University*.
- Goolsbee, A. (1998). Taxes, organizational form, and the deadweight loss of the corporate income tax. *Journal of Public Economics*, 143-152.
- Gordon, R., & MacKie-Mason, J. K. (1994). Tax Distortions to the Choice of Organizational Form. *Journal of Public Economics*, 279-306.
- Laureano, R. M., & Botelho, M. (2017). *IBM SPSS Statistics - O Meu Manual de Consulta*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Lopes, C. M. (1999). *A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas*. Porto: Vida Económica.
- Lopes, C. M. (2003). Simplicidade e complexidade do sistema fiscal algumas reflexões. (I. S. Gestão, Ed.) *Fiscalidade n.º 13/14*.
- Luna, L., & Murray, M. N. (2010). State Tax Policy and Business Organizational Form. *National Tax Journal*, 63(1), 995-1022.
- Machado, J., & Nogueira da Costa, P. (2009). *Curso de Direito Tributário*. Coimbra.
- Mackie-Mason, J. K. (1990). Do Taxes Affect Corporate Financing Decisions? *The Journal of Finance*, 1471-1493.
- Mackie-Mason, J. K., & Gordon, R. H. (1997). How Much Do Taxes Discourage Incorporation? *The Journal of Finance*, 477-506.

- Madeira, M. P. (2014). *Os regimes simplificados em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletiva (IRC): análise comparativa entre Portugal e Espanha*. Coimbra: Universidade de Coimbra.
- Marôco, J. (2018). *Análise Estatística com o SPSS Statistics - 7.ª Edição*. Bertrand.
- Martins, A., & Dâmaso, M. (2015). Tax reform and simplified tax regimes for small business: the case of a developing country. *Journal of Accounting and Finance*, 76-84.
- Mooij, R. A., & Nicodeme, G. (2008). Corporate tax policy and incorporation in the EU. *International Tax and Public Finance*, 478-498.
- Nabais, J. C. (2005). Alguns aspetos da tributação das empresas. Em *Estudos de Direito Fiscal - Por um Estado Fiscal Suportável* (pp. 357-406). Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2006). Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto. Em *Liberdade de gestão fiscal e dualismo na tributação das empresas*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Nabais, J. C. (2011). *Direito Fiscal - 6.ª Edição*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2017). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Nina, A., & Lopes, J. (2007). Regimes Simplificados de Tributação do Rendimento. *Fiscalidade n.º 30*, 60-73.
- OCDE. (2007c). Centre for entrepreneurship, SMEs & Local Development e Centre for Tax Policy and Administration - Survey on the taxation of Small and Medium - Sized Enterprises”. *OECD Publications*.
- OCDE. (2009). Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations. *Tax Policy Studies, N. 18*.
- Pope, J. (2008). Small Business Taxation: An Evaluation of the Role of Special Treatment Policies. *The Business Review*, 14-20.
- Portela, R. M. (2010). *Contributos para uma Tributação Simplificada - o caso das microentidades do distrito da Guarda*. Covilhã: UBI.
- Rodrigues, A. I. (2015). *Os Regimes Simplificados de Tributação do Rendimento*. Coimbra.
- Sanches, S. (1997). Sistema e reforma fiscal: que evolução. *Fisco*, 109-122.

Sanches, S., & Martins, A. (2006). *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*.
Coimbra: Coimbra Editora.

Santos, J. C., & Rodrigues, S. S. (2006). Regimes Simplificados de Tributação dos Rendimentos Profissionais e Empresariais, Objectivos, Modalidades e Experiências. *Ciência e Técnica Fiscal n.º 417*, 131-153.

https://europa.eu/european-union/index_en

<https://www.boe.es/>

https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpgid=ine_main&xpid=INE

<https://www.occ.pt/pt/>

<https://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/>

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – Inquérito aos Contabilistas Certificados

O presente questionário tem como finalidade a elaboração de uma Dissertação de Mestrado de Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, sob orientação da Doutora Cidália Maria da Mota Lopes e do Doutor Alexandre Silva Gomes.

O objetivo deste estudo é conseguir aferir acerca do papel da fiscalidade na decisão de escolha da forma jurídica das empresas.

O questionário é constituído por 21 perguntas. Todas as suas respostas serão anónimas. Espera-se que o preenchimento de questionário demore no máximo 10 minutos.

Desde já, obrigada pela participação e colaboração!

Parte I - Caracterização Sociodemográfica e Técnica dos Contabilistas Certificados

1. Género

- Masculino
 Feminino

2. Idade _____

3. Estado Civil

- Solteiro/Divorciado
 Casado
 Viúvo

4. Número de anos de experiência profissional?

- Menos de 10
 Entre 10 e 20
 Mais de 20

5. Zona geográfica do exercício da atividade como Contabilista Certificado

- Norte
 Centro
 Sul
 Regiões Autónomas

6. Caracterização da carteira de clientes

- Até 50 clientes
- De 50 a 100 clientes
- Mais de 100 clientes

7. Distribuição da carteira de clientes em % (o total deve perfazer 100%)

	<25 %	>25% e <50%	>50% e <75%	>75 e 100%
Micro empresas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pequenas empresas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Médias empresas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Grandes empresas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

8. Nível de conhecimentos fiscais

(considere 1 o menos importante e 5 o mais importante, NA - não se aplica)

	1	2	3	4	5	NA
Geral	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
IVA	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
IRS	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
IRC	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Parte II - A escolha da forma jurídica: fatores fiscais e não fiscais

9. Indique os fatores não fiscais, classificando-os quanto ao grau de importância na decisão da escolha da forma jurídica

(considere 1 o menos importante e 5 o mais importante, NA - não se aplica)

	1	2	3	4	5	NA
Ter o controlo da gestão da empresa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Responsabilidade perante a sociedade e credores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Exigência de capital social mínimo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Número de sócios	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Titularidade do capital social	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Obrigações formais e fiscais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

10. Indique os fatores fiscais, classificando-os quanto ao grau de importância na decisão da escolha da forma jurídica

(considere 1 o menos importante e 5 o mais importante, NA - não se aplica)

	1	2	3	4	5	NA
Contribuições para a Segurança Social	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Benefícios e incentivos fiscais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Possibilidade de diminuição da carga fiscal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nível de complexidade no cumprimento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Taxas e Escalões de IRS ou taxas de IRC	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Exigência de contabilidade organizada	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Retenção na fonte	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

11. Aquando do aconselhamento da forma jurídica, quais os fatores que mais pesaram mais na sua escolha, em % (o total deve perfazer 100%)

	<25%	>25 % e <50%	>50 % e <75%	>75 % e 100%
Fatores fiscais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fatores não fiscais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

12. Da sua carteira de clientes, quantos contribuintes optaram por empresas societárias? _____

13. Da sua carteira de clientes, quantos contribuintes optaram por empresas não societárias? _____

Parte III - Determinantes fiscais na escolha da forma jurídica

14. Do total de clientes, com forma não societária, os quais aconselhou a forma jurídica, o que recomendou com mais frequência:

- Regime Simplificado de IRS
- Contabilidade Organizada

15. Do total de clientes, com forma societária, os quais aconselhou a forma jurídica, o que recomendou com mais frequência:

- Regime Simplificado de IRC
- Contabilidade Organizada

16. Qual a principal atividade da maior parte das empresas que aconselhou e que optaram pelo regime simplificado, em sede de IRS?

- Vendas de mercadorias e produtos
- Prestação de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares
- Rendimentos de atividades profissionais constantes na tabela do art.º 151.º do CIRS
- Subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da categoria
- Não se aplica

17. Qual a principal atividade da maior parte das empresas que aconselhou e que optaram pelo regime simplificado, em sede de IRC?

- Vendas de mercadorias e produtos
- Prestação de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares
- Rendimentos de atividades profissionais constantes na tabela do art.º 151.º do CIRS
- Subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da categoria B
- Não se aplica

18. Por ordem de relevância, o seu aconselhamento pela opção do regime simplificado em sede de IRS, deveu-se a:

(considere o 1-menos importante e o 5-mais importante)

	1	2	3	4	5	NA
Aplicação de coeficientes de tributação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Menor imposto a pagar	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Desobrigação de contabilidade organizada	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Redução de custos/obrigações de cumprimento fiscais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Existência de exceções ao pagamento de tributação autónoma (TA)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

19. Por ordem de relevância, o seu aconselhamento pela opção do regime de contabilidade organizada em sede de IRS, deveu-se a:

(considere o 1-menos importante e o 5-mais importante)

	1	2	3	4	5	NA
Menor imposto a pagar	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Facilidade de financiamento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dedução de grande parte das despesas profissionais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Necessidade de contabilidade organizada junto de entidades exteriores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Opção de tributação mais eficaz do ponto de vista fiscal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

20. Por ordem de relevância, o seu aconselhamento pela opção do regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:

(considere o 1-menos importante e o 5-mais importante)

	1	2	3	4	5	NA
Aplicação de coeficientes de tributação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Simplicidade no cálculo do imposto	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Menor imposto a pagar	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Redução de custos/obrigações de cumprimento fiscal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dispensa de pagamento especial por conta (PEC)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Menor probabilidade de inspeções tributárias	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

21. Por ordem de relevância, o seu aconselhamento pela opção do regime geral em sede de IRC, deveu-se a:

(considere o 1-menos importante e o 5-mais importante)

	1	2	3	4	5	NA
As regras do regime simplificado serem complexas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aumento de custos/obrigações de cumprimento fiscal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Maior complexidade na relação com a Autoridade Tributária (AT)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Os clientes não cumprem os requisitos de enquadramento do RST	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
O IRC a pagar é inferior	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dedução de benefícios fiscais e pagamentos por conta (PC)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

APÊNDICE 2 – Testes Qui-quadrado Características CC

Análise da independência entre género * empresas societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	58,348a	51	,223
Razão de verossimilhança	74,425	51	,018
Associação Linear por Linear	,563	1	,453
N de Casos Válidos	178		

a. 95 células (91,3%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,40.

Análise da independência entre género * empresas não societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	61,225a	52	,179
Razão de verossimilhança	77,985	52	,011
Associação Linear por Linear	,550	1	,459
N de Casos Válidos	178		

a. 97 células (91,5%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,40.

Análise da independência entre idade * empresas societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	174,958a	204	,930
Razão de verossimilhança	160,728	204	,989
Associação Linear por Linear	,022	1	,882
N de Casos Válidos	178		

a. 255 células (98,1%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,02.

Análise da independência entre idade * empresas não societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	174,599a	208	,956
Razão de verossimilhança	160,928	208	,993
Associação Linear por Linear	,020	1	,888
N de Casos Válidos	178		

a. 260 células (98,1%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,02.

Análise da independência entre estado civil * empresas societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	141,632a	102	,006
Razão de verossimilhança	74,641	102	,981
Associação Linear por Linear	,001	1	,971
N de Casos Válidos	178		

a. 148 células (94,9%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,01.

Análise da independência entre estado civil * empresas não societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	144,924a	104	,005
Razão de verossimilhança	78,301	104	,972
Associação Linear por Linear	,001	1	,976
N de Casos Válidos	178		

a. 151 células (95,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,01.

Análise da independência entre n.º de anos de experiência profissional * empresas societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	70,176a	102	,993
Razão de verossimilhança	74,160	102	,983
Associação Linear por Linear	1,608	1	,205
N de Casos Válidos	178		

a. 148 células (94,9%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,05.

Análise da independência entre n.º de anos de experiência profissional * empresas não societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	70,832a	104	,995
Razão de verossimilhança	74,842	104	,986
Associação Linear por Linear	1,625	1	,202
N de Casos Válidos	178		

a. 151 células (95,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,05.

Análise da independência entre zona geográfica * empresas societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	108,720a	153	,997
Razão de verossimilhança	115,434	153	,990
Associação Linear por Linear	,835	1	,361
N de Casos Válidos	178		

a. 203 células (97,6%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,01.

Análise da independência entre zona geográfica * empresas não societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	111,379a	156	,997
Razão de verossimilhança	118,114	156	,990
Associação Linear por Linear	,838	1	,360
N de Casos Válidos	178		

a. 207 células (97,6%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,01.

Análise da independência entre carteira de clientes * empresas societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	128,581a	102	,039
Razão de verossimilhança	135,110	102	,016
Associação Linear por Linear	1,001	1	,317
N de Casos Válidos	178		

a. 149 células (95,5%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,20.

Análise da independência entre carteira de clientes * empresas não societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	127,583a	104	,058
Razão de verossimilhança	134,320	104	,024
Associação Linear por Linear	,993	1	,319
N de Casos Válidos	178		

a. 152 células (95,6%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,20.

APÊNDICE 3 – Testes Qui-quadrado fatores fiscais e não fiscais

Análise da independência entre fatores não fiscais * empresas não societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	3,692 ^a	8	,884
Razão de verossimilhança	4,296	8	,829
Associação Linear por Linear	,679	1	,410
N de Casos Válidos	145		

a. 8 células (53,3%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,03.

	Valor	df	Testes qui-quadrado		Probabilidade de ponto
			Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	
Qui-quadrado de Pearson	,783 ^a	2	,676	,767	
Razão de verossimilhança	,791	2	,673	,767	
Teste exato de Fisher-Freeman-Halton	,860			,767	
Associação Linear por Linear	,513 ^b	1	,474	,497	,293
N de Casos Válidos	144				

a. 2 células (33,3%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 1,14.

b. A estatística padronizada é ,717.

Análise da independência entre fatores fiscais * empresas não societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	5,376 ^a	6	,497
Razão de verossimilhança	5,610	6	,468
Associação Linear por Linear	,083	1	,773
N de Casos Válidos	145		

a. 6 células (50,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,17.

	Valor	df	Testes qui-quadrado		Probabilidade de ponto
			Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	
Qui-quadrado de Pearson	1,192 ^a	2	,551	,616	
Razão de verossimilhança	1,182	2	,554	,747	

Teste exato de Fisher-Freeman-Halton	1,538			,418		
Associação Linear por Linear	,717 ^b	1	,397	,444	,256	,108
N de Casos Válidos	145					

a. 2 células (33,3%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,80.
b. A estatística padronizada é ,847.

Análise da independência entre fatores não fiscais * empresas societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	3,867 ^a	8	,869
Razão de verossimilhança	2,672	8	,953
Associação Linear por Linear	1,124	1	,289
N de Casos Válidos	177		

a. 11 células (73,3%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,02.

	Valor	df	Testes qui-quadrado		Probabilidade de ponto
			Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	
Qui-quadrado de Pearson	1,059 ^a	2	,589	,716	
Razão de verossimilhança	,993	2	,609	,716	
Teste exato de Fisher-Freeman-Halton	1,226			,716	
Associação Linear por Linear	,894 ^b	1	,345	,466	,281
N de Casos Válidos	176				,190

a. 4 células (66,7%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 1,16.
b. A estatística padronizada é ,945.

Análise da independência entre fatores fiscais * empresas societárias

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	2,363 ^a	8	,968
Razão de verossimilhança	3,402	8	,907
Associação Linear por Linear	1,312	1	,252
N de Casos Válidos	177		

a. 11 células (73,3%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,02.

	Valor	df	Testes qui-quadrado Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)	Probabilidade de ponto
Qui-quadrado de Pearson	1,301 ^a	2	,522	,655		
Razão de verossimilhança	2,245	2	,325	,514		
Teste exato de Fisher-Freeman- Halton	1,034			,655		
Associação Linear por Linear	1,010 ^b	1	,315	,402	,274	,204
N de Casos Válidos	176					

a. 4 células (66,7%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,77.

b. A estatística padronizada é -1,005.

APÊNDICE 4 – Testes de Fisher fatores fiscais e não fiscais

Variável dependente: empresas societárias

Origem	Tipo III Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	Z	Sig.
Modelo corrigido	1518,528 ^a	4	379,632	,729	,573
Intercepto	132420,755	1	132420,755	254,355	,000
Fatores fiscais	1518,528	4	379,632	,729	,573
Padrão	90066,160	173	520,614		
Total	1146181,447	178			
Total corrigido	91584,688	177			

a. R Quadrado = ,017 (R Quadrado Ajustado = -,006)

Testes de efeitos entre sujeitos

Variável dependente: empresas societárias

Origem	Tipo III Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	Z	Sig.
Modelo corrigido	2471,880 ^a	4	617,970	1,200	,313
Intercepto	142534,306	1	142534,306	276,710	,000
Fatores não fiscais	2471,880	4	617,970	1,200	,313
Padrão	89112,808	173	515,103		
Total	1146181,447	178			
Total corrigido	91584,688	177			

a. R Quadrado = ,027 (R Quadrado Ajustado = ,004)

Testes de efeitos entre sujeitos

Variável dependente: empresas não societárias

Origem	Tipo III Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	Z	Sig.
Modelo corrigido	1514,774 ^a	4	378,693	,728	,574
Intercepto	8288,192	1	8288,192	15,934	,000
Fatores fiscais	1514,774	4	378,693	,728	,574
Padrão	89988,397	173	520,164		
Total	185963,027	178			
Total corrigido	91503,171	177			

a. R Quadrado = ,017 (R Quadrado Ajustado = -,006)

Variável dependente: empresas não societárias

Origem	Tipo III Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	Z	Sig.
Modelo corrigido	2480,157 ^a	4	620,039	1,205	,310

Intercepto	7320,156	1	7320,156	14,225	,000
Fatores não fiscais	2480,157	4	620,039	1,205	,310
Padrão	89023,014	173	514,584		
Total	185963,027	178			
Total corrigido	91503,171	177			

a. R Quadrado = ,027 (R Quadrado Ajustado = ,005)

APÊNDICE 5 – Testes Qui-quadrado fatores fiscais

Análise da independência entre empresas societárias * fatores fiscais* diminuição da carga fiscal

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	301,459 ^a	204	,000
Razão de verossimilhança	118,149	204	1,000
Associação Linear por Linear	,357	1	,550
N de Casos Válidos	177		

a. 253 células (97,3%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,01.

	Valor	df	Testes qui-quadrado		Probabilidade de ponto
			Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	
Qui-quadrado de Pearson	14,761 ^a	4	,005	,005	
Razão de verossimilhança	11,829	4	,019	,017	
Teste exato de Fisher-Freeman-Halton	12,236			,009	
Associação Linear por Linear	8,276 ^b	1	,004	,005	,004
N de Casos Válidos	175				

a. 4 células (40,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,19.

b. A estatística padronizada é 2,877.

Análise da independência entre empresas societárias * fatores fiscais* benefícios e incentivos fiscais

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	27,039 ^a	16	,041
Razão de verossimilhança	27,440	16	,037
Associação Linear por Linear	5,781	1	,016
N de Casos Válidos	176		

a. 16 células (64,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,02.

	Valor	df	Testes qui-quadrado Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)	Probabilidade de ponto
Qui-quadrado de Pearson	7,089 ^a	4	,131	,124		
Razão de verossimilhança	6,978	4	,137	,161		
Teste exato de Fisher-Freeman- Halton	6,372			,144		
Associação Linear por Linear	3,458 ^b	1	,063	,069	,042	,014
N de Casos Válidos	175					

a. 3 células (30,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,58.

b. A estatística padronizada é 1,860.

Análise da independência entre empresas não societárias * fatores fiscais* diminuição da carga fiscal

	Valor	df	Significância Assintótica (Bilateral)
Qui-quadrado de Pearson	302,503 ^a	208	,000
Razão de verossimilhança	119,505	208	1,000
Associação Linear por Linear	,353	1	,553
N de Casos Válidos	177		

a. 258 células (97,4%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,01.

	Valor	df	Testes qui-quadrado Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)	Probabilidade de ponto
Qui-quadrado de Pearson	17,344 ^a	4	,002	,002		
Razão de verossimilhança	13,765	4	,008	,007		
Teste exato de Fisher-Freeman- Halton	13,677			,004		
Associação Linear por Linear	7,350 ^b	1	,007	,008	,007	,003
N de Casos Válidos	145					

a. 5 células (50,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,20.

b. A estatística padronizada é 2,711.

Análise da independência entre empresas não societárias * fatores fiscais* utilização de benefícios e incentivos fiscais

	Testes qui-quadrado		Significância Assintótica (Bilateral)
	Valor	df	
Qui-quadrado de Pearson	21,228 ^a	12	,047
Razão de verossimilhança	21,130	12	,049
Associação Linear por Linear	5,181	1	,023
N de Casos Válidos	145		

a. 12 células (60,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,08.

	Valor	df	Testes qui-quadrado	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)	Probabilidade de ponto
			Significância Assintótica (Bilateral)			
Qui-quadrado de Pearson	5,994 ^a	4	,200	,192		
Razão de verossimilhança	5,611	4	,230	,268		
Teste exato de Fisher-Freeman-Halton	5,328			,221		
Associação Linear por Linear	2,772 ^b	1	,096	,118	,062	,021
N de Casos Válidos	145					

a. 4 células (40,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,40.

b. A estatística padronizada é 1,665.