



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

Mathieu Almeida Macário

# A Aplicação de Coeficientes no Regime Simplificado de IRS: Análise Normativa e Jurisprudencial

A Aplicação de Coeficientes no Regime Simplificado de IRS: Análise Normativa e Jurisprudencial

Mathieu Almeida Macário

ISCAC | 2020

Coimbra, junho de 2020





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

Mathieu Almeida Macário

## A Aplicação de Coeficientes no Regime Simplificado de IRS: Análise Normativa e Jurisprudencial

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 do Professor Carlos Miguel Dias Barros.

Coimbra, junho de 2020

## **TERMO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro ser o autor 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**

*“Os impostos são o preço que nós pagamos por uma sociedade civilizada.”*

**Oliver Wendell Holmes**

## **AGRADECIMENTOS**

A presente dissertação só foi possível com a ajuda imprescindível de algumas pessoas.

Desde logo, ao meu orientador, Professor Carlos Barros, pelo seu apoio incansável, pela sua disponibilidade incondicional, e pelos seus contributos fundamentais para a concretização desta etapa.

Uma palavra de agradecimento a todos os docentes do mestrado, pelos conhecimentos transmitidos.

Aos meus colegas, pela sua amizade.

E, por fim, à minha família, pelo carinho e motivação ao longo deste percurso.

## **RESUMO**

A presente investigação versa sobre a análise normativa e jurisprudencial da aplicação de coeficientes no regime simplificado do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

A introdução do regime simplificado, pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, veio possibilitar, em muitos casos, aos titulares da Categoria B – Rendimentos Empresariais e Profissionais a opção entre a tributação pelo regime simplificado e pelo regime de contabilidade organizada.

Ao longo do tempo, os termos deste regime têm sido objeto de alterações legislativas, suscitando situações dúbias na sua aplicação. O resultado é a ocorrência de litígios entre o sujeito passivo e a Autoridade Tributária. O recurso aos tribunais é uma das formas de resolução de situações de litigância.

Através da análise jurisprudencial de acórdãos do Centro de Arbitragem Administrativa, procurou-se clarificar os fundamentos do tribunal que determinam o coeficiente aplicável ao rendimento auferido pelo sujeito passivo.

Atendendo à representatividade das empresas não societárias portuguesas, considera-se que este estudo constitui um contributo para o aprofundamento destas matérias.

Palavras-chave: não societária, regime simplificado, coeficiente, litígio, fundamentação.

## **ABSTRACT**

This investigation deals with the normative and jurisprudential analysis of the application of coefficients in the simplified income tax regime for individuals.

The introduction of the simplified regime, by Law n.º 30–G/2000, of 29 december, made it possible to holders of Category B - Corporate and Professional Income to choose between taxation under the simplified regime and the organized accounting regime.

Over time, the terms of this regime have been subject to legislative changes, giving rise to dubious situations in its application. The result is the occurrence of disputes between the taxpayer and the Tax Authority. Recourse to the courts is one way of resolving litigation situations.

Through the jurisprudential analysis of judgments of the Administrative Arbitration Center, sought to clarify the foundations of the court that determine the coefficient applicable to the income earned by the taxpayer.

Given the representativeness of portuguese non-corporate companies, it is considered that this study is a contribution to the deepening of these matters.

Keywords: non-corporate, simplified regime, coefficient, litigation, reasoning.

# ÍNDICE

INTRODUÇÃO .....	1
PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA E ENQUADRAMENTO NORMATIVO... 3	
1. REVISÃO DE LITERATURA.....	3
1.1. Conceito de Empresa Não Societária .....	3
1.2. A Importância das Empresas Não Societárias .....	4
1.3. A Tributação das Pequenas Empresas.....	7
1.4. A Complexidade Fiscal e a Emergência dos Regimes Simplificados.....	8
1.5. O Princípio do Rendimento Real .....	10
1.6. Os Pressupostos da Aplicação de Métodos Indiretos.....	11
1.7. Notas Conclusivas .....	15
2. REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IRS: ENQUADRAMENTO NORMATIVO .....	16
2.1. Categoria B – Rendimentos Empresariais e Profissionais .....	16
2.2. Âmbito de Aplicação.....	17
2.3. Determinação da Matéria Coletável.....	18
2.4. Deduções .....	27
2.5. Taxas .....	30
2.6. Taxas de Tributações Autónomas .....	31
2.7. Retenções na Fonte e Pagamentos por Conta .....	32
2.8. Obrigações Acessórias .....	33
2.9. Notas Conclusivas .....	34
PARTE II – ANÁLISE JURISPRUDENCIAL .....	36
3. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO .....	36
3.1. Metodologia de Investigação .....	36
3.1.1. Hipótese de Investigação. ....	37

3.1.2. Definição da Amostra .....	37
4. ACÓRDÃOS DO CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA .....	39
4.1. Tabela de Atividades do Artigo 151.º do CIRS.....	39
4.1.1. Códigos de atividade.....	39
4.1.2. Atividade comercial e prestação de serviços .....	46
4.2. Notas Conclusivas .....	49
CONCLUSÃO .....	52
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	54

## ÍNDICE DE TABELAS

**Tabela 1.** Evolução da Estrutura Empresarial Portuguesa (2015-2018) ..... 4

**Tabela 2.** Distribuição das Empresas, do Emprego e do Valor Acrescentado Bruto (2018)  
..... 5

## **Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas**

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CAE – Classificação Portuguesa de Atividades Económicas

CC – Código Civil

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributários

CRP – Constituição da República Portuguesa

ECORFI – Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

IHRU – Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

OE – Orçamento do Estado

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

VAB – Valor Acrescentado Bruto

## **INTRODUÇÃO**

A relevância da investigação na área da fiscalidade resulta do contributo que a mesma pode proporcionar na compreensão da realidade empresarial, nomeadamente nas repercussões dos impostos no processo de tomada de decisão das organizações (Maydew, 2001). As opções tomadas pelas empresas consideram a poupança fiscal, embora limitadas por critérios económicos e financeiros que relevam a existência de outros custos associados.

Para a prossecução dos seus fins, o Estado tem, incontornavelmente, necessidades financeiras. A sua satisfação só é possível através de meios de arrecadação de receitas, na qual se destaca os impostos cobrados aos particulares e às empresas. De facto, o imposto é, atualmente, o instrumento de receita mais importante.

Não obstante a necessidade de obtenção de receitas por parte do Estado, as empresas são, muitas vezes, fustigadas por causa do aumento da carga fiscal, designadamente o segmento das empresas não societárias.

Em Portugal, a forma jurídica individual representa a maior fatia do tecido empresarial, sendo-lhes reconhecida uma elevada importância no desenvolvimento da economia, na criação de postos de trabalho, bem como na dinâmica dos fluxos económicos.

Todavia, muitas empresas não societárias apresentam graves desequilíbrios financeiros. A existência da obrigação tributária contribuiu para o seu agravamento, sendo necessário, em alguns casos, a sua reestruturação.

A escolha do enquadramento dos rendimentos para efeitos de apuramento da matéria coletável torna-se crucial para estas entidades, nomeadamente ao nível da tesouraria, permitindo maior liquidez para solver outros compromissos. No entanto, essa opção nem sempre é pacífica, sendo objeto de litigância entre o sujeito passivo e a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

A presente dissertação incide sobre a análise normativa e jurisprudencial da aplicação de coeficientes no regime simplificado do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS). O objetivo primordial passa por perceber quais os fundamentos evocados pelos tribunais para definirem o coeficiente aplicável a determinado rendimento.

A estrutura da investigação é a descrita de seguida.

Na Parte I – Revisão da Literatura e Enquadramento Normativo, o Capítulo 1 abordará o conceito de empresa não societária, a sua importância, a tributação das pequenas empresas, a relação entre a complexidade fiscal e a emergência dos regimes simplificados, a clarificação do princípio do rendimento real, e os pressupostos da aplicação de métodos indiretos. Seguidamente, no Capítulo 2 será descrito, pormenorizadamente, o regime simplificado de IRS, no âmbito da Categoria B - Rendimentos Empresariais e Profissionais.

Na Parte II – Análise Jurisprudencial, que contempla os Capítulos 3 e 4, será definida e desenvolvida a metodologia de investigação, que assenta na análise jurisprudencial de acórdãos do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).

Por fim, são apresentadas as conclusões, que incluem os principais elementos abordados, uma apreciação do cumprimento dos objetivos, as limitações encontradas, e sugestões para investigações futuras.

## **PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA E ENQUADRAMENTO NORMATIVO**

### **1. REVISÃO DE LITERATURA**

#### **1.1. Conceito de Empresa Não Societária**

Atualmente, a legislação prevê várias formas jurídicas, societárias e não societárias, para o desenvolvimento de uma atividade.

No que concerne à forma jurídica, o conceito de empresa é visto sobre o modo como "os promotores optaram por desenvolver a sua atividade, que pode ser exercida individualmente ou associando diversos indivíduos, pessoas físicas ou jurídicas - sociedades ou outras entidades coletivas." (Gonçalves, Santos, Rodrigo & Fernandes, 2012, p. 25).

Para o desenvolvimento de uma atividade, nomeadamente na vertente individual, é necessário, desde logo, para efeitos de tributação, a definição do enquadramento dos rendimentos a serem obtidos pelo sujeito passivo.

O IRS comporta várias categorias de rendimentos. Uma delas é a Categoria B – Rendimentos Empresariais e Profissionais.

No âmbito desta categoria, identificam-se duas formas jurídicas individuais: Empresários em Nome Individual e Profissionais Liberais/Trabalhadores Independentes. Trata-se, assim, das duas formas jurídicas que presidem à delimitação da esfera não societária. A primeira é identificada pela Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE), do Instituto Nacional de Estatística (INE), e a segunda pelo código constante da tabela<sup>1</sup> a que se refere o artigo 151.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

De um modo geral, o conceito de empresa não societária pode ser definido como o conjunto das entidades de estrutura simples, com poucas áreas funcionais, apresentando

---

<sup>1</sup> Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto.

um volume de negócios baixo, em que o empresário/profissional orienta um reduzido número de colaboradores, com o auxílio de poucos ou nenhuns outros gestores ou indivíduos com competências na área da gestão.

## **1.2. A Importância das Empresas Não Societárias**

As empresas não societárias assumem um peso significativo nas economias e têm contribuído, positivamente, para a recuperação do emprego e do produto. Segundo dados do Pordata (2018), a forma jurídica individual<sup>2</sup> representava 67,4% do tecido empresarial português.

A publicação intitulada “Empresas em Portugal - 2018”, do Instituto Nacional de Estatística, mostra a evolução da estrutura do setor empresarial em Portugal, entre os anos de 2008 e 2018. Contudo, por uma questão de simplificação, apenas será considerado para análise o período de 2015 a 2018.

De acordo com os dados que constam da Tabela 1, ao longo do período em análise, verifica-se um crescimento contínuo da forma jurídica individual, atingindo o valor máximo de 873.534 empresas no ano de 2018.

Embora as sociedades apresentem, também, um comportamento de crescimento durante o referido período, a sua expressão é menos significativa em termos absolutos.

**Tabela 1.** Evolução da Estrutura Empresarial Portuguesa (2015-2018)

<b>Forma Jurídica</b>	<b>Número de Empresas</b>			
	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
<b>Empresa Individual</b>	801 864	825 725	857 725	873 534
<b>Sociedade</b>	379 542	388 481	402 711	421 765
<b>Total de Empresas</b>	1 181 406	1 214 206	1 260 436	1 295 299

**Fonte:** Adaptado de INE – “Empresas em Portugal - 2018”

---

<sup>2</sup> Empresários em Nome Individual e Profissionais Liberais/Trabalhadores Independentes.

Considerando, agora, apenas o último ano de análise (Tabela 2), constata-se, mais uma vez, a forte representatividade das empresas individuais (67,4%) no total das empresas existentes em Portugal.

No que concerne ao emprego, este segmento emprega mais de 900 mil pessoas, o equivalente a 23,2%.

O seu contributo para a criação de valor também é importante, embora em menor escala. No ano de 2018, as empresas individuais participaram com 6,9% do Valor Acrescentado Bruto (VAB).

**Tabela 2.** Distribuição das Empresas, do Emprego e do Valor Acrescentado Bruto (2018)

Forma Jurídica	Empresas		Emprego		Valor Acrescentado Bruto (VAB)	
	Número	%	Número	%	Milhões de Euros	%
<b>Empresa Individual</b>	873 534	67,4	961 798	23,2	7 544 150	6,9
<b>Sociedade</b>	421 765	32,6	3 192 387	76,8	102 159 414	93,1
<b>Total de Empresas</b>	1 295 299	100,0	4 154 185	100,0	109 703 564	100,0

Fonte: Adaptado de INE – “Empresas em Portugal - 2018”

O tecido empresarial português é, de facto, esmagadoramente, constituído por Empresários em Nome Individual e Profissionais Liberais/Trabalhadores Independentes. Mas, apesar do seu particular protagonismo, é importante sublinhar as fragilidades em que estes operam.

Para além da sua reduzida escala<sup>3</sup>, a forte dependência de capitais alheios contribui para o seu elevado endividamento. Acresce que a falta de liquidez e os seus reduzidos capitais próprios colocam, muitas destas entidades, em situações de insolvência técnica. A

---

<sup>3</sup> Devido à sua natureza, as empresas não societárias possuem recursos limitados, deparando-se, muitas vezes, com dificuldades em obter meios que permitam o crescimento das suas posições. Serrasqueiro e Nunes (2008) afirmavam que a dimensão da entidade não contribui para um melhor desempenho no mercado, mas sim na diferenciação dos produtos e das atividades.

situação é agravada por dificuldades estruturais, tais como a carência de competências de gestão e a prevalência de regras laborais rígidas do mercado de trabalho. Neste sentido, Welsh e White (1981) concluíram que a carência de recursos, conjugado com a sua atuação em mercados de elevada competitividade (comércio a retalho, negócios de baixo valor acrescentado, atividades industriais geridas com base no *know-how* do empresário...), resulta em dificuldades financeiras e de gestão, associada a uma competição pautada, fundamentalmente, pelo preço.

Apesar das vulnerabilidades que caracterizam este segmento, as empresas não societárias assumem um papel substancial na criação de valor.

Nas economias de mercado, existe uma elevada interdependência entre as grandes entidades e as consideradas de menor dimensão, justificado pela necessidade das economias em produzirem e distribuírem os seus produtos e serviços em grande escala. Os pequenos empresários necessitam do fornecimento de matérias-primas, mercadorias e outros produtos das grandes empresas. Por seu lado, as grandes empresas também dependem da atuação dos pequenos empresários, uma vez que são estes que, em grande parte, possibilitam o abastecimento do mercado (Steinhoff & Burgess, 1993).

Para Moreira (2009), as empresas individuais têm uma capacidade de adaptação muito maior do que as grandes empresas, permitindo, caso seja necessário, uma eventual reestruturação do seu negócio ou atividade. Reforçando esta ideia, Lisboa e Augusto (2002) defendiam que, apesar de não poderem competir frontalmente com as grandes empresas, as empresas individuais encontram-se melhor posicionadas, devido à sua flexibilidade, como fornecedoras de produtos de qualidade, cumprindo os prazos e as especificações exigidas pelos clientes.

As principais estratégias das pequenas entidades tendem a incidir sobre a parte operacional. Para a sua maioria, o mais importante é o fornecimento eficaz do produto ou do serviço a prestar ao cliente final (Burns, 2001).

Atendendo à representatividade das empresas não societárias e à sua importância enquanto fonte criadora de postos de trabalho, de rendimentos, e de valor para as economias, é necessário criar mecanismos de proteção e propiciar as condições necessárias para o seu desenvolvimento.

### **1.3. A Tributação das Pequenas Empresas**

O setor das pequenas empresas é importante na medida em que cria empregos, gera riqueza e contribui para a inovação. Os benefícios destas unidades são sentidos, principalmente, na empregabilidade dos seus proprietários e no impacto das economias locais (Crawford & Freedman, 2011).

Existe uma forte suposição nos governos e, geralmente, na comunidade empresarial, de que as pequenas empresas devem receber ajudas e incentivos fiscais. Segundo Crawford e Freedman (2011) é recomendável a consideração de uma taxa de subsídio de retorno, isto é, um sistema que facilita a tributação dos retornos normais do capital a uma taxa mais baixa do que os rendimentos do trabalho, enquanto fornece um mecanismo para tributar benefícios acima do considerado normal na taxa de rendimento do trabalho, sejam eles descritos como dividendos, ganhos de capital ou salários.

Apesar da introdução de sistemas simplificados, Engelschalk (2006) defendia que a tributação continua a ser um dos principais obstáculos ao desenvolvimento de negócios identificados pelos operadores de pequenas empresas. É um contraste marcante com a carga tributária real em sistemas simplificados, visto que, geralmente, podem ser consideradas significativamente menores do que a carga tributária do regime padrão. Uma razão pela qual as reclamações sobre o sistema tributário continuam a ser apresentadas pela comunidade de pequenas empresas poderá ser o facto de que, na maioria dos países, o sistema simplificado foi introduzido, apenas, em vez do imposto de renda, ou, do imposto de renda e do imposto sobre o valor acrescentado (IVA). O mesmo autor referia que as pequenas empresas ainda têm de lidar com um grande número de impostos e exigências de registo, e continuam com a perspetiva de um sistema fiscal complexo e incómodo.

Para Loeprick (2009), a abordagem mais simples, a de um imposto presuntivo baseado no valor do negócio, pode muito bem ser a solução mais apropriada para muitos países em desenvolvimento, com grandes setores informais. Um imposto único é, particularmente, útil em países com inúmeros pequenos impostos e, caso seja corretamente administrado, provavelmente terá um forte efeito de sinalização, incentivando os empresários informais a tornarem-se compatíveis com o regime.

Freedman (2003) identificava que muitos proprietários de pequenas empresas podem preferir um sistema mais simples, com níveis mais baixos de impostos em geral. Loepnick (2009) afirmava que as microentidades devem ser obrigadas a pagar uma taxa única por ano (possivelmente em várias parcelas) e as médias empresas devem obedecer ao sistema geral (com algumas simplificações, como por exemplo, pagamentos menos frequentes de IVA). Os regimes especiais para certos setores difíceis de tributar podem ser ferramentas úteis a considerar.

#### **1.4. A Complexidade Fiscal e a Emergência dos Regimes Simplificados**

Ao longo dos anos, a complexidade dos sistemas fiscais tem aumentado ao ponto de constituir um problema. Existe uma correlação entre a complexidade fiscal e o incumprimento fiscal por parte dos sujeitos passivos, quer voluntário (através da utilização de lacunas ou ambiguidades para esquemas de planeamento fiscal abusivo), quer involuntário (leituras e interpretações erradas) (Borrego, 2015).

Freedman (2009) defendia a inviabilidade de alcançar uma simplicidade total do sistema fiscal. Por outro lado, referia a existência da possibilidade de atingir uma estrutura estável, beneficiadora, particularmente, das pequenas empresas.

Apesar de não ser possível a criação de um sistema tributário totalmente perfeito (Basto, 2004), “a necessidade de um sistema fiscal simples, claro e perceptível para todos os contribuintes, bem como a importância dos aspetos administrativos e legislativos da fiscalidade, são, assim, objetivos desejáveis para um sistema fiscal.” (Lopes, 2003, p. 54).

Os decisores fiscais atendem, geralmente, às reivindicações de um tratamento tributário especial por parte dos pequenos empresários (Jousten, 2007). Para a forma jurídica individual, poderá ser preferível um regime mais simples e neutro, comparativamente a outros benefícios que possam, eventualmente, incrementar a sua complexidade (Lignier & Evans, 2012).

A existência de impostos conduz a custos de funcionamento do sistema fiscal, os quais se dividem em custos do setor público (custos administrativos) e do setor privado (custos de cumprimento). Os custos administrativos são os incorridos pela Administração Fiscal e terceiros ligados, em todo o processo de apuramento e cobrança de impostos. Estes

incluem os custos relacionados com as alterações e adaptações legislativas, o pessoal, o equipamento, os materiais utilizados, o alojamento e as deslocações. Os custos de cumprimento são os suportados pelos contribuintes no cumprimento, tais como o tempo dispensado no preenchimento e envio das declarações fiscais, na recolha e contabilização de dados e informações, remunerações e outros encargos com trabalhadores, pagamento a contabilistas, coimas e juros, bem como o tempo e recursos monetários despendidos para o correto cumprimento das obrigações fiscais (Lopes, 2008).

O recurso aos regimes simplificados resulta, assim, de duas razões. A primeira, da necessidade de simplificação fiscal para determinadas entidades, nomeadamente no que respeita às suas obrigações declarativas. A segunda, derivado das dificuldades da Administração Fiscal relacionadas com a monitorização do elevado número de sujeitos passivos de pequena dimensão, que apresentam acentuadas taxas de evasão fiscal.

A utilização do regime simplificado como um método de determinação da matéria coletável estendeu-se a vários países, incluindo Portugal<sup>4</sup>, tendo sido objeto de consagração em inúmeros ordenamentos. Conforme Moura e Fernandes (2000, p. 31),

*“Um número significativo de países, incluindo alguns dos que integram a União Europeia, não utilizam exclusivamente o “método direto” de determinação do rendimento e recorrem a regimes alternativos de determinação do rendimento ou do imposto a pagar, não só no tocante a empresários individuais e trabalhadores independentes, como também no tocante às pessoas coletivas.”*

Embora considerado um passo importante, a necessidade de criação de regimes fiscais mais adequados às empresas individuais não foi imediatamente identificada, uma vez que a simplificação da tributação apenas começou a ser vista como tal, pelos governos dos vários países, a partir do século XX (Mckerchar, Meyer & Karlinsky, 2008).

---

<sup>4</sup> Em Portugal, a reforma fiscal introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, tornou possível ao sujeito passivo titular de rendimentos profissionais e empresariais optar pelo regime simplificado ou pelo regime da contabilidade organizada.

## **1.5. O Princípio do Rendimento Real**

A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, com vista a promover a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. Os fins da tributação devem respeitar os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material<sup>5</sup>.

De igual modo, é necessário, também, garantir o cumprimento de outros princípios intimamente ligados, com o objetivo de manter um sistema eficiente e equitativo.

Um desses princípios é o da tributação pelo rendimento real. A Constituição da República Portuguesa (CRP) prevê, no seu artigo 104.º, n.º 2, que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”. Embora não exista uma alusão direta na legislação, a tributação pelo rendimento real deve estender-se à esfera pessoal. Neste sentido, “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.”<sup>6</sup>.

Existem duas formas de determinar o rendimento real: efetivo ou presumido. O rendimento real efetivo é baseado na declaração do sujeito passivo<sup>7</sup>, apurado de acordo com os registos contabilísticos. É considerado rendimento real presumido quando a informação facultada pelo sujeito passivo é inadequada para aferir a veracidade material da sua substância (Basto, 2001).

De acordo com Ribeiro (2010, p. 24),

*“O rendimento real corresponde ao rendimento efetivamente obtido pelo sujeito passivo. No entanto, face às dificuldades inerentes à determinação de tais valores reais, e por razões de*

---

<sup>5</sup> Artigo 5.º da LGT.

<sup>6</sup> Artigo 104.º, n.º 1, da CRP.

<sup>7</sup> Segundo o artigo 75.º da LGT, “presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.”.

*pragmatismo, tornou-se corrente identificá-lo com o rendimento apurado com base nas declarações do contribuinte, suportadas por elementos de teor contabilístico.”*

A declaração de rendimentos do sujeito passivo é a base de apuramento do imposto. No entanto, isso não significa que o rendimento real seja, em todos os casos, o rendimento declarado.

Para Franco (1993, p. 153), o cálculo da matéria coletável presumida é obtido através de “indicadores com base nos quais se determina o valor que vai ser tributado.”. Procura-se, através destes indicadores, determinar o valor mais próximo do rendimento real do sujeito passivo (Lopes, 1999).

Independentemente de ser efetivo ou presumido, trata-se, em ambos os casos, do princípio da tributação do rendimento real. Aquilo que varia são os dados fornecidos pelo sujeito passivo.

Contudo, a tributação pelo rendimento real só se alcança devidamente quando confrontada com a tributação de rendimento normal (Aguiar, 2006). Na primeira, aquilo que é tributado é o rendimento efetivamente auferido pelo sujeito passivo. Na segunda, o propósito da tributação é o rendimento que podia ter sido obtido, em condições normais de exploração, independentemente das condições de atividade<sup>8</sup>.

## **1.6. Os Pressupostos da Aplicação de Métodos Indiretos**

Os procedimentos de avaliação da matéria tributável têm como objetivo a determinação dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação. Neste sentido, existem duas formas de avaliação: a direta e a indireta.

A avaliação direta visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação. A avaliação indireta procura a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos que a Administração

---

<sup>8</sup> Considerava-se, em tempos, que esta solução era uma opção mais justa e adequada. No entanto, esta conceção foi abandonada, por não corresponder aos padrões mínimos da equidade e eficiência da fiscalidade moderna (Sanches, 1997).

Fiscal disponha<sup>9</sup>. Desta forma, poderá afirmar-se que quanto mais elementos a Administração Fiscal dispuser, maior será a fiabilidade das suas estimativas e maior será a aproximação à efetiva realidade contributiva. Referia Nabais (1998, p. 500) que

*“A este propósito levanta-se por vezes a questão de saber se quando se toma apenas em atenção um indicador de rendimento (quando há apenas um indício a que se atende para presumir o rendimento), o imposto que está em causa será ainda sobre o rendimento ou sobre o fator que serve de indício. Neste último caso, os índices considerados constituiriam verdadeiras bases alternativas de imposto.”*

A aplicação da avaliação indireta deve ter subjacente o princípio da subsidiariedade<sup>10</sup>. O recurso à avaliação indireta deve ocorrer quando existir a impossibilidade de determinar a matéria tributável com base na avaliação direta (Ribeiro, 2010).

Em Portugal, a AT pode recorrer-se da avaliação indireta para determinar os rendimentos ou bens sujeitos a imposto em caso de:

*“a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;*

*b) Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;*

*c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei.*

*d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;*

*e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco;*

---

<sup>9</sup> Artigo 83.º da LGT.

<sup>10</sup> Artigo 85.º, n.º 1, da LGT.

*f) Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.”<sup>11,12</sup>*

Para a presente investigação, apenas importa focar na alínea a) do n.º 1 do artigo 87.º da Lei Geral Tributária (LGT), na qual o regime simplificado é um método indireto de determinação da matéria tributável, sendo o rendimento sujeito a imposto apurado com base em indicadores objetivos e assente em critérios pré-estabelecidos. A este respeito, Lopes (2003, p. 69) afirmava que

*“Os métodos indiretos de aplicação automática caracterizam-se por permitirem a determinação da matéria tributável através da aplicação de critérios objetivos, previamente fixados, de aplicação geral e funcionamento automático. A realidade prosseguida por estes métodos não é a matéria tributável real mas sim a presumida.”*

Os regimes simplificados de tributação têm merecido, por vários autores, críticas positivas e negativas quanto à sua aplicação.

Dourado (2019) citava que este tipo de regime visa a simplificação da tributação, nomeadamente para as pequenas empresas, e pretende alcançar princípios fiscais como a equidade, a simplicidade, a neutralidade e a justiça.

Face ao elevado número de impostos pagos, os pequenos empresários devem ter uma tributação diferenciada das grandes empresas, na qual deveriam ser aplicadas regras simplificadas, dispensadas da elaboração de contabilidade organizada, apurando-se o seu imposto de forma automática (Nabais, 2005).

De acordo com Oliveira (2009), o Estado não pode impedir que os sujeitos passivos optem pelos enquadramentos fiscais mais vantajosos, desde que não coloquem em causa as barreiras legais estabelecidas. É um direito que assiste ao sujeito passivo a escolha “entre

---

<sup>11</sup> Artigo 87.º, n.º 1, da LGT.

<sup>12</sup> Estabelece o n.º 2 do artigo 87.º da LGT que, caso se verifiquem, simultaneamente, os pressupostos das alíneas d) e f) do número anterior, a avaliação indireta deve ser efetuada nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 89.º-A da referida legislação.

as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo elemento jurídico, aquela que, por ação intencional ou emissão do legislador, está acompanhada de menos encargos fiscais” (Sanches, 2006, p. 26).

A tributação simplificada pode ser um meio de eficiência do sistema, se a mesma conduzir a uma aplicação mais fácil das normas fiscais e reduzir as situações de incumprimento dos sujeitos passivos (Freedman, 2009). Conforme Lopes (2008, p. 141), “a utilização de regimes simplificados de cálculo de base tributável assente em presunções, oferece, porventura, a vantagem de conferir certeza e simplicidade às relações fiscais.”, constituindo “meios eficazes no combate à fraude fiscal e na simplificação do trabalho administrativo das administrações fiscais.”. Acrescentava, ainda, que “os contribuintes verão, em muitos casos, aligeiradas as suas obrigações formais de registo e a complexidade das suas declarações de rendimento”.

Porém, Cunha (2008, p. 31) defendia que o regime simplificado de tributação é um “retrocesso em relação aos princípios de fiscalidade” e incentiva os contribuintes a passarem do regime simplificado para o organizado.

A manutenção de deveres acessórios igualmente aplicáveis aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime geral de tributação e a existência de coeficientes desajustados às especificidades das empresas são algumas das críticas elencadas (Faustino, 2004).

Basto (2004) salientava a escolha entre a simplicidade e a eficiência, estabilidade e receitas fiscais, visto que a criação de regimes fiscais especiais irá obrigar a alterações na legislação e afetar cada um destes aspetos.

O regime simplificado de tributação apresenta-se como um regime presuntivo, de cálculo simplificado, complexo nas opções e nos enquadramentos. Estas características não vão ao encontro dos principais objetivos inicialmente previstos - o da simplificação fiscal e a redução de custos de cumprimento para as entidades de menor dimensão. Esta forma de tributação encontra-se aquém das expectativas dos sujeitos passivos, carecendo de alterações para se poder usufruir de um regime fiscal mais simples e eficiente (Santos & Rodrigues, 2006).

### **1.7. Notas Conclusivas**

O estudo normativo e jurisprudencial de um aspeto particular do regime simplificado de IRS faz todo o sentido, dada a importância da representatividade dos pequenos empresários, nomeadamente os Empresários em Nome Individual e os Profissionais Liberais/Trabalhadores Independentes, e a necessidade de auxiliar estas unidades empresariais nos conflitos com que se deparam no seu dia a dia.

Por forma a ser um contributo nestas matérias, esta investigação vem ao encontro dessas realidades, assumindo uma relevância pertinente na sua análise.

## **2. REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IRS: ENQUADRAMENTO NORMATIVO**

Após o estudo da relevância da representação dos Empresários em Nome Individual e dos Profissionais Liberais, e do interesse de se lhes aplicar os regimes simplificados de tributação, importa aprofundar a vertente normativa nacional.

Este capítulo é dedicado ao enquadramento da Categoria B – Rendimentos Empresariais e Profissionais e aos termos da sua aplicação no âmbito do regime simplificado de tributação em sede de IRS.

### **2.1. Categoria B – Rendimentos Empresariais e Profissionais**

A reforma da tributação do rendimento alcançada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, em sede de determinação do rendimento tributável da Categoria B<sup>13</sup>, visou a simplificação das regras de cálculo do rendimento líquido<sup>14</sup>, bem como a possibilidade de sujeição a retenção na fonte de todos os rendimentos profissionais e de prestações de serviços.

No artigo 3.º do CIRS são elencados os rendimentos que integram a Categoria B, ficando sujeitos a tributação no momento em que, para efeitos de IVA, seja obrigatória a emissão de fatura ou documento equivalente ou, não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos titulares<sup>15</sup>.

O regime simplificado de tributação dos rendimentos da Categoria B encontra-se previsto no artigo 28.º do CIRS, disposição que define os pressupostos da aplicação deste regime. Esta norma estabelece as duas formas de determinação dos rendimentos empresariais e

---

<sup>13</sup> As Categorias C e D, correspondentes aos rendimentos comerciais e industriais, e aos rendimentos agrícolas, respetivamente, passaram a fazer parte da Categoria B, originando uma nova Categoria B - Rendimentos Empresariais e Profissionais.

<sup>14</sup> A este propósito, ver Nabais, J. (2017). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina. e estudo de Marsden, S., Sadiq, K., Wilkins, T. (2012). Small business entity tax concessions: through the eyes of the practitioner. *Revenue Law Journal*, 22(1), 1-19.

<sup>15</sup> Artigo 3.º, n.º 6, do CIRS.

profissionais<sup>16</sup>: o regime simplificado ou a contabilidade<sup>17</sup>. O sistema consagra, assim, o regime simplificado como regra, sendo opcional o regime da contabilidade organizada<sup>18</sup>. Por sua vez, o artigo 31.º do CIRS define as regras para a determinação do rendimento tributável neste regime.

## **2.2. Âmbito de Aplicação**

Conforme o n.º 2 do artigo 28.º do CIRS, ficam enquadrados no regime simplificado os sujeitos passivos, nomeadamente os Empresários em Nome Individual e os Profissionais Liberais, que, no decorrer da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos de 200.000 euros<sup>19</sup>. Não obstante estarem abrangidos por este regime, a redação do n.º 3 permite a estes sujeitos passivos a opção, anualmente, pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade. No fundo, a variável que vai definir o regime de tributação é o volume de negócios do sujeito passivo (Basto, 2007).

Nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, a opção referida anteriormente mantém-se em vigor até manifestação expressa em contrário<sup>20</sup>, isto é, mediante a entrega da declaração de alterações, não sendo relevantes as variações do montante anual ilíquido enquadrável na Categoria B que vierem a ocorrer.

A cessação da aplicação do regime simplificado pode ser automática ou por opção dos titulares de rendimentos empresariais ou profissionais.

---

<sup>16</sup> Em rigor, são ainda modalidades de determinação do rendimento líquido da Categoria B o regime suscetível de aplicação quando os rendimentos resultarem de serviços prestados apenas a uma única entidade devedora; o regime aplicável aos atos isolados; e o regime relativo aos rendimentos acessórios.

<sup>17</sup> Artigo 28.º, n.º 1, do CIRS. Para mais desenvolvimentos, Morais, R. (2014). *Sobre o IRS* (3.ª ed.). Coimbra: Almedina. e Nabais, J. (2014). *Direito Fiscal* (7.ª ed.). Coimbra: Almedina.

<sup>18</sup> De facto, o regime simplificado é automaticamente aplicado 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.

<sup>19</sup> Por força da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, o montante passou de 150.000 euros para 200.000 euros. Igualmente, Ofício-Circulado n.º 20172, de 28-03-2014, da AT.

<sup>20</sup> Alteração feita pelo OE 2015, que veio eliminar a exigência anterior do período mínimo de permanência de três anos no regime optado.

A aplicação do regime simplificado cessa automaticamente quando o sujeito passivo ultrapasse em dois períodos de tributação consecutivos o montante anual ílquido de 200.000 euros ou se num único exercício exceder esse montante em 25%, passando, então, a ser tributado com base na contabilidade organizada, a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos<sup>21</sup>. Por outro lado, a aplicação do regime simplificado cessa optativamente quando o sujeito passivo exerce o direito à tributação segundo o regime de contabilidade organizada. O exercício deste direito<sup>22</sup> só é legalmente aceite se for formulado pelo sujeito passivo no primeiro ano de atividade, verificados os demais pressupostos, ou se se registar qualquer alteração no rendimento anual tributável e, estando enquadrado no regime simplificado, o sujeito passivo pretenda ser tributado conforme as regras da contabilidade organizada.

Segundo o n.º 10 do artigo 28.º do CIRS, no primeiro ano de atividade, o sujeito passivo deverá estimar um valor anual de rendimentos e, caso seja inferior ao montante referido no n.º 2 do mesmo artigo, este poderá ficar enquadrado no regime simplificado. Nos exercícios subsequentes, a determinação dos rendimentos ocorre em função do montante anual ílquido de rendimentos do período de tributação anterior.

### **2.3. Determinação da Matéria Coletável**

Em IRS, o regime simplificado de tributação, previsto no artigo 31.º do CIRS, consiste num método de apuramento do rendimento líquido da Categoria B. Ao abrigo deste normativo, o rendimento tributável corresponde ao resultado da aplicação dos coeficientes para os vários tipos de rendimentos.

Estes coeficientes foram sendo alterados continuamente, sendo que o seu número cresceu, exponencialmente, com as alterações introduzidas na legislação.

O elenco atual de coeficientes aplicável para a determinação do rendimento líquido da categoria B é o seguinte:

---

<sup>21</sup> Artigo 28.º, n.º 6, do CIRS.

<sup>22</sup> De acordo com o n.º 4 do artigo 28.º do CIRS, a opção de transitar do regime simplificado para o regime de contabilidade deve ser efetuada na declaração de início de atividade ou através da entrega da declaração de alterações, até ao final do mês de março, com efeitos a 1 de janeiro do ano em que é entregue.

- “a) 0,15 às vendas de mercadorias e produtos, bem como às prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares, com exceção daquelas que se desenvolvam no âmbito da atividade de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento;*
- b) 0,75 aos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º;*
- c) 0,35 aos rendimentos de prestações de serviços não previstos nas alíneas anteriores;*
- d) 0,95 aos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, aos rendimentos de capitais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, ao resultado positivo de rendimentos prediais, ao saldo positivo das mais e menos-valias e aos restantes incrementos patrimoniais;*
- e) 0,30 aos subsídios ou subvenções não destinados à exploração;*
- f) 0,10 aos subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da Categoria B não previstos nas alíneas anteriores;*
- g) 1 aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efetuadas a:*
- i) Sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, de que o sujeito passivo seja sócio; ou*
- ii) Sociedades nas quais, durante mais de 183 dias do período de tributação:*
- 1) O sujeito passivo detenha, direta ou indiretamente, pelo menos 5% das respetivas partes de capital ou direitos de voto;*
- 2) O sujeito passivo, o cônjuge ou unido de facto e os ascendentes e descendentes destes detenham no seu conjunto, direta ou indiretamente, pelo menos 25% das respetivas partes de capital ou direitos de voto.*
- h) 0,50 aos rendimentos da exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento, localizados em área de contenção.”<sup>23</sup>*

A introdução do IRS, pela reforma de 1988/89<sup>24</sup>, representou uma das mudanças mais promissoras do sistema fiscal português. Cunha (1996a, p. 21) caracterizava esta reforma

---

<sup>23</sup> Artigo 31.º, n.º 1, do CIRS.

<sup>24</sup> Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

como “um passo em frente, (...), nas estruturas fiscais do País”, frisando que “o modelo inovador da reforma é o modelo das pessoas singulares, é o modelo do IRS.”.

Com o decurso do tempo, revelaram-se aspetos menos positivos daquela reforma. Verificou-se uma insuficiência de algumas das soluções previstas e um insatisfatório funcionamento da fiscalização e do cumprimento pelos sujeitos passivos das suas obrigações, resultado da falta de instrumentos jurídicos e operacionais à disposição da Administração Fiscal.

Tendo em vista o desenvolvimento de medidas a tomar no domínio fiscal e de combate à fraude e evasão fiscais, o XVI Governo Constitucional criou, através do Despacho n.º 3140/2000, de 9 de fevereiro, a Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI). De entre os seus principais contributos, veio a resultar a proposta de alteração do CIRS, aprovada pela Lei n.º 30–G/2000, de 29 de dezembro. O propósito reformador desta lei estendeu-se a várias áreas da fiscalidade, visando a equidade e justiça tributárias, bem como a diminuição das taxas de tributação incidentes sobre os rendimentos de trabalho.

No âmbito da tributação do rendimento das pessoas singulares, a alteração de maior relevo na sua estrutura foi a fusão numa única categoria dos rendimentos que se distribuíam pelas categorias B (rendimentos de trabalho independente), C (rendimentos comerciais e industriais) e D (rendimentos agrícolas). A este respeito, Basto (2007, pp. 153-154) afirmava que

*“O tratamento diferenciado das profissões livres relativamente às actividades empresariais era de algum modo uma tradição da fiscalidade portuguesa. Já na reforma dos anos 60, e mesmo antes, os rendimentos respectivos eram tributados por dois impostos diferentes: o «Imposto Profissional» e a «Contribuição Industrial». E aquando da criação, no final da década de oitenta, do imposto único sobre o rendimento das pessoas singulares – o IRS – os rendimentos dos profissionais livres e os dos empresários em nome individual constituíram duas categorias de rendimentos diferentes: a categoria B, para os rendimentos do trabalho independente e a categoria C para os rendimentos comerciais e industriais. A fusão determinou assim que, pela primeira vez na história fiscal portuguesa, as actividades profissionais independentes (médicos, advogados, engenheiros, consultores...) passassem a ser consideradas no mesmo plano das actividades comerciais e industriais exercidas por pessoas singulares.”*

Não obstante a unificação destes rendimentos numa nova categoria, verificou-se a necessidade de separar entre rendimentos empresariais e profissionais. Esta delimitação tem origem nas suas distintas repercussões fiscais. Veja-se, por exemplo, relativamente às retenções na fonte. Por regra, estão sujeitos a esta forma de pagamento de imposto os rendimentos profissionais previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS.

Na prossecução da reforma, a criação do regime simplificado de tributação deveu-se ao facto de os sujeitos passivos das antigas categorias apresentarem rendimentos significativamente inferiores, quando comparados com o valor correspondente ao dos trabalhadores por conta de outrem, evidenciando, assim, uma elevada evasão fiscal (Fernandes & Moura, 2008). Neste sentido, Moura e Fernandes (2000, p. 32) identificavam que

*“(…) um regime simplificado de tributação pode e deve ser empregue como aproximação ao rendimento ou ao imposto derivado de atividades empresariais de pequena dimensão, de forma ponderada e judiciosa, alargando a base tributável, aumentando o número de contribuintes efetivos, reduzindo a evasão fiscal.”*

O regime simplificado<sup>25</sup> veio, desta forma, possibilitar a dispensa da contabilidade organizada<sup>26</sup>, consagrando a tributação dos rendimentos com referência a indicadores objetivos de base técnico-científica para os diferentes setores da atividade económica.

Nos termos do artigo 31.<sup>o27,28</sup>, ficavam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos titulares de rendimentos empresariais e profissionais que, no período anterior,

---

<sup>25</sup> Ver Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009).

<sup>26</sup> A generalidade destes sujeitos passivos não possuía contabilidade organizada.

<sup>27</sup> Redação dada pela Lei n.º 30–G/2000, de 29 de dezembro.

<sup>28</sup> Revisão do artigo 31.º pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho. A redação é a seguinte:  
“1 - A determinação do rendimento colectável resulta da aplicação de indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da actividade económica.  
2 - Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua ausência, o rendimento colectável é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,65 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção, com o montante mínimo igual a metade do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado.

não tivessem ultrapassado o montante máximo de vendas de 30.000.000\$00, ficando excluídos deste regime entidades sujeitas a regimes fiscais especiais ou que, por exigência legal, se encontrassem obrigados a manter contabilidade organizada. A determinação do rendimento coletável resultava da aplicação dos tais indicadores objetivos de base técnico-científica. Até à sua publicação pelo Ministro das Finanças, o rendimento coletável seria o resultado da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e produtos, e do coeficiente de 0,65 ao valor dos restantes rendimentos desta categoria.

A primeira alteração, em sede de Orçamento do Estado (OE), surgiu com a Lei n.º 109-B/01, de 27 de dezembro<sup>29</sup>, a qual passou a incluir, no então artigo 31.º, a aplicação do fator de 0.20 aos subsídios destinados à exploração. Foi, ainda, aditado pela referida lei, para efeitos de tributação, o fracionamento, durante cinco exercícios, dos subsídios e subvenções não destinados à exploração.

Posteriormente, o OE 2003<sup>30</sup> passou a prever o valor mínimo de 3125 euros de rendimento tributável e aditou a referência das quotas mínimas de depreciação<sup>31</sup>, para efeitos do cálculo das mais-valias referidas na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º do CIRS.

---

3 - O rendimento colectável é objecto de englobamento e tributado nos termos gerais.

4 - Em lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças são determinados os indicadores a que se refere o n.º 1 e, na ausência daqueles indicadores, são estabelecidos, pela mesma forma, critérios técnicos que, ponderando a importância relativa de concretas componentes dos custos das várias actividades empresariais e profissionais, permitam proceder à correcta subsunção dos proveitos de tais actividades às qualificações contabilísticas relevantes para a fixação do coeficiente aplicável nos termos do n.º 2.

5 - Para os efeitos do disposto no n.º 2, aplica-se às actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas o coeficiente de 0,20.

6 - Aos rendimentos da categoria B obtidos por quem aufera rendimentos de outras categorias objecto de englobamento, que não ultrapassem metade do valor dos restantes rendimentos brutos englobados do próprio ou do agregado, são aplicáveis as regras de determinação do rendimento previstas no artigo 30.º desde que, no respectivo ano, não ultrapassem qualquer um dos seguintes limites:

a) Metade do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, tratando-se dos rendimentos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 3.º e outros rendimentos referidos nas alíneas a) a g) do n.º 2 do mesmo artigo;

b) O valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, tratando-se de vendas, isoladamente ou em conjunto com os rendimentos referidos na alínea anterior.”.

<sup>29</sup> OE 2002.

<sup>30</sup> Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro.

<sup>31</sup> Redação alterada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, que passou a prever o seguinte: “9 - Para efeitos do cálculo das mais-valias referidas na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º, são utilizadas as quotas mínimas de amortização, calculadas sobre o valor definitivo, se superior, considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.”.

No ano de 2006, com a entrada em vigor da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro<sup>32</sup>, foi alterado o n.º 2 do artigo 31.º do CIRS, passando a estatuir que o rendimento coletável resultante da aplicação dos coeficientes seria no mínimo igual a metade do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado.

A partir de 2007, o OE<sup>33</sup> alterou, novamente, o normativo anterior. A nova redação estabelecia que o rendimento tributável era obtido adicionando aos rendimentos de prestações de serviços efetuadas a sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, o montante que resultasse da aplicação do coeficiente de 0.20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos, e do novo coeficiente de 0.70 aos restantes rendimentos desta categoria.

Mais recentemente, por força da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (OE 2013), o coeficiente aplicável aos restantes rendimentos referidos no n.º 2 do artigo 31.º do CIRS, à data em vigor, aumentou para 0.75.

Após a aprovação do OE 2014, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, ocorreu uma reestruturação dos coeficientes aplicáveis, passando de dois para cinco coeficientes.

Não obstante as alterações ocorridas, a Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, veio introduzir mudanças significativas no âmbito da aplicação do artigo 31.º do CIRS.

Ora, do ponto de vista da norma, depreende-se, de imediato, a utilização definitiva dos coeficientes, através da eliminação dos indicadores objetivos de base técnico-científica. À luz do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, nos termos da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, a determinação do rendimento tributável efetuava-se com base em coeficientes, até que os indicadores de base técnico-científica definidos para os vários setores de atividade fossem publicados. Com a nova redação, essa dependência foi extinta, aplicando-se, integralmente, os coeficientes previstos para as várias atividades.

Relativamente às atividades constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS, constata-se a introdução do termo “especificamente” na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º

---

<sup>32</sup> OE 2006.

<sup>33</sup> Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro.

do CIRS. Esta alteração torna-se, assim, importante<sup>34</sup> para balizar o enquadramento fiscal das atividades<sup>35</sup>.

Neste sentido, encontram-se abrangidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS os rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de atividades enquadradas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do mesmo Código, independentemente de a atividade estar classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados na tabela de atividades aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto<sup>36</sup>. Será aplicado o coeficiente de 0.75 às prestações de serviços de atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS. Este normativo não inclui o código “1519 - Outros prestadores de serviços”, visto não evidenciar uma atividade profissional específica. Aos rendimentos provenientes de atividades enquadráveis no código “1519 - Outros prestadores de serviços” e demais prestações de serviços de atividades profissionais não previstas na referida tabela<sup>37</sup>, aplica-se o coeficiente de 0.35, conforme emana do artigo 31.º, n.º 1, alínea c), do CIRS.<sup>38</sup>

No que respeita aos atos isolados, é sempre dispensável a tributação pelo regime da contabilidade organizada. O rendimento tributável é apurado nos termos seguintes: aplicam-se os coeficientes do regime simplificado, quando o rendimento anual ilíquido for inferior ou igual a 200.000 euros; e, no caso de ser superior, aplicam-se as regras do regime da contabilidade organizada<sup>39</sup>. Aos rendimentos provenientes de atos que não

---

<sup>34</sup> Contudo, apesar desta consolidação, verificam-se, igualmente, situações de litigância entre a AT e os sujeitos passivos, como se poderá analisar, mais para a frente, no escrutínio da jurisprudência.

<sup>35</sup> Embora a lei preveja que o elemento literal não é fator absoluto de apreciação normativa. Nos termos do n.º 1 do artigo 11.º da LGT, “Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.”. Por seu lado, o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil (CC) prevê que “A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.”.

<sup>36</sup> Circular n.º 5/2014, de 20-03-2014, da AT.

<sup>37</sup> Incluindo as que constam da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS.

<sup>38</sup> Circular n.º 2/2016, de 06-05-2016, da AT.

<sup>39</sup> Artigo 30.º do CIRS.

resultem de uma prática reiterada, referidos nas alíneas h) e i) do n.º 2 do artigo 3.º do CIRS, são aplicados os coeficientes de 0.75 ou 0.35 em função da natureza da prestação de serviço.

A atividade de arrendamento foi aditada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, na qual os sujeitos passivos podem optar pela tributação dos rendimentos prediais nos termos da Categoria B. Esta opção, com a consequente abertura da atividade de arrendamento, pressupõe a afetação da totalidade dos imóveis do arrendamento à atividade do sujeito passivo, pelo que no momento da afetação e numa situação de desafetação ou transmissão a favor de terceiro haverá lugar à tributação de rendimentos das Categorias G e B, respetivamente, na última operação, como prevê a alínea b) do n.º 3 do artigo 10.º do CIRS. O rendimento tributável dos sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado obtém-se pela aplicação do coeficiente de 0.95<sup>40</sup> sobre o resultado positivo dos rendimentos prediais, que corresponde ao rendimento líquido da categoria F, apurado nos termos do artigo 41.º do CIRS, em conformidade com o n.º 4 do artigo 31.º do mesmo Código<sup>41</sup>.

Todavia, na esfera dos rendimentos prediais, existem atividades específicas que podem suscitar algumas dúvidas, como é o caso do alojamento local. Assim, torna-se imperativo identificar quem é o proprietário do estabelecimento e o titular da exploração, podendo surgir três situações, com os seguintes enquadramentos fiscais: o proprietário do estabelecimento é o próprio titular da exploração: os rendimentos do proprietário/titular da exploração são tributados na Categoria B; o proprietário do estabelecimento é diferente do titular da exploração: os rendimentos do proprietário são tributados nos termos da Categoria F salvo opção pela Categoria B. O titular da exploração é tributado segundo a Categoria B; e, por fim, o proprietário do estabelecimento é, inicialmente, titular da exploração e cede a exploração a outro titular: o cedente, proprietário e titular da

---

<sup>40</sup> Este coeficiente também é aplicável ao saldo positivo das mais e menos-valias e restantes incrementos patrimoniais. São calculadas utilizando as quotas mínimas de amortização (taxas iguais a metade das fixadas no artigo 5.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro) e não se aplica o coeficiente de desvalorização da moeda. Assim, no caso das mais-valias, apenas se pode considerar existirem rendimentos tributáveis relativamente às operações praticadas em que a diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos inerentes, e o valor de aquisição do bem, deduzido das amortizações legalmente previstas, seja positiva.

<sup>41</sup> Ofício-Circulado n.º 20180, de 19-08-2015, da AT.

exploração inicial, e o cessionário (titular da exploração) são ambos tributados na Categoria B.

Neste sentido, a redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, veio introduzir alterações nesta matéria. Até então, quaisquer rendimentos provenientes de prestações de serviços de alojamento local eram integrados na alínea a) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, sendo aplicável o coeficiente de 0.15. Com esta alteração, os rendimentos provenientes da atividade de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento são aí excecionados, estando agora incluídos nas prestações de serviços previstas na alínea c) da mesma norma, às quais é aplicável o coeficiente de 0.35<sup>42</sup>. Importa referir, por último, no que respeita ao alojamento local, o aditamento da alínea h) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprova o OE 2020, a qual prevê que é aplicável o fator de 0.50 aos rendimentos da exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento, localizados em área de contenção. Isto significa que a parcela de rendimento dos alojamentos locais situados em zonas de contenção sujeita a imposto vai passar a ser considerada em 50% em vez de 35%. Segundo o Governo, parte da receita deste agravamento fiscal destina-se a ser consignada ao Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana (IHRU).

Relativamente aos subsídios ou subvenções não destinados à exploração, para efeitos de aplicação do coeficiente de 0.35, a partir do ano de recebimento, o mesmo é considerado, em frações iguais, durante o período de cinco anos. Cessando o regime simplificado durante o referido período, as frações dos subsídios não tributadas serão imputadas ao último exercício em que vigore aquele regime<sup>43</sup>. Já os subsídios destinados à exploração, isto é, “verbas concedidas à empresa com a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não ofereça dúvidas”<sup>44</sup>, são considerados em 10% à luz do consagrado na alínea f) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS.

---

<sup>42</sup> Este aumento da tributação é justificado pelo legislador como um necessário ajuste na tributação das atividades de alojamento local e nas atividades de arrendamento tradicional. Contudo, este agravamento é visto por muitos como um aumento da receita fiscal a favor do Estado, uma vez que a atividade de alojamento local tem assumido uma trajetória de forte crescimento nos últimos anos.

<sup>43</sup> Artigo 31.º, n.ºs 5 e 8, do CIRS.

<sup>44</sup> Decreto-Lei n.º 408/89, de 21 de novembro.

No âmbito da tributação dos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efetuadas pelo sócio a sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), ou dos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efetuadas a uma sociedade na qual, durante mais de 183 dias do período de tributação, das respetivas partes de capital ou direitos de voto: o sujeito passivo detenha, direta ou indiretamente, pelo menos 5%, ou o sujeito passivo ou unido de facto e os ascendentes e descendentes destes detenham no seu conjunto, direta ou indiretamente, pelo menos 25%, é aplicável o coeficiente de 1<sup>45</sup> 46.

Conforme disposto nos n.ºs 10 e 11 do artigo 31.º do CIRS, os coeficientes previstos nas alíneas b), c) e f) do n.º 1 deste preceito são reduzidos em 50% e 25% nos períodos do início de atividade e seguinte, respetivamente, com a condição de que o sujeito passivo não aufera rendimentos das categorias A ou H. Todavia, caso o sujeito passivo proceda à cessação da atividade num período inferior a cinco anos, não terá direito à redução dos coeficientes.

## **2.4. Deduções**

A essência do regime simplificado de tributação pressupõe que os gastos não sejam considerados para determinar o rendimento tributável, uma vez que, nos termos do artigo 31.º do CIRS, o rendimento líquido obtém-se, em regra, mediante a aplicação de um coeficiente a uma determinada atividade. Acresce que os sujeitos passivos que obtenham rendimentos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, após a aplicação dos respetivos coeficientes e até à concorrência do rendimento líquido, podem deduzir as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social, na parte em que ultrapassem 10% dos rendimentos brutos, desde que conexas com as atividades em causa e estes valores não tenham sido deduzidos a qualquer outro título<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> Circular n.º 5/2014, de 20-03-2014, da AT.

<sup>46</sup> Redação introduzida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

<sup>47</sup> Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto.

A Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprovou o OE 2018, contribuiu com alterações significativas para o artigo 31.º do CIRS.

A partir de 2018, a dedução que resulta da aplicação dos coeficientes de 0.75 e de 0.35 passa a estar condicionada à verificação de despesas efetivamente suportadas. Ao rendimento coletável apurado nos termos do artigo 31.º do CIRS, acresce a diferença positiva entre 15% do rendimento bruto das prestações de serviços previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 e o somatório dos seguintes valores<sup>48</sup>:

*“a) Montante de dedução específica previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 25.º ou, quando superior, os montantes comprovadamente suportados com contribuições obrigatórias para regimes de proteção social, conexas com as atividades em causa, que não sejam dedutíveis nos termos do n.º 2;*

*b) Despesas com pessoal e encargos a título de remunerações, ordenados ou salários, comunicados pelo sujeito passivo à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º;*

*c) Rendas de imóveis afetas à atividade empresarial ou profissional que constem de faturas e outros documentos, comunicados à Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 78.º-E;*

*d) 1,5% do valor patrimonial tributário dos imóveis afetos à atividade empresarial ou profissional ou, quanto aos imóveis afetos a atividades hoteleiras ou de alojamento local, 4% do respetivo valor patrimonial tributário, de que o sujeito passivo seja o proprietário, usufrutuário ou superficiário;*

*e) Outras despesas com a aquisição de bens e prestações de serviços relacionadas com a atividade, que constem de faturas comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, ou emitidas no Portal das Finanças, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 115.º, designadamente despesas com materiais de consumo corrente, eletricidade, água, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, rendas de locação financeira, quotizações para ordens e outras organizações representativas de categorias profissionais respeitantes ao sujeito passivo, deslocações, viagens e estadas do sujeito passivo e dos seus empregados;*

---

<sup>48</sup> Aditado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

*f) Importações ou aquisições intracomunitárias de bens e serviços relacionados com a atividade.”<sup>49</sup>*

Acresce que, conforme o n.º 14 do artigo 31.º do CIRS, quando afetos parcialmente à atividade, as despesas e encargos mencionados nas alíneas c), d) e e) serão considerados em 25%.

Para efeitos da afetação à atividade empresarial ou profissional, o sujeito passivo deve obedecer a um conjunto de identificações<sup>50</sup>, nomeadamente:

*“a) As faturas e outros documentos referidos nas alíneas c) e e) do n.º 13, que titulam despesas e encargos relacionados exclusiva ou parcialmente com a sua atividade empresarial ou profissional, através do Portal das Finanças, sendo aplicável com as necessárias adaptações o disposto nos n.ºs 2 a 8 do artigo 78.º-B;*

*b) Os imóveis afetos exclusiva ou parcialmente à sua atividade empresarial ou profissional e, de entre estas, a afetação a atividades hoteleiras ou de alojamento local, através do Portal das Finanças;*

*c) As importações e aquisições intracomunitárias de bens efetuadas, específica e exclusivamente, no âmbito da sua atividade empresarial ou profissional são indicadas na declaração de rendimentos prevista no artigo 57.º.”*

Segundo o n.º 12 do artigo 31.º do CIRS, são também dedutíveis ao resultado fiscal, após a aplicação dos coeficientes e até à concorrência do rendimento líquido da categoria B, os seguros de doença, acidentes pessoais e de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma de validez, desde que relacionados com profissões de desgaste rápido e não tenham sido deduzidos a qualquer outro título. Esta dedução também é aplicável ao regime de contabilidade<sup>51</sup>.

Outra dedução permitida é a respeitante aos prejuízos fiscais. Assim, ao nível do n.º 4 do artigo 55.º do CIRS, foi estabelecido um regime especial para o tratamento do rendimento

---

<sup>49</sup> Artigo 31.º, n.º 13, do CIRS.

<sup>50</sup> Artigo 31.º, n.º 15, do CIRS.

<sup>51</sup> Artigo 32.º-A do CIRS.

líquido negativo, do qual decorre que os sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado de tributação podem deduzir ao rendimento tributável os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores àquele em que se iniciar a aplicação do regime<sup>52</sup>.

## **2.5. Taxas**

A opção constitucional por um imposto de tipo progressivo surge associada à perceção genérica, formada em meados do século XIX, nos sistemas fiscais de países mais desenvolvidos, de que este é o melhor modelo que concretiza os valores de justiça e igualdade tributárias.

Deste modo, a progressividade como a única solução verdadeiramente capaz de concretizar a igualdade de sacrifício entre os contribuintes (Vasques, 2005), foi revelada na CRP, por via do seu artigo 104.º, que estabelece que o imposto pessoal sobre o rendimento deve ser progressivo<sup>53</sup>.

Dito isto, as taxas progressivas a aplicar no regime simplificado são as previstas no n.º 1 do artigo 68.º do CIRS. Decorre do n.º 2 do mesmo artigo que, se o rendimento tributável for inferior a 7.091 euros, o imposto corresponderá ao respetivo valor multiplicado pela taxa de 14,5%. Por sua vez, quando superior, este terá que ser dividido em duas partes: uma, igual ao limite do maior dos escalões que nele couber, à qual se aplica a taxa média da coluna (B) correspondente a esse escalão; outra, igual ao excedente, a que se aplica a taxa normal da coluna (A) respeitante ao escalão imediatamente superior.

Para além das taxas gerais, existe uma taxa adicional de solidariedade<sup>54</sup>, aplicada aos rendimentos coletáveis superiores a 80.000 euros. O n.º 2 do referido normativo prevê que, quando superior a 250.000 euros, o rendimento coletável é fracionado em duas

---

<sup>52</sup> Esta dedução só pode ser reportada, de harmonia com a parte aplicável do artigo 52.º do CIRC, aos 12 anos seguintes àquele a que respeita.

<sup>53</sup> O imposto progressivo pode ser de várias espécies: por dedução, por classes ou por escalões (sendo o IRS desta última espécie). Sobre estas distinções, ver Franco, A. (2012). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Almedina.

<sup>54</sup> Artigo 68.º-A, n.º 1, do CIRS.

partes: a primeira, no valor de 170.000 euros, à qual é aplicada a taxa de 2,5%; a segunda, igual ao rendimento que exceda os 250.000 euros, sendo-lhe aplicada a taxa de 5%.

## **2.6. Taxas de Tributações Autónomas**

A reforma fiscal de 2001, através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, trouxe consigo significativas alterações na tributação de despesas incorridas pelos sujeitos passivos.

A Tributação Autónoma reside na sujeição à tributação de determinadas despesas, que, ainda que aceites para a formação do lucro tributável, não decorram, de forma clara, da sua atividade normal, ou que, mesmo que decorram, a sua utilização não é exclusiva na prossecução dessa mesma atividade.

Com este tipo de tributação, o legislador procurou, por um lado, incentivar os sujeitos passivos a deixarem de incorrer em gastos, suscetíveis de desvio para consumo privado, que afetem negativamente a receita fiscal (no caso do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)); e, por outro lado, evitar que as despesas suportadas a este título revestissem formas de rendimento não sujeitas a IRS.

A este propósito, Sanches (2007, p. 407) afirmava que

*“Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de interseção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros.”*

No mesmo sentido, Morais (2016, p. 172) identificava que a tributação autónoma visa

*“Evitar, anulando ou atenuando a vantagem fiscal daí resultante, que, através dessas despesas, o sujeito passivo utilize, para fins não empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis; ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que, normalmente, seriam por estes devidos.”*

No âmbito do regime simplificado, apenas parte das despesas do sujeito passivo são objeto desta tributação.

As taxas de tributação autónomas encontram-se previstas no artigo 73.º, n.ºs 1 e 6, do CIRS e aplicam-se às despesas não documentadas e importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes nos chamados paraísos fiscais, salvo se for feita prova de que se trata de operações efetivamente realizadas, sem carácter anormal ou com um montante exagerado.

## **2.7. Retenções na Fonte e Pagamentos por Conta**

Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado encontram-se dispensados de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos:

- a) Com exceção das comissões de intermediação na celebração de contratos, os titulares destes rendimentos que estimem auferir um valor anual inferior a 12.500 euros;
- b) As importâncias derivadas do reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta do cliente ou o reembolso de despesas de deslocação e estada, devidamente documentadas, correspondentes a serviços prestados por terceiros e que sejam imputáveis a determinado cliente<sup>55</sup>;
- c) Os rendimentos empresariais ou profissionais referidos nas alíneas c), d) e), f) e h) do n.º 2 do artigo 3.º.

A dispensa de retenção prevista nas alíneas a) e b) é facultativa<sup>56</sup>.

Em contrapartida, a titularidade de rendimentos da Categoria B determina, nos termos do n.º 1 do artigo 102.º do CIRS, a obrigatoriedade de os sujeitos passivos efetuarem três

---

<sup>55</sup> Como exemplo, ver Informação Vinculativa proferida no Processo n.º 1772/2017, de 18-07-2017, da AT.

<sup>56</sup> Artigo 101.º-B, n.º 1, do CIRS.

pagamentos por conta devido a final, até ao dia 20 de cada um dos meses de julho, setembro e dezembro.

## **2.8. Obrigações Acessórias**

De acordo com o n.º 1 do artigo 117.º do CIRS<sup>57</sup>, *a contrário*, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado não estão obrigados a dispor de contabilidade organizada.

Dentro das obrigações declarativas<sup>58</sup> em sede de IRS, destacam-se as seguintes para os titulares de rendimentos da Categoria B:

- a) Desde logo, e em primeiro lugar, a declaração de início, de alterações (no prazo de 15 dias a contar da data da alteração) e de cessação de atividade (no prazo de 30 dias a contar da data da cessação), a apresentar, em impresso de modelo oficial, no serviço de finanças do domicílio fiscal. As declarações de início, alteração e cessação de atividade podem ser enviadas por transmissão eletrónica de dados<sup>59</sup>.
- b) Os sujeitos passivos titulares de rendimentos empresariais e profissionais são obrigados a passar fatura, recibo ou fatura-recibo de todas as importâncias recebidas, pelas transmissões de bens ou prestações de serviços referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 3.º, bem como dos rendimentos indicados na alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo; ou a emitir fatura nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações e a emitir documento de quitação das importâncias recebidas<sup>60</sup>.

---

<sup>57</sup> Sob a epígrafe “Obrigações contabilísticas”.

<sup>58</sup> Com o Decreto-Lei n.º 55/2000, de 14 de abril, procedeu-se à separação entre as obrigações declarativas para efeitos de liquidação dos impostos, isto é, as declarações de rendimentos, e as obrigações declarativas para efeitos de controlo fiscal, respeitantes, sobretudo, a operações efetuadas com terceiros.

<sup>59</sup> Artigo 112.º do CIRS.

<sup>60</sup> Artigo 115.º, n.º 1, do CIRS.

- c) Efetuar os registos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 50.º do CIVA e registar, separadamente, os valores relacionados com reembolsos de despesas efetuadas em nome e por conta do cliente, as quais, quando devidamente documentadas, não influenciam a determinação do rendimento. Ficam dispensados desta obrigação os sujeitos passivos que pratiquem atos isolados.<sup>61</sup>
- d) Além das anteriores, importa referir a declaração periódica de rendimentos, a apresentar em qualquer serviço de finanças ou outros locais em suporte de papel ou por transmissão eletrónica de dados, no período de 1 de abril a 31 de maio<sup>62</sup>.
- e) Também relevante é a declaração de substituição, presente no artigo 59.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributários (CPPT), a apresentar nos 30 dias imediatos à ocorrência de factos que impliquem a alteração dos rendimentos declarados em IRS<sup>63</sup>.
- f) Por último, e não menos importante, os sujeitos passivos abrangidos pelo IRS devem apresentar, quando solicitado pela AT, todos os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e de outros factos referidos nas declarações<sup>64</sup>.

O incumprimento das obrigações assinaladas está sancionado nos artigos 113.º, 116.º, 117.º, 118.º, 119.º e 123.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)<sup>65</sup>.

## **2.9. Notas Conclusivas**

A análise da importância dos Empresários em Nome Individual e dos Profissionais Liberais no contexto nacional e a conveniência de lhes conferir um regime simplificado de tributação levou ao estudo desse mesmo regime.

---

<sup>61</sup> Artigo 116.º, n.ºs 1 e 5, do CIRS.

<sup>62</sup> Artigos 57.º, 60.º e 61.º do CIRS.

<sup>63</sup> *Idem*.

<sup>64</sup> Artigo 128.º do CIRS.

<sup>65</sup> O legislador prevê o sancionamento da violação de deveres acessórios, com vista a impelir os sujeitos passivos para a necessidade e a obrigatoriedade no cumprimento de tais normas.

Tal tarefa permitiu a identificação de uma área de interesse de investigação: a aplicação de coeficientes no regime simplificado de tributação em sede de IRS. É o que se desenvolve no próximo capítulo.

## **PARTE II – ANÁLISE JURISPRUDENCIAL**

### **3. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO**

#### **3.1. Metodologia de Investigação**

A investigação científica é um processo que permite o desenvolvimento de teorias, procurando dar respostas a um conjunto de questões formuladas, tendo por base os objetivos estabelecidos e a metodologia pretendida.

A metodologia abrange um conjunto de métodos e técnicas que orientam a elaboração do processo de investigação científica (Fortin, 2009). Enquanto que os métodos de investigação quantitativos têm por base a medição objetiva e a quantificação dos resultados, tanto na coleta como no tratamento das informações, os métodos de investigação qualitativos caracterizam-se pela descrição e análise detalhada de determinado problema, não pretendendo, por regra, quantificar (Richardson, 1989).

Tendo como objetivo providenciar os fundamentos dos tribunais para a clarificação do coeficiente aplicável a cada rendimento, a utilização de métodos qualitativos de investigação afigura-se como a ferramenta mais adequada. O uso destes métodos encontra-se frequentemente associado ao estudo de caso.

Para Dooley (2002, pp. 343-344), o estudo de caso como estratégia de investigação, na sua essência, parece herdar as características da investigação qualitativa. Para além da vantagem associada à sua aplicabilidade no contexto da vida real, o autor refere, ainda, que

*“Os investigadores de várias disciplinas usam o método de investigação do estudo de caso para desenvolver teoria, para produzir nova teoria, para contestar ou desafiar teoria, para explicar uma situação, para estabelecer uma base de aplicação de soluções para situações, para explorar, ou para descrever um objecto ou fenómeno.”*

É através da análise jurisprudencial que se pretende dar resposta à questão da presente investigação. Esta metodologia vai ao encontro do pretendido pelo estudo, visto que possui a vantagem de a informação estar disponível para o público, não sendo necessária

autorização para a sua consulta, eliminando, desde logo, uma das barreiras mais comuns no âmbito dos trabalhos académicos.

As matérias fiscais são, por natureza, fortemente suscetíveis de litigância, culminando, muitas vezes, na impugnação judicial dos atos deliberados.

Procurando a clarificação de situações relacionadas com a aplicação do regime simplificado de determinação da matéria coletável, em sede de IRS, a jurisprudência tem assumido um papel relevante, dadas as frequentes tomadas de posições divergentes entre a AT e os sujeitos passivos.

A correta aplicabilidade das normas é, desta forma, aferida pela jurisprudência, permitindo o escrutínio de várias questões sensíveis relacionadas com a sua substância. Trata-se de uma importante fonte de informação para a AT e, por outro lado, um meio essencial à disposição dos contribuintes, que, permitindo conhecer a posição da AT e dos tribunais, possibilita a redução de custos do sistema.

### **3.1.1. Hipótese de Investigação.**

O presente estudo incide sobre a temática da aplicação de coeficientes, no contexto do regime simplificado de tributação, em sede de IRS, com vista a analisar as posições dos tribunais sobre esta matéria.

Procura-se, assim, dar resposta à seguinte questão:

No âmbito do regime simplificado de tributação dos rendimentos empresariais e profissionais, em sede de IRS, quais os esclarecimentos dos tribunais relativamente à aplicação de coeficientes?

### **3.1.2. Definição da Amostra**

É através do recurso aos acórdãos emanados pelo CAAD que se procura dar resposta à questão formulada, versando a análise, sobretudo, na matéria de direito invocada pelo mesmo.

O sujeito passivo dispõe de vários meios de defesa, caso não concorde com uma liquidação de imposto por parte da AT. Um deles é o recurso a tribunal arbitral. O pedido

da sua constituição é feito nos termos do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2001, de 20 de janeiro.

O CAAD é um centro de arbitragem institucionalizada e especializada, criado pelo Despacho n.º 5097/2009, de 27 de janeiro, do Secretário de Estado da Justiça, alterado pelo Despacho n.º 5880/2018, de 1 de junho, da Secretária de Estado da Justiça. Tem como principal função a resolução de litígios nas áreas administrativa e tributária.

Na área administrativa, a competência dos tribunais arbitrais do CAAD reside no julgamento de litígios de matérias jurídico-administrativas, envolvendo entidades que estejam ou não pré-vinculadas a esta entidade.

Na área tributária, o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, possibilita ao CAAD a resolução de litígios que versem sobre a apreciação da legalidade de atos tributários.

Para a análise jurisprudencial, recorreu-se à base de dados do CAAD para identificar os acórdãos que preenchessem os requisitos pertinentes para a investigação, desde o ano 2017 a 2019. Foram selecionados cinco acórdãos.

A escolha dos acórdãos permite averiguar os esclarecimentos dos tribunais nesta matéria e concede, por via das suas conclusões, uma posição preventiva e clarificadora para outros casos próximos ou semelhantes.

## **4. ACÓRDÃOS DO CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA**

É neste ponto que se procederá à análise jurisprudencial do tema da presente investigação, procurando fornecer o entendimento dos tribunais relativamente à aplicação de coeficientes no regime simplificado de tributação dos rendimentos empresariais e profissionais em sede de IRS.

O objetivo não passa por detalhar cada um dos acórdãos referidos, mas incidir a análise, fundamentalmente, na matéria de direito invocada pelos tribunais, por forma a esclarecer quais os coeficientes que devem ser aplicados em situações dúbias.

### **4.1. Tabela de Atividades do Artigo 151.º do CIRS**

A tabela de atividades do artigo 151.º do CIRS foi aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, após a revogação da lista de profissões a que se referia o n.º 2 do artigo 3.º do CIRS, introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro. Assim, a nova redação do artigo 151.º do CIRS prevê a obrigatoriedade de que as atividades exercidas pelos sujeitos passivos de IRS sejam classificadas de acordo com a Classificação das Atividades Económicas Portuguesas por Ramos de Atividade, do Instituto Nacional de Estatística, ou consoante os códigos referidos na tabela de atividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Esta tabela tem sofrido algumas alterações ao longo dos anos, suscitando, por vezes, algumas dúvidas na sua interpretação, originando situações de litigância entre a AT e os sujeitos passivos.

No quadro da jurisprudência nacional, encontram-se várias decisões relativas à matéria de aplicação de coeficientes em sede de IRS, nomeadamente no que concerne às atividades que não estão especificamente previstas na referida tabela.

#### **4.1.1. Códigos de atividade**

Analisando em detalhe a referida conflituosidade, verifica-se que os tribunais procuram esclarecer, de acordo com a tabela prevista no artigo 151.º do CIRS, o código em que

deve ser classificada determinada atividade e, conseqüentemente, saber o coeficiente que lhe deve ser aplicado.

Neste âmbito, é de referir o Acórdão do CAAD de 12-12-2019, Processo n.º 137/2019-T, na qual se pretendia decidir se a atividade de administrador judicial devia ser classificada no “Código 1310 - Administrador de bens” ou no “Código 1519 - Outros prestadores de serviços”, com a aplicação do respetivo coeficiente.

Sobre esta matéria pronunciou-se o CAAD, referindo que a designação de “Administrador de bens” contempla um sentido amplo e abrangente, ou seja, refere-se a uma pessoa que tem a função de gerir determinado património, praticando todos os atos necessários para a sua conservação e desenvolvimento, administrando o resultado da sua venda, e providenciando a liquidação das dívidas da empresa. Por seu lado, o “Código 1519 - Outros prestadores de serviços” possui um carácter residual<sup>66</sup> e “(...) não se refere a actividades profissionais específicas, mas a «outros prestadores de serviços»” (Faustino, 2003, p. 101).

Segundo o tribunal,

*“O administrador da insolvência assume o controlo da massa insolvente, procede à sua administração e liquidação e, finalmente, reparte o respetivo produto final pelos credores. Havendo declaração da insolvência, em regra, passa a competir ao administrador da insolvência o poder de administrar os bens integrantes da massa insolvente.”<sup>67</sup>*

Isto significa que um Administrador Judicial ou Administrador de Insolvência, para além de monitorizar a situação do insolvente, tem o poder de administrar os seus bens, assumindo, desta forma, funções que caracterizam a categoria de “Administrador de bens”<sup>68</sup>.

---

<sup>66</sup> No mesmo sentido, Acórdão do CAAD de 31-10-2019, Processo n.º 150/2019-T.

<sup>67</sup> Acórdão do CAAD de 12-12-2019, Processo n.º 137/2019-T.

<sup>68</sup> De acordo com a Informação Vinculativa proferida no Processo n.º 3716/2008, de 28-12-2009, da AT, “o rendimento decorrente do exercício de funções de administrador de insolvência, enquadra-se na categoria B do IRS, tendo em conta a forma autónoma como a mesma é exercida não obstante a obrigatoriedade de prestação de contas ao tribunal e à Assembleia de Credores, cabe na lista de atividades a que se refere o artigo 151º do CIRS, na atividade de Administradores de bens, com o código 1310”.

Embora não conste um código que se refira especificamente ao “Administrador Judicial”, isso não significa que esta categoria não possa ser incluída no “Código 1310 - Administrador de bens”, visto não se puder ter apenas em consideração o elemento literal na sua interpretação.

Assim, o tribunal concluiu que a função de Administrador Judicial se enquadra no “Código 1310 - Administrador de bens” constante da tabela de atividades prevista no artigo 151.º do CIRS, ao qual se aplica o coeficiente de 0,75<sup>69</sup>, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS.

A atividade de árbitro de futsal também foi objeto de apreciação por parte da jurisprudência do CAAD<sup>70</sup>. O cerne da questão estava em saber se o conceito “Desportistas”, com o CAE 1323 da tabela de atividades a que se refere o artigo 151.º do CIRS, devia ser interpretado e aplicado de forma a abranger a atividade de árbitro de futsal.

O tribunal iniciou a sua fundamentação afirmando que a atividade de árbitro se enquadra tanto no conceito de “Atividade Desportiva”, constante da Classificação das Atividades Económicas, do Instituto Nacional de Estatística, como na esfera do conceito de “Desportistas” da tabela de atividades do artigo 151.º do CIRS. O conceito “Desportistas” não abarca apenas os praticantes desportivos propriamente ditos, mas também outros intervenientes desportivos que se encontrem intrinsecamente ligados à prática competitiva de uma modalidade. De facto, a arbitragem desportiva assume um papel relevante nas competições oficiais, porquanto representar os elementos que orientam e garantem a aplicação das normas desportivas, estando presentes e interagindo ativamente com os atletas, procurando satisfazer as exigências impostas pelas federações desportivas. Para tal, o exercício da atividade de árbitro desportivo encontra-se definido e estruturado pelas federações, sendo parte integrante da respetiva atividade.

---

<sup>69</sup> Em linha, Acórdão do CAAD de 19-12-2019, Processo n.º 507/2019-T.

<sup>70</sup> Acórdão do CAAD de 29-10-2019, Processo n.º 421/2019-T.

Verifica-se, assim, a premissa de que, se a arbitragem desportiva pode ser considerada uma atividade desportiva, quem a exerce pode, deste modo, ser designado como desportista. Neste sentido, reforça a seguinte redação:

*“Para efeitos de IRS, a atividade de árbitro de futsal, está enquadrada na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS e consubstancia uma prestação de serviço especificamente prevista na tabela de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, sob o código 1323 – Desportistas. Trata-se de um código abrangente que engloba, para além dos atletas, todos os agentes desportivos participantes nas atividades desportivas.”<sup>71</sup>*

Em suma, no entendimento do tribunal, a atividade de árbitro de futsal integra a tabela de atividades do artigo 151.º do CIRS, à qual é aplicável o coeficiente de 0,75 previsto no artigo 31.º, n.º 1, alínea b), do CIRS.

Em Portugal, como já referido, o tecido empresarial abarca, essencialmente, microentidades ou pequenos empresários.

Neste contexto, uma das atividades predominantes diz respeito aos salões de cabeleireiros, institutos de beleza, etc. Por se tratar de atividades em que o montante anual de rendimentos obtido é baixo, os sujeitos passivos optam, na sua maioria, pela tributação de acordo com as regras do regime simplificado em sede de IRS, beneficiando de vantagens fiscais.<sup>72</sup>

Atendendo ao Acórdão do CAAD de 23-03-2018, Processo n.º 135/2017-T, procurou-se saber qual dos coeficientes previstos no artigo 31.º do CIRS deveria ser aplicado aos rendimentos decorrentes de atividades de salões de cabeleireiro e de institutos de beleza.

No âmbito do regime simplificado de tributação dos rendimentos empresariais e profissionais, o enquadramento fiscal de uma determinada atividade tem repercussões na

---

<sup>71</sup> Informação Vinculativa proferida no Processo n.º 920/2018, de 02-05-2018, da AT.

<sup>72</sup> Refira-se que, por exemplo, conforme o n.º 1 do artigo 53.º do CIVA, “Beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, nem exercendo actividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do presente Código, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a (euro) 10 000.”. Com a aprovação do OE 2020, pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, o limite de isenção aumenta para 12.500 euros.

escolha do coeficiente para a determinação do rendimento tributável. De facto, no presente acórdão, o que estava em causa, no fundo, era se se devia aplicar ou não o coeficiente de 0.75 às atividades do sujeito passivo, mesmo não estando previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS.

A redação da alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do CIRS<sup>73</sup> ao tempo dos factos subjacentes preceituava o seguinte:

*“2. Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua falta, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do Código do IRC, o montante resultante da aplicação dos seguintes coeficientes:*

*(...)*

*b) 0,75 dos rendimentos das actividades profissionais constantes da tabela a que se referes o artigo 151º; (...).”<sup>74</sup>*

Ora, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, consideram-se rendimentos da categoria B “os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades mencionadas na alínea anterior”<sup>75</sup>. Da sua leitura, conclui-se, então, que as atividades de salões de cabeleireiro e de institutos de beleza exercidas pelo sujeito passivo, por conta própria, classificadas pelo Instituto Nacional de Estatística, sob os códigos “96021 – Salões de cabeleireiro” e “96022 – Institutos de beleza”, integram-se na esfera deste normativo.

Versando a análise sobre a tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS, verifica-se que, das atividades elencadas, não constam expressamente as atividades de salões de cabeleireiro ou institutos de beleza.

---

<sup>73</sup> Atual alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS.

<sup>74</sup> Releve-se, na redação deste preceito, a ausência da palavra “especificamente”.

<sup>75</sup> A redação da alínea a) é a seguinte: “Os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária”.

Todavia, sustentou o tribunal que, apesar deste facto, isso não constitui fator impeditivo das referidas atividades serem enquadradas na alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do CIRS<sup>76</sup>.

De facto, e tendo em consideração a doutrina proferida no ponto 1 da Circular n.º 5/2014, de 20-03-2014, da AT, independentemente da atividade exercida estar, nos termos do artigo 151.º do CIRS, classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados na referida tabela, incluindo a atividade com o código "1519 - Outros prestadores de serviços", encontram-se abrangidos na alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do CIRS os rendimentos auferidos enquadráveis na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do mesmo Código. Por outro lado, o normativo em causa não remete, especificamente, para as atividades constantes da tabela, ao contrário do que sucede na alínea b) do n.º 1 do artigo 101.º CIRS para efeitos de retenção na fonte.

Em face do exposto, o tribunal deliberou que fosse aplicado o coeficiente de 0.75, previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do CIRS, visto se tratar de rendimentos provenientes de atividades de prestações de serviços abrangidas pela alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do mesmo Código.

No entanto, a elevada volatilidade, característico do domínio fiscal, repercute-se em novas e distintas interpretações das normas.

Atendendo à redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, a leitura do enquadramento fiscal do caso anterior torna-se diferente do que foi deliberado<sup>77</sup>.

Veja-se os seguintes excertos da Circular n.º 2/2016, de 06-05-2016, da AT:

---

<sup>76</sup> No mesmo sentido, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) de 09-11-2010, Processo n.º 04292/10. O TCA, criado pelo Decreto-Lei n.º 229/1996, de 29 de novembro, é um tribunal de 2.ª instância, com competência para a apreciação de recursos de decisões dos Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF) (Ver Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro, que define o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAFA). As decisões do TCA são objeto de recurso para o STA, quando respeitem a processos de valores superiores a 30.000 euros. Caso contrário, as sentenças são definitivas.

O TCA é desdobrado no Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), pelo Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de dezembro, e no Tribunal Central Administrativo Sul, pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de dezembro. O STA é o órgão superior da hierarquia dos Tribunais Administrativos e Fiscais, sem prejuízo das competências do Tribunal Constitucional (Art.º 212.º da CRP), com jurisdição em todo o território nacional. Esta entidade compreende duas secções: a de Contencioso Administrativo e a de Contencioso Tributário.

<sup>77</sup> Contudo, o elemento literal não é o único a ter em consideração. A tarefa interpretativa exige outros elementos, ou seja, a partir do texto da norma, impõe-se a descoberta da *ratio legis* subjacente.

*“4. Estão abrangidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS, os rendimentos provenientes das prestações de serviços de atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, não incluindo o código “1519 Outros prestadores de serviços” dado este código não explicitar uma atividade profissional específica, independentemente da atividade estar classificada de acordo com os códigos das atividades especificamente mencionados na tabela de atividade aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de Agosto, ou de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE) do Instituto Nacional de Estatística.”<sup>78</sup>*

*5. Aos rendimentos provenientes do código “1519 Outros prestadores de serviços” e demais prestações de serviços de atividades profissionais não especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS (onde se incluem as enquadráveis na al. a) do n.º 1 do artigo 3.º), e desde que não previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS, aplica-se o coeficiente de 0,35, a que se refere o n.º 1 da alínea c) deste artigo.”*

A primeira conclusão a retirar, reportando à questão relativa ao enquadramento das atividades de salões de cabeleireiro e de institutos de beleza, é a de que, não estando previstas, especificamente, na tabela de atividades, estas não devem ser integradas na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS.

Por outro lado, estas atividades, classificadas pelo Instituto Nacional de Estatística, sob os códigos “96021 – Salões de cabeleireiro” e “96022 – Institutos de beleza”, cumprindo, assim, o disposto no artigo 151.º do CIRS, devem ser tributadas como rendimentos de outras prestações de serviços<sup>79</sup>, sendo-lhes aplicável o coeficiente de 0.35, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS<sup>80</sup>.

---

<sup>78</sup> Circular n.º 2/2016, de 06-05-2016, da AT.

<sup>79</sup> À luz da Informação Vinculativa proferida no Processo n.º 1941/2018, de 19-06-2018, da AT, foi prestado esclarecimento relativo ao coeficiente aplicável à atividade de salões de cabeleireiro. Em resposta, foi veiculado que a referida atividade se encontra enquadrada na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, não estando prevista, especificamente, na lista a que refere o artigo 151.º do CIRS. Nestes termos, entendeu a AT que deve ser aplicado o coeficiente de 0.35, previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, para efeitos de determinação do rendimento tributável.

<sup>80</sup> Redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

#### **4.1.2. Atividade comercial e prestação de serviços**

Focando, agora, a atenção no acórdão do CAAD de 25-03-2019, Processo n.º 399/2018-T, especificamente no ponto 3.4. – A atividade de salões de pintura e colocação de vidros, procurou-se decidir se deveria ser aplicado o coeficiente de 0.75 ou 0.10 à atividade de pintura do sujeito passivo, com o CAE 43340 – pintura e colocação de vidros.

A primeira ação do tribunal visou a clarificação da atividade do sujeito passivo. Tudo está em saber, pois, se a atividade prosseguida pelo mesmo se enquadra no âmbito de uma atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, ou o seu exercício se afigura como uma atividade de prestação de serviços.

Neste sentido, a alínea f) do n.º 1 do artigo 4.º do CIRS estatui as atividades que se consideram comerciais e industriais, designadamente, as de construção civil<sup>81</sup>. Por sua vez, a noção de contrato de prestação de serviço é fixada no artigo 1154.º do CC. Assim, um “contrato de prestação de serviço é aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição.”<sup>82</sup>.

É de toda a conveniência distinguir esta fronteira, dado que a natureza da atividade do sujeito passivo se encontra intimamente relacionada com o coeficiente aplicável.

Existindo dúvidas na sua qualificação, o primeiro critério a seguir deve ser o enquadramento pretendido pelo legislador, isto é, remeter para a qualificação prevista nas listas do artigo 4.º do CIRS ou da tabela a que se refere o artigo 151.º do mesmo Código.

Como consta do acórdão em análise, um dos fundamentos da AT, para a aplicação do coeficiente de 0.75<sup>83</sup>, era o facto de o sujeito passivo necessitar de alvará, emitido nos

---

<sup>81</sup> O Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de janeiro, estabelece o regime jurídico de ingresso e permanência na atividade da construção. Para efeitos deste diploma, a atividade da construção tem por objeto a realização de obra, abrangendo todo o conjunto de atos necessários à sua concretização. Por seu turno, obra é todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis, bem como qualquer outro trabalho que envolva processo construtivo. Este diploma consagra, ainda, que o exercício da atividade da construção depende de alvará a conceder pelo Instituto dos Mercados de Obras Públicas e Particulares e do Imobiliário.

<sup>82</sup> Artigo 1154.º do CC.

<sup>83</sup> Posição defendida pela AT no âmbito do acórdão. O sujeito passivo pretendia a tributação dos rendimentos segundo o fator de 0.10.

termos do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de janeiro, para que o coeficiente aplicável pudesse ser o de 0,10.

Relativamente a esta matéria, importa clarificar, desde logo, que a concessão fiscal pode não acompanhar as disposições regulatórias das atividades, ou seja, a qualificação do rendimento não depende do aspeto comercial. A preocupação prende-se, essencialmente, com “a forma de obtenção do rendimento e com a metodologia a seguir para a determinação do rendimento líquido, por respeito ao princípio da capacidade contributiva.”<sup>84</sup>.

Por outro lado, analise-se a atividade de pintura do sujeito passivo, com o CAE 43340 – pintura e colocação de vidros. Na Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, este código abrange as atividades de pintura interior ou exterior (decorativa ou de proteção) e a execução de trabalhos de vidraria, visando diretamente a sua colocação em edifícios ou em outras obras de construção (instalação de vidros, espelhos e de outras vidragens). Trata-se, portanto, de um código inserido numa secção que compreende atividades especializadas de construção.

Para o tribunal, este contexto torna clara a conclusão de que a atividade do sujeito passivo deve ser tida como uma atividade comercial, e não uma prestação de serviço, conforme estabelece a alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º e o n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIRS. Não configurando uma prestação de serviço, é de aplicar o coeficiente de 0.10, previsto para

---

<sup>84</sup> Acórdão do CAAD de 20-04-2018, Processo n.º 372/2017-T.

os “subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos não previstos nas alíneas anteriores”<sup>85,86</sup>.

O acórdão<sup>87</sup> a seguir descrito reconduz para a análise de qual dos coeficientes de 0.75 ou 0.10 deve ser aplicado aos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo, tendo por base, igualmente, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

Com referência à data dos factos, o tribunal sinalizou a doutrina que consta da Circular n.º 5/2014, de 20-03-2014, da AT, a qual prevê que o coeficiente de 0.75 deve ser aplicado a todas as atividades de prestação de serviços exercidas, por conta própria, que tenham enquadramento na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, não dependendo de classificação nos termos do artigo 151.º do mesmo Código, ou seja, estar classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados na tabela de atividades aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, incluindo o código “1519 - Outros prestadores de serviços”.

A atividade do sujeito passivo, com o “CAE 43221 - Instalação de canalizações”, é realizada de forma autónoma, podendo receber ou não uma contribuição pelo seu

---

<sup>85</sup> A disposição legal referida, designadamente a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, tinha a seguinte redação:

“1. A determinação do rendimento tributável resulta da aplicação de indicadores objetivos de base técnico – científica para os diferentes setores da atividade económica.

2. Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua falta, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do Código do IRC, o montante resultante da aplicação dos seguintes coeficientes:

a) 0,15 das vendas das mercadorias e produtos, bem como às prestações de serviços efectuadas no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas;

b) 0,75 dos rendimentos das actividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º;

c) 0,95 dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, dos rendimentos de capitais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, do resultado positivo de rendimentos prediais, do saldo positivo das mais e menos valias e dos restantes incrementos patrimoniais;

d) 0,30 dos subsídios ou subvenções não destinados à exploração;

e) 0,10 dos subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da categoria B não previstos nas alíneas anteriores.”

<sup>86</sup> A última alteração da Reforma do IRS em nada influencia a decisão do tribunal, visto não se tratar de uma prestação de serviços.

<sup>87</sup> Acórdão do CAAD de 28-05-2018, Processo n.º 49/2018-T.

resultado. Não há dúvida de que se trata de uma atividade que incorpora o conceito de prestação de serviço.

Embora esta atividade não conste da tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS, conclui o tribunal que este facto não impede que os rendimentos auferidos possam ser enquadráveis no respetivo coeficiente, ou seja, de 0.75. Reforça o tribunal, neste sentido, que o normativo em causa<sup>88</sup> não remete, de forma específica, para as atividades da tabela, ao contrário do que sucede na alínea b) do n.º 1 do artigo 101.º do CIRS, para efeitos de retenção na fonte.

Sendo a atividade do sujeito passivo considerada uma prestação de serviços, enquadrável no código “1519 – Outros prestadores de serviços” da tabela do artigo 151.º do CIRS, o tribunal deliberou a aplicação do coeficiente de 0.75 ao caso em apreço.

No que concerne a este acórdão, cumpre, agora, apreciar, à luz das normas vigentes, a decisão do tribunal.

Tendo em conta a alteração da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, em vigor a partir de 2015, considera-se que o coeficiente aplicável no acórdão anterior deva ser alterado.

Assim, ao rendimento auferido pelo sujeito passivo, no âmbito da atividade com o “CAE 43221 - Instalação de canalizações”, deve ser aplicado o coeficiente de 0.35, previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS. Trata-se, na mesma, de uma prestação de serviço, enquadrada no código “1519 – Outros prestadores de serviços”, mas devendo ser tributada de acordo com o fator de 0.35, uma vez que a legislação atual consagra a remição dessa verba para a tributação prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS.

## **4.2. Notas Conclusivas**

Após a exposição dos casos em concreto, embora em número limitado, retiram-se algumas conclusões.

A tabela mencionada no artigo 151.º do CIRS constitui objeto de litigância entre a AT e os sujeitos passivos, nomeadamente nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do

---

<sup>88</sup> Artigo 31.º do CIRS, introduzido pelo artigo 175.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

CIRS, a qual prevê a aplicação do fator de 0.75 aos rendimentos provenientes de atividades profissionais, especificamente, previstas na referida tabela.

Para uma correta aplicação de coeficientes, o primeiro enfoque deve visar a clara definição entre uma atividade comercial e industrial, e o exercício de uma atividade de prestação de serviços. Esta escolha terá impacto na atribuição do coeficiente a aplicar.

Ora, se se considera que se trata de uma atividade comercial e industrial, e, portanto, enquadrável na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, esta deverá, logo, ser excluída do âmbito do coeficiente de 0.75, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS. Por sua vez, caso se esteja perante o exercício de uma atividade de prestação de serviços, realizada por conta própria, sendo regulada pela alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, então, o coeficiente a aplicar será o de 0.75, previsto para os rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela que consta do artigo 151.º do CIRS.

Com vista a clarificar a redação “atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS”, é importante referir, primeiramente, que a sua interpretação se faça de acordo com o sentido denotativo da norma<sup>89</sup>. O que está em causa são as atividades expressamente previstas na tabela, como por exemplo, as atividades exercidas por arquitetos, contabilistas, enfermeiros, etc..., e não a codificação atribuída às mesmas.

Do ponto de vista da norma, a introdução deste termo<sup>90</sup>, pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, veio consolidar a pretensão do legislador, ou seja, circunscrever a aplicação do coeficiente de 0.75 apenas às atividades concretamente elencadas na tabela.

Esta restrição clarifica, assim, que este fator só será aplicado se a atividade puder ser enquadrada num dos códigos da tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS. Por outro lado, é inexigível ao prestador de serviços que esteja coletado com um dos códigos da tabela. Mesmo que a sua atividade esteja classificada segundo a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, do Instituto Nacional de Estatística, se a prestação de serviços

---

<sup>89</sup> O termo “especificamente” tem um significado concreto e remete para uma esfera de ação estrita ou limitada.

<sup>90</sup> Na verdade, esta alteração visa ter o mesmo alcance que teve, por exemplo, no artigo 101.º do CIRS, para efeitos de retenção na fonte, e no artigo 6.º do CIRC, para definir as sociedades profissionais.

se enquadrar numa das atividades especificamente previstas naquela tabela, é de aplicar o coeficiente de 0.75.

Importa referir, ainda neste contexto, que apesar da tabela contemplar na sua composição o código “1519 - Outros prestadores de serviços”, às atividades atribuídas com o mesmo será aplicado o coeficiente de 0.35, uma vez que não especifica uma atividade e a sua substância difere das restantes que constam do texto da tabela.

Em suma, para efeitos de determinação do rendimento tributável, a aplicação dos coeficientes deve ser realizada tendo em conta a verificação da atividade efetivamente exercida pelo sujeito passivo, independentemente de estar classificada de acordo com os códigos que constam da tabela de atividades aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, ou de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, do Instituto Nacional de Estatística.

## **CONCLUSÃO**

Dado que as empresas não societárias dominam o tecido empresarial português, é de extrema importância que os estudos académicos se debruçam sobre este segmento de empresas. De facto, o aprofundamento de matérias relacionadas com estas pequenas unidades empresariais, responsáveis por parte significativa da riqueza gerada, traduz-se em informação decisiva para incrementar a sua competitividade. É necessário, então, assegurar uma cultura empresarial aberta à mudança estratégica e organizacional.

Na maioria dos pequenos empresários existe uma insuficiência de recursos financeiros, que se repercute numa tesouraria sufocada.

A existência de impostos é, também, um fator que pesa no orçamento destes atores empresariais. Neste sentido, estes procuram adotar a tributação mais vantajosa, por forma a permitir a maior poupança fiscal.

Uma das formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais é o regime com base nas regras decorrentes do regime simplificado, na qual a matéria coletável é apurada de acordo com a aplicação de um conjunto de coeficientes aos distintos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo.

Todavia, a escolha do coeficiente nem sempre é pacífica, uma vez que a opção do sujeito passivo é, muitas vezes, contestada pela AT. A determinação do coeficiente a aplicar a um rendimento concreto representa uma realidade de litígio entre o sujeito passivo e a AT.

No âmbito da presente investigação, foi possível identificar esse foco de litigância e apresentar os fundamentos judiciais para a correta aplicação dos parâmetros fiscais.

A primeira conclusão do estudo incide sobre a definição clara de atividade comercial e prestação de serviços. Tratando-se de uma atividade comercial e industrial, enquadrável na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, não poderá ser aplicado o coeficiente de 0.75, previsto na tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS. Será atribuído outro coeficiente, em função da natureza da atividade. Por outro lado, caso se esteja perante uma atividade de prestação de serviços, por conta própria, prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, então, o coeficiente aplicável será o de 0.75.

Após o enquadramento nas atividades da referida tabela, o próximo passo será clarificar se a prestação de serviço se integra no conjunto das atividades, especificamente, previstas, ou será remetida para o código “1519 – Outros prestadores de serviços”.

A apreciação do coeficiente a aplicar a um determinado rendimento deve obedecer à atividade expressamente exercida pelo sujeito passivo, independentemente de estar classificada de acordo com os códigos que constam da tabela de atividades aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, ou de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, do Instituto Nacional de Estatística.

A tributação pelo fator de 0.75 só será feita mediante enquadramento específico numa das atividades que constam da tabela. Este pressuposto não implica que o sujeito passivo tenha a sua atividade classificada de acordo com um dos códigos da referida tabela.

Às atividades que forem atribuídas o código “1519 – Outros prestadores de serviços”, será aplicado o coeficiente de 0.35, por não especificar uma atividade e possuir um caráter residual.

Na generalidade, foram cumpridos os objetivos iniciais propostos, onde foi possível perceber os fundamentos que suportam as decisões dos tribunais, no que diz respeito à aplicação de coeficientes no âmbito do regime simplificado de IRS.

A principal limitação deste estudo prende-se com o facto da inexistência de acórdãos, no quadro da jurisprudência nacional, com fundamentos distintos, que permitam alongar a esfera de processos para análise.

Para investigações futuras, sugere-se o estudo da aplicação de coeficientes no regime simplificado de IRC, efetuando uma comparação do nível de litigância entre os regimes de IRS e IRC.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

Aguiar, N. (2006). Regimes simplificados de tributação do rendimento empresarial (parte I). *Fiscalidade*, 28, 96-97.

Assembleia da República (2000). Lei n.º 30-G/2000, de 29-12-2000. *Diário da República n.º 299/2000, 3.º Suplemento, Série I-A*. Lisboa.

Assembleia da República (2001). Lei n.º 109-B/01, de 27-12-2001. *Diário da República n.º 298/2001, 2º Suplemento, Série I-A*. Lisboa.

Assembleia da República (2002). Lei n.º 13/2002, de 19-02-2002. *Diário da República n.º 42/2002, Série I-A*. Lisboa.

Assembleia da República (2002). Lei n.º 32-B/2002, de 30-12-2002. *Diário da República n.º 301/2002, 2.º Suplemento, Série I-A*. Lisboa.

Assembleia da República (2003). Lei n.º 107-D/2003, de 31-12-2003. *Diário da República n.º 301/2003, 7.º Suplemento, Série I-A*. Lisboa.

Assembleia da República (2005). Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12-08-2005. *Diário da República n.º 155/2005, Série I-A*. Lisboa.

Assembleia da República (2005). Lei n.º 60-A/2005, de 30-12-2005. *Diário da República n.º 250/2005, 1º Suplemento, Série I-A*. Lisboa.

Assembleia da República (2006). Lei n.º 53-A/2006, de 29-12-2006. *Diário da República n.º 249/2006, 1.º Suplemento, Série I*. Lisboa.

Assembleia da República (2012). Lei n.º 66-B/2012, de 31-12-2012. *Diário da República n.º 252/2012, 1.º Suplemento, Série I*. Lisboa.

Assembleia da República (2013). Lei n.º 83-C/2013, de 31-12-2013. *Diário da República n.º 253/2013, 1º Suplemento, Série I*. Lisboa.

Assembleia da República (2014). Lei n.º 82-E/2014, de 31-12-2014. *Diário da República n.º 252/2014, 2.º Suplemento, Série I*. Lisboa.

Assembleia da República (2016). Lei n.º 42/2016, de 28-12-2016. *Diário da República n.º 248/2016, Série I*. Lisboa.

Assembleia da República (2017). Lei n.º 114/2017, de 29-12-2017. *Diário da República n.º 249/2017, Série I*. Lisboa.

Assembleia da República (2020). Lei n.º 2/2020, de 31-03-2020. *Diário da República* n.º 64/2020, *Série I*. Lisboa.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2008). Informação Vinculativa - Processo n.º 3716/2008, de 28-12-2008. *Gabinete do Diretor-Geral*. Lisboa.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2014). Circular n.º 5/2014, de 20-03-2014. *Gabinete do Diretor-Geral*. Lisboa.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2014). Ofício-Circulado n.º 20172/2014, de 28-03-2014. *Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*. Lisboa.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2015). Ofício-Circulado n.º 20180/2015, de 19-08-2015. *Gabinete da Subdiretora-Geral do Imposto sobre o Rendimento e das Relações Internacionais*. Lisboa.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2016). Circular n.º 2/2016, de 06-05-2016. *Gabinete do Diretor-Geral*. Lisboa.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2017). Informação Vinculativa - Processo n.º 1772/2017, de 18-07-2017. *Gabinete da Subdiretora-Geral do Imposto sobre o Rendimento e das Relações Internacionais*. Lisboa.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2018). Informação Vinculativa - Processo n.º 920/2018, de 02-05-2018. *Gabinete da Subdiretora-Geral do Imposto sobre o Rendimento e das Relações Internacionais*. Lisboa.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2018). Informação Vinculativa - Processo n.º 1941/2018, de 19-06-2018. *Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*. Lisboa.

Basto, J. (2001). Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária. *Fiscalidade*, 5, 5-21.

Basto, J. (2004). Tópicos para uma reforma fiscal impossível. *Notas Económicas*, 19, 8-17.

Borrego, A. (2015). *Tax compliance and Tax Complexity in Portugal: Essays on the perception of tax professionals* (Tese de Doutoramento). Obtido de

<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/38474/1/Ana%20Clara%20da%20Concei%3%a7%c3%a3o%20Borrego.pdf>

Centro de Arbitragem Administrativa (2018). *Processo n.º 135/2017-T, de 23-03-2018*. Lisboa.

Centro de Arbitragem Administrativa (2018). *Processo n.º 372/2017-T, de 20-04-2018*. Lisboa.

Centro de Arbitragem Administrativa (2018). *Processo n.º 49/2018-T, de 28-05-2018*. Lisboa.

Centro de Arbitragem Administrativa (2019). *Processo n.º 399/2018-T, de 25-03-2019*. Lisboa.

Centro de Arbitragem Administrativa (2019). *Processo n.º 137/2019-T, de 12-12-2019*. Lisboa.

Centro de Arbitragem Administrativa (2019). *Processo n.º 150/2019-T, de 31-10-2019*. Lisboa.

Centro de Arbitragem Administrativa (2019). *Processo n.º 421/2019-T, de 29-10-2019*. Lisboa.

Centro de Arbitragem Administrativa (2019). *Processo n.º 507/2019-T, de 19-12-2019*. Lisboa.

Cunha, P. (2008). A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado do IRS. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 1, 15-34.

Crawford, C., & Freedman, J. (2008). Small business taxation. *Oxford Legal Studies Research*, p. 1029-1094.

Dourado, A. (2019). *Direito Fiscal* (4.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina.

Engelschalk M. (2006). Small Business Taxation in Transition Countries, The World Bank, Washington, D.C., pp. 1-28.

Faustino, M. (2004). Os regimes simplificados de tributação em IRS, IRC e IVA. *Gabinete de Estudos da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*.

Franco, A. (1993). *Finanças Públicas e Direito Financeiro* (Vol. II). Coimbra: Almedina.

- Freedman, J. (2003), Small Business Taxation: Policy Issues and the UK. *Australian Tax Research Foundation*, pp. 13-43.
- Freedman, J. (2009). Reforming the Business Tax System: Does Size Matter? Fundamental Issues in Small Business Taxation. In R. Krever & C. Evans, *Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect* (pp. 153-178). Australia: Thomson Reuters.
- Gonçalves, C., Santos, D., Rodrigo, J., & Fernandes, S. (2012). *Relato Financeiro: Interpretação e Análise* (1.<sup>a</sup> ed.). Porto: Vida Económica.
- Instituto Nacional de Estatística (2020). *Empresas em Portugal – 2018*. Obtido de [https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_publicacoes&PUBLICACOE\\_Spub\\_boui=418670737&PUBLICACOESTema=55579&PUBLICACOESmodo=2](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOE_Spub_boui=418670737&PUBLICACOESTema=55579&PUBLICACOESmodo=2)
- Jousten, A. (2007). SMEs and the Tax System: What is so different about them?. *CESifo Forum*, 2, 14-20.
- Lignier, P., & Evans, C. (2012). The rise and rise of tax compliance costs for the small business sector in Australia. *Australian Tax Forum*, 27, 615-672.
- Loeprick, J. (2009). Small business taxation: Reform to encourage formality and firm growth. *Investment Climate in Practice: Business Taxation*, pp. 2-6.
- Lopes, C. (1999). *A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas – Estudo comparativo na União Europeia*. Porto: Vida Económica.
- Lopes, C. (2008). *Quanto custa pagar impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*. Coimbra: Almedina.
- Lopes, C. M. (2003). Simplicidade e Complexidade do Sistema Fiscal: Algumas Reflexões. *Fiscalidade*, 13/14, 51-83.
- Maydew, E. (2001). Empirical Tax Research in Accounting - A Discussion. *Journal of Accounting & Economics*, 31, 389-403.
- Mckerchar, M., Meyer, K., & Karlinsky, S. (2008). Making Progress in Tax Simplification: A Comparison of the United States, Australia, New Zealand and the United Kingdom. *University of New South Wales Faculty of Law Research Series*, 49, 366-384.

Ministério da Economia (2001). Decreto-Lei n.º 10/2001, de 20-01-2001. *Diário da República n.º 19/2001, Série I-A*. Lisboa.

Ministério da Justiça (1966). Decreto-Lei n.º 47344/1966, de 25-11-1966. *Diário do Governo n.º 274/1966, Série I*. Lisboa.

Ministério da Justiça (1996). Decreto-Lei n.º 229/1996, de 29-11-1996. *Diário da República n.º 277/1996, Série I-A*. Lisboa.

Ministério da Justiça (2003). Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29-12-2003. *Diário da República n.º 299/2003, Série I-A*. Lisboa.

Ministério da Justiça (2009). Despacho n.º 5097/2009, de 27-01-2009. *Diário da República n.º 30/2009, Série II*. Lisboa.

Ministério da Justiça (2018). Despacho n.º 5880/2018, de 01-06-2018. *Diário da República n.º 114/2018, Série II*. Lisboa.

Ministério das Finanças (1998). Decreto-Lei n.º 398/98, de 17-12-1998. *Diário da República n.º 290/1998, Série I-A*. Lisboa.

Ministério das Finanças (1998). Decreto-Lei n.º 413/98, de 31-12-1998. *Diário da República n.º 301/1998, Série I-A*. Lisboa.

Ministério das Finanças (1988). Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30-11-1988. *Diário da República n.º 277/1988, 1.º Suplemento, Série I*. Lisboa.

Ministério das Finanças (2000). Decreto-Lei n.º 55/2000, de 14-04-2000. *Diário da República n.º 89/2000, Série I-A*. Lisboa.

Ministério das Finanças (2001). Decreto-Lei n.º 198/2001, de 03-07-2001. *Diário da República n.º 152/2001, Série I-A*. Lisboa.

Ministério das Finanças (2001). Portaria n.º 1011/2001, de 21-08-2001. *Diário da República n.º 193/2001, Série I-B*. Lisboa.

Ministério das Finanças (2003). Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12-11-2003. *Diário da República n.º 262/2003, Série I-A*. Lisboa.

Ministério das Finanças (2016). Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01-08-2016. *Diário da República n.º 146/2016, Série I*. Lisboa.

- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009). Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14-09-2009. *Diário da República n.º 178/2009, Série I*. Lisboa.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009). *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*. Obtido de [https://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal\\_VFinal.pdf](https://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf)
- Ministério das Obras Públicas, Transportes e Habitação (2004). Decreto-Lei n.º 12/2004, de 09-01-2004. *Diário da República n.º 7/2004, Série I-A*. Lisboa.
- Moura, J., & Fernandes, R. (2000). *A reforma fiscal inadiável*. Oeiras: Celta Editora.
- Nabais, J. (1998), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. (2005). Alguns aspetos da tributação das empresas. In J. Nabais, *Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal suportável* (pp. 357-406). Coimbra: Almedina.
- Oliveira, A. (2009). *A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesses*. Coimbra Editora: Coimbra.
- Pordata (2018). *Empresas: total e por forma jurídica*. Obtido de <https://www.pordata.pt/Portugal/Empresas+total+e+por+forma+jur%C3%ADdica-2855>
- Ribeiro, J. (2010). *Tributação Presuntiva do Rendimento - Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável*. Coimbra: Almedina.
- Ribeiro, S. (2010). *Tributação Presuntiva do Rendimento*. Coimbra: Almedina.
- Tribunal Central Administrativo Sul (2010). *Processo n.º 04292/2010, de 09-11-2010*. Lisboa.
- Sanches, J. (1997). Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução?. *Fisco*, 82/83, 109-122.
- Sanches, J. (2006). *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Santos, J., & Rodrigues, S. (2006). Regimes Simplificados de Tributação dos Rendimentos Profissionais e Empresariais, Objetivos, Modalidades e Experiências. *Ciência e Técnica Fiscal*, 417, 131-153.