



Instituto Politécnico de Tomar

Escola Superior de Gestão de Tomar

Daniela Alexandra Nunes Casa Nova

O impacto das Tributações Autónomas em entidades da região do Médio Tejo

Projeto de Mestrado

Orientado por:

Doutor Jorge Manuel Marques Simões
Instituto Politécnico de Tomar

Coorientado por:

Mestre Paulo Jorge Gomes Bragança
Instituto Politécnico de Tomar

Coorientado por:

Mestre Maria João da Costa Antunes Inácio
Instituto Politécnico de Tomar

Projeto apresentado ao Instituto Politécnico de Tomar
para cumprimento dos requisitos necessários
à obtenção do grau de Mestre
em Auditoria e Análise Financeira

*Ao meu irmão Francisco, à minha
afilhada Constança e à minha
restante família.*

Resumo

As Tributações Autónomas (TAs) estão previstas nos Códigos dos Impostos sobre o Rendimento e têm como objetivo tributar certos tipos de consumos ou gastos de natureza pessoal, não indispensáveis à atividade da empresa.

Estas permitem obter receitas fiscais, independentemente dos sujeitos passivos (SP) terem lucro tributável ou não. O regime das TAs é mais gravoso para sujeitos passivos de Imposto sobre Rendimentos das pessoas Coletivas (IRC) em comparação aos sujeitos passivos de Imposto sobre Rendimento das pessoas Singulares (IRS), com contabilidade organizada.

Este trabalho tem por objetivo tentar contribuir, por um lado, para um melhor esclarecimento de algumas questões relacionadas com a origem e a evolução das TAs e, por outro lado, para perceber qual o impacto sobre a sujeição a determinado tipo de encargos suportados pelas entidades.

Primeiramente foi elaborada uma revisão de literatura, onde se abordou a origem das TAs, evolução e a incidência sobre as diferentes despesas sujeitas a tributação. Seguindo-se, um estudo empírico onde se implementou um inquérito por questionário a Contabilistas Certificados (CC's) da região do Médio Tejo, para perceber qual o impacto sobre a sujeição a determinado tipo de encargos suportados pelas entidades.

Segundo os resultados obtidos, foi possível perceber que de uma maneira geral os contribuintes têm conhecimento de que existem despesas que são sujeitas a Tributação Autónoma; conclui-se ainda que os contribuintes evitam incorrer em despesas não documentadas de modo a evitar as TAs e que a despesa que mais contribui para o montante total dos encargos sujeitos a TAs são os encargos com viaturas ligeiras de passageiros.

Palavras-chave: Contabilista Certificado, Despesas, IRC, Tributação Autónoma

Abstract

The Autonomous Taxations (AT's) are inside the Tax Codes about the Yield, and has as goal to tax some kinds of consumptions or spends of personal nature, not indispensable to the company's activity.

This taxations allow tax revenues, regardless the passive subjects (PS) get taxable income, or not. The rule of the ATs is heavier to passive subjects of Corporate Income Tax (CIT) comparing to the Personal Income Tax (PIT), with organized accounts.

This work has as goal try to contribute, on the one hand, to a better explanation of some questions associated to the origin and evolution os the ATs, and on the other, to understand what's the impact on the subjection to some kind of charges, suported by the entities.

Firstly it was made a review of literature, explaining the origin of the ATs, the evolution and the incidence about the different expenses, subject to taxation. Then, an empiric study where was implemented a survey by questionnaire to Certified Accountants (CA's) of the region of Médio Tejo, to understand the impact on the subjection to some kind of charges supported by the entities.

Through the obtained results, it was possible to understand on a general way that the taxpayers know the existance of expenses subject to Autonomous Taxation. It is also concluded that the taxpayers avoid incurring on not documented expenses in order to avoid the AT's and that the expenses that most contribute to the total amount of the charges subject to the AT's are the charges with lightweight passenger vehicles.

Keywords: Certified Accountant, Expenses, Corporate Income Tax (CIT) Autonomous Taxation

Agradecimentos

Em primeiro lugar, quero agradecer a toda a minha família pelo esforço e apoio que me deram ao longo de todo o meu percurso académico: aos meus pais e irmão, aos meus padrinhos, à minha avó, aos meus primos e afilhada pelo apoio, carinho e paciência e ao André por todo o incentivo em mais esta etapa e por toda a compreensão em momentos de maior pressão.

Agradeço, à minha entidade patronal e colegas de trabalho todo o apoio e incentivo demonstrado ao longo da realização do mestrado.

Agradeço ainda aos meus colegas de mestrado pelo apoio e ao corpo docente do Instituto Politécnico de Tomar pela transmissão dos seus conhecimentos.

Por último, mas não menos importante agradeço aos meus orientadores Doutor Jorge Simões, Mestre Paulo Bragança e Mestre Maria João Inácio, por toda a disponibilidade demonstrada, o incentivo e apoio incondicional demonstrado ao longo de todo o período de realização deste trabalho.

Obrigado a todos!

Índice

Resumo	IV
Abstract.....	V
Agradecimentos	VI
Índice de Figuras	X
Índice de Gráficos.....	X
Índice de Tabelas	X
Lista de Abreviaturas.....	XIV
1 – Introdução.....	1
2 – Revisão de Literatura.....	3
2.1– Introdução	3
2.2 – A origem das Tributações Autónomas.....	4
2.3 – Classificação das Tributações Autónomas	5
2.4 – Evolução histórica e legislativa das Tributações Autónomas em sede de IRC	7
2.5 – Despesas sujeitas a Tributação Autónoma (artigo 88º CIRC).....	9
2.5.1 – Despesas não documentadas.....	9
2.5.2 – Encargos com viaturas ligeiras de passageiros	10
2.5.3 – Despesas de representação.....	11
2.5.4 – Pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável	13
2.5.5 – Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria.....	14
2.5.6 – Lucros distribuídos a entidades isentas.....	15
2.5.7 – Indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes.....	16
2.5.8 – Prejuízo fiscal	18
2.5.9 – Regime simplificado de apuramento da matéria coletável	19
2.6 – As tributações autónomas no sistema fiscal português.....	20
2.6.1 – Comparação entre o CIRS e o CIRC	20

2.6.2 - O impacto fiscal das tributações autónomas em sede de IRC	22
2.7- Síntese.....	25
3 – Metodologia de Investigação.....	26
3.1- Introdução.....	26
3.2 - Métodos de Recolha de Dados	27
3.3 - A População, a Amostra e o Período de Análise.....	28
3.4 - Opções Metodológicas	29
4 - Análise e Discussão de Resultados	32
4.1 – Análise descritiva dos resultados	32
4.2 – Análise Inferencial	44
4.2.1 - Teste Concordância de Kendall.....	44
4.2.2 – Teste Qui-Quadrado.....	44
4.2.3 – Teste Binomial.....	49
4.3 – Síntese.....	53
Conclusão	56
Referências Bibliográficas.....	59
Anexos.....	63
Anexo I – Modelo de questionário	63

Índice de Figuras

Figura 1- Encargos relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador não faturadas a clientes	15
---	----

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Evolução da TA (IRC)	23
Gráfico 2 – Peso das Tributações Autónomas nas Receitas Fiscais.....	24

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Principais alterações legislativas em matéria de TA em sede de IRC.....	7
Tabela 2 - Encargos sujeitos a TA pelas empresas que optem pelo regime simplificado	20
Tabela 3 – Taxas de TA em sede de IRS.....	20
Tabela 4 – Taxas de TA em sede de IRC	21
Tabela 5 – Evolução das Receitas Fiscais, período 2005-2015.....	22
Tabela 6 – Género dos inquiridos.....	32
Tabela 7 – Ano de inscrição do inquirido na OCC.....	32
Tabela 8 – Modo como o inquirido exerce a sua atividade.	33
Tabela 9 – Concelho onde o inquirido exerce atividade.	33
Tabela 10 – Resposta à pergunta em que foi solicitado ao inquirido ordenar por ordem crescente de 1 a 7 as despesas sujeitas a TA que os inquiridos mais ocorrem.....	34
Tabela 11 – Ordenação dos resultados da tabela 10.....	35
Tabela 12 – Resposta à questão se os clientes dos inquiridos sabem que as despesas não documentadas não são dedutíveis para efeitos de lucro tributável, sendo sujeitas a TA.....	35
Tabela 13 - Frequência com que os clientes incorrem em despesas não documentadas sabendo que estas são sujeitas a tributação.	35
Tabela 14 – Resposta à pergunta se o facto de existir penalização à posse e utilização de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas, condiciona a aquisição e utilização deste tipo de viatura.	36

Tabela 15 – Frequência com que a aquisição e utilização de viaturas de ligeiros de passageiros nas empresas é condicionada pelo facto de existir penalização.	36
Tabela 16 – Opção que os sujeitos passivos tomam quando a aquisição é frequentemente ou sempre condicionada pela existência de penalização na aquisição e utilização de viaturas de ligeiros de passageiras nas empresas.....	37
Tabela 17 – Resposta à pergunta se os clientes dos inquiridos têm conhecimento que as taxas de tributação variam consoante o valor de aquisição, sendo agravadas à medida que aquele valor aumenta.	37
Tabela 18 - Frequência com que o valor de aquisição da viatura influencia a decisão das entidades	38
Tabela 19 – Resposta à pergunta se a taxa de TA aplicada às despesas de representação condiciona o seu incorrimento por parte das entidades.	38
Tabela 20 – Frequência com que a taxa de TA aplicada às despesas de representação influencia a decisão das entidades.	39
Tabela 21 – Resposta à pergunta se as entidades têm conhecimento de existir TA sobre os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal e não faturados a clientes, exceto se o beneficiário dessa ajudas de custo for tributado em sede de IRS.	39
Tabela 22 – Frequência com que isso condiciona a forma como são tratadas fiscalmente as ajudas de custo de maneira a não haver sujeição a TA?	40
Tabela 23 – Resposta à pergunta se as entidades têm conhecimento de existir TA sobre os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores quando estas representem uma quantia superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a 27.500 €, a não ser que o seu pagamento seja diferido por uma parcela não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e obrigatoriamente a entidade tem de ter um desempenho positivo ao longo desse período.	40
Tabela 24 – Frequência com que as entidades optam por cumprir as condições impostas para que este tipo de despesas não seja sujeito a TA?.....	41
Tabela 25 – Resposta à pergunta se o agravamento das TA em 10 pontos percentuais quando as entidades apresentem prejuízo fiscal é uma preocupação para as mesmas. ...	41
Tabela 26 – Frequência com que o agravamento das TA em 10 pontos percentuais condiciona a realização de despesas sujeitas a TA, sendo que no exercício em causa apresentará prejuízo?	41

Tabela 27 – Resposta à pergunta se os contribuintes com contabilizada organizada, sujeitos a TA em sede de IRS, incorrem mais em despesas sujeitas a TA do que as entidades sujeitas em sede de IRC.....	42
Tabela 28 – Motivo pelo qual os contribuintes com contabilizada organizada, sujeitos a TA em sede de IRS, incorrem mais em despesas sujeitas a TA do que as entidades sujeitas em sede de IRC.....	42
Tabela 29 – Resposta à pergunta se os contribuintes com contabilidade organizada e as entidades têm conhecimentos que os regimes de tributação em sede de IRS e em sede de IRC são diferentes.	43
Tabela 30 – Frequência com os contribuintes possam alterar o regime de tributação face às diferenças existentes nas TA em sede de IRS e IRC.....	43
Tabela 31 - Tabela cruzada para o ano de inscrição aplicada à pergunta 7 do questionário	45
Tabela 32 – Tabela cruzada para o modo como exercem a atividade aplicada à pergunta 7 do questionário	45
Tabela 33 - Tabela cruzada para o ano de inscrição aplicada à pergunta 9 do questionário	45
Tabela 34 - Tabela cruzada para o modo como exercem a atividade aplicada à pergunta 9 do questionário	46
Tabela 35 - Tabela cruzada para o ano de inscrição aplicada à pergunta 11 do questionário	46
Tabela 36 - Tabela cruzada para o modo como exercem a atividade aplicada à pergunta 11 do questionário	47
Tabela 37 - Tabela cruzada para o ano de inscrição aplicada à pergunta 12 do questionário	47
Tabela 38 - Tabela cruzada para o modo como exercem a atividade aplicada à pergunta 12 do questionário	47
Tabela 39 - Tabela cruzada para o ano de inscrição aplicada à pergunta 14 do questionário	48
Tabela 40 - Tabela cruzada para o modo como exercem a atividade aplicada à pergunta 14 do questionário	48
Tabela 41 – Teste Binomial para a pergunta com que frequência os contribuintes incorrem em despesas não documentadas depois de terem conhecimento de estas serem sujeitas a TA.....	49

Tabela 42 - Teste Binomial para a pergunta com que frequência é condicionada a aquisição de viaturas ligeiras de passageiros depois de os contribuintes terem conhecimento que a sua posse e utilização em empresas é penalizada.	49
Tabela 43 - Teste Binomial para a pergunta, frequência com que o valor de aquisição de viaturas ligeiras de passageiros influencia a decisão dos clientes, depois de terem conhecimento que as TAs aumentam à medida que o valor de aquisição aumenta.	50
Tabela 44 - Teste Binomial para a pergunta, frequência com que o facto de as despesas de representação serem sujeitas a TA influencia o seu incorrimento.	50
Tabela 45 - Teste Binomial para a pergunta, sobre o facto das ajudas de custo serem sujeitas TAs e com que frequência isso condiciona a forma como são tratadas de modo a não haver sujeição a TA.	51
Tabela 46 - Teste Binomial para a pergunta frequência com que os clientes optam por cumprir as condições impostas para que os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, de modo a estas não serem sujeitas a TA.	51
Tabela 47 - Teste Binomial para a pergunta, frequência com que o facto de existir o agravamento em 10 pontos percentuais quando as empresas apresentem prejuízo fiscal, condiciona a realização de despesas sujeitas a TA no exercício em que apresentem prejuízo.	51
Tabela 48 - Teste Binomial para a pergunta, se o facto de os clientes terem conhecimento que o regime simplificado de tributação em IRC e em IRS não tributar algumas despesas foi motivo de alteração de regime de tributação por parte destes.	52

Lista de Abreviaturas

AT – Administração Tributária

CC – Contabilista Certificado

CC's – Contabilistas Certificados

CIRC – Código do Imposto sobre Rendimento das pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre Rendimento das pessoas Singulares

DL – Decreto-lei

IEC – Imposto Especial sobre o Consumo

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IRC – Imposto sobre Rendimentos das pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre Rendimento das pessoas Singulares

ISV – Imposto sobre Veículos

IUC – Imposto Único Circulação

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

OE – Orçamento Estado

SP – Sujeito Passivo

TA – Tributação Autónoma

TAs – Tributações Autónomas

1 – Introdução

As TAs surgiram com a Lei 30-G/2000, estando previstas no Código do Imposto sobre Rendimento das pessoas Coletivas (CIRC¹), apesar de já existirem no antigo Código da Contribuição Industrial, sendo o seu objetivo tributar certos tipos de consumos ou gastos, que não estejam relacionadas com a atividade da entidade. Estas permitem obter receitas fiscais independentemente do sujeito passivo ter lucro tributável ou não.

Um outro objetivo da sua criação prende-se com o facto, de permitir o alargamento da base de incidência dos impostos pois começaram a ser tributadas despesas que até aqui não eram sujeitas a Tributação Autónoma (TA).

Nos últimos anos tem-se verificado sucessivas reformas na tributação das entidades. Em Portugal a tributação das empresas é feita essencialmente pelo seu rendimento real, calculado nos termos previstos do CIRC.

As TAs estão incluídas nos Códigos dos Impostos sobre os rendimentos, sendo consideradas como impostos diretos, contudo estas incidem sobre gastos ou encargos, pelo que deveriam ser consideradas como impostos indiretos.

Perante as sucessivas alterações nas taxas de TA aplicáveis às despesas, o planeamento fiscal lícito² assume, uma grande importância para os SP, de modo a que se possam prevenir, prever e reduzir, os impostos a pagar, em particular as TA.

Neste contexto, o ponto de partida para a nossa reflexão e por consequência a elaboração do presente trabalho, foi a compreensão que a revisão de literatura possibilitou, de se conhecer qual a origem e objetivos das TAs, perceber a evolução que estas têm tido quer ao nível das taxas aplicadas quer ao alargamento do âmbito de sujeição nas despesas e qual o impacto que estas têm nas receitas fiscais.

¹ O CIRC foi aprovado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 442-B/88, de 30 de novembro vindo elencado no artº 104 nº2 da Constituição da República Portuguesa “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”

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

Perante este contexto, surge a questão que nos irá orientar a presente pesquisa: *Qual o impacto que as TAs têm nas decisões dos contribuintes?* Por outras palavras, este trabalho tem como objetivo tentar contribuir, por um lado, para um melhor esclarecimento de algumas questões relacionadas com a origem e a evolução das TAs e, por outro lado, para perceber qual o impacto sobre a sujeição a determinado tipo de encargos suportados pelas entidades.

Relativamente à estrutura, o presente trabalho encontra-se dividido em cinco capítulos, incluindo o presente que é dedicado à introdução, onde se efetua o enquadramento do estudo, a justificação e quais os objetivos.

O segundo capítulo diz respeito à revisão de literatura sobre o tema das TAs, onde se pretende abordar a sua origem, evolução e a incidência sobre as diferentes despesas sujeitas a tributação.

O terceiro capítulo dedica-se às metodologias de investigação, onde se elencam os métodos e técnicas utilizadas na recolha e tratamento de dados, a população, a amostra e o período de análise.

No quarto capítulo serão apresentados os resultados obtidos, nomeadamente a estatística descritiva e inferencial, sendo posteriormente analisados e discutidos os resultados através da síntese efetuada.

Por último no quinto capítulo apresentar-se-ão as conclusões finais sobre o tema em estudo, as limitações sentidas e sugestões futuras de investigação neste âmbito.

Tendo por base os resultados obtidos no estudo empírico realizado, foi possível perceber que de uma maneira geral os contribuintes têm conhecimento de que existem despesas que são sujeitas a TA, que existem despesas que os contribuintes evitam incorrer de modo a evitar as TAs e quais as despesas que mais contribuem para o montante total dos encargos sujeitos a TAs.

2 – Revisão de Literatura

2.1– Introdução

Nos últimos anos têm sido levadas a cabo profundas reformas da tributação das empresas. Em Portugal as empresas são tributadas essencialmente pelo seu rendimento real, calculado nos termos previstos no CIRC.

As TAs vêm previstas no artº 88º do CIRC e no artº 73º do Código do Imposto sobre Rendimento das pessoas Singulares (CIRS), sendo uma tributação que incide em determinadas despesas que, como veremos, o legislador entendeu serem aptas a prosseguir objetivos de evasão fiscal.

As sucessivas alterações no regime das TAs, através do aumento das taxas nominais ou pelo alargamento do âmbito de aplicação, bem como a diferenciação existente nos Códigos do IRS e IRC, têm vindo a evidenciar a injustiça fiscal das TAs.

São estas questões que fazem com que esta temática seja um dos assuntos mais discutidos por CC's e Revisores Oficiais de Contas. Para Azevedo (2014:16), “O Estado devia ter coragem de acabar com a tributação autónoma sobre as empresas”, isto porque é um tipo de tributação usado para tributar a despesa e não o rendimento das entidades.

Assim existe a necessidade de procurar respostas para algumas das questões sobre a sua existência. Deste modo, iremos ao longo do primeiro capítulo abordar a explicação para a origem das TAs e o porquê das suas taxas serem agravadas anualmente.

Posteriormente apresentaremos uma breve evolução histórica sobre as principais alterações que foram surgindo na legislação acerca desta temática, assim como as despesas sujeitas e este tipo de tributação discriminadas. De forma a verificarmos qual o peso que este tipo de tributação tem no tecido empresarial português iremos também apresentar o impacto fiscal das TA, em sede de imposto objeto de estudo até 2015, através dos dados disponíveis nas estatísticas do Portal das Finanças.

2.2 – A origem das Tributações Autónomas

A expressão Tributação Autónoma deriva das palavras tributar e autónoma, que pelo dicionário da língua portuguesa tributar tem como sinónimos prestar, cobrar e contribuir e autónoma pode ser compreendida como independente, livre e de modo autónomo.

Segundo Silva (2011) esta expressão deve ser interpretada como um pagamento independente da existência ou não de matéria coletável. Isto é, um sujeito passivo pode pagar tributações autónomas mesmo que tenha obtido prejuízo fiscal, daí a palavra autónoma ou independente.

Apesar das Tributações Autónomas já existirem no extinto Código da Contribuição Industrial estas surgiram com a Lei 30-G/2000 de 29 de dezembro com o intuito de tributar despesas que não estivessem relacionadas com o lucro efetivo das empresas, como é o caso das ajudas de custo, quilómetros em viatura própria ou despesas de representação, tendo como principal objetivo a obtenção de uma maior justiça fiscal.

Um outro objetivo da sua criação foi permitir o alargamento da base de incidência dos impostos, pois além das despesas anteriormente referidas incide ainda sobre alguns bónus de gestores, administradores e gerentes.

Segundo Azevedo (2009) este tipo de tributação tem fundamentalmente uma função penalizadora, uma vez que o legislador procurou penalizar algumas despesas que facilmente se transferem do foro empresarial para o pessoal dos sócios.

Para Oliveira (2016) o que acontece muitas das vezes, é que estas despesas não são tributadas em sede de IRS e conseqüente são colocadas na contabilidade, tendo em vista a redução do imposto a pagar pelas empresas ou até mesmo a eliminá-lo, levando as empresas a apresentarem prejuízos.

É com base neste último cenário que se percebe que é necessário existir uma justiça fiscal, por consequência da falta de transparência bem como uma reduzida verdade declarativa das empresas, pois são várias as que apresentam consecutivamente prejuízos e mantêm-se em atividade.

Contudo o governo tem utilizado a existência de tributação autónoma de modo a obterem mais receita fiscal, por consequência dos sucessivos aumentos das taxas e do alargamento de incidência. O que inicialmente tinha o objetivo de penalizar alguns tipos de despesa,

hoje em dia representa um valor considerável de receita fiscal pondo em causa a continuidade de muitas entidades.

Algumas críticas têm surgido no sentido de as tributações autónomas incidirem sobre despesas e não sobre os rendimentos ou lucro real.

Segundo Mesquita (2014) foram essencialmente estas as razões para que a Autoridade Tributária passasse a tributar em IRC algumas das situações mais comuns através das Tributações Autónomas, com o intuito de influenciar as empresas a evitar certas despesas de elevado valor, para que pagassem menos imposto. Esta norma poderá aproximar-se das regulações anti-abuso, funcionando de forma inflexível, tendo como vantagem a aplicação praticamente automática.

2.3 – Classificação das Tributações Autónomas

As receitas fiscais podem ser distinguidas em taxas, contribuições e impostos, sendo que estas constituem a maior fonte de receita pública de qualquer Estado.

No entendimento do Prof. J. Albano Santos, taxa tem um carácter voluntário e bilateral sendo que está relacionado com o valor que os beneficiários terão de incorrer para obterem certos serviços públicos, por sua vez as contribuições “exigem” que os agentes económicos cujo património seja particularmente beneficiado por determinados atos ou bens, sejam os principais financiadores do investimento público. Por último os impostos levam a que seja imputado os custos de um bem ou serviço público à maior parte dos contribuintes, sendo que os impostos têm um carácter unilateral e podem ser exigidos por via coerciva, caso não sejam pagos voluntariamente.

Assim a taxa prevê a obtenção de um benefício individual por parte dos contribuintes, pelo que deverão ser estes a financiar em parte o custo dos bens ou serviços que pretendem. Ao invés os impostos são exigidos aos contribuintes sem relação com qualquer prestação que o Estado lhes possa proporcionar, o que leva a ter o carácter unilateral anteriormente referido, o que torna o imposto um ato de autoridade e tem como principal fundamento os princípios da igualdade e justiça, segundo os quais todos os cidadãos devem contribuir para as despesas públicas como um dever social.

Na obra *Leviatã* 9 elaborada por Hobbes (1651:115), este afirma que “da igualdade da justiça faz parte também a igual cobrança de impostos, igualdade que não depende da igualdade dos bens, mas da igualdade da dívida que cada homem tem para com o Estado, para sua defesa [...], pois os impostos que são cobrados ao povo pelo soberano nada mais são do que os soldos devidos àqueles que seguram a espada pública para defender os particulares no período de várias atividades e profissões”.

Neste sentido, as tributações autónomas enquadram-se no conceito de imposto, uma vez que este é imposto aos sujeitos passivos, de forma unilateral, sem que haja uma contrapartida. As tributações autónomas visam arrecadar recursos económicos para financiar a despesa pública, mas também como já referido têm a finalidade extrafiscal no sentido em que pretende penalizar certos tipos de despesa e incentivar outros.

Contudo os impostos podem ser de duas formas diretos e indiretos, o que pela teoria do Prof. Américo Brás Carlos, os impostos diretos tributam algo que os sujeitos passivos têm, ou seja tributam um “ter”, e assim sendo nesta categoria podemos englobar o IRS, IRC, Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e o Imposto Único de Circulação (IUC) e segundo Manuel Pereira “(...) diretos os impostos que incidem sobre manifestações imediatas de capacidade contributiva (...) e indiretos os que incidem sobre manifestações mediatas dessa capacidade”. Mas, por exemplo, Sérgio Vasques classifica como impostos diretos aqueles que incidem sobre a pessoa que pretende que suporte o imposto e os impostos indiretos os que incidem sobre pessoa distinta.

Por outro lado, segundo o Prof. Américo Brás Carlos, os impostos indiretos são os que tributam certos atos, ou seja, “tributam manifestações de capacidade contributiva que se manifestam através de um fazer”, uma vez que se parte do princípio que por detrás deste ato exista riqueza, disponível para ser tributada de forma indireta, sendo exemplo disso o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), o Imposto sobre Veículos (ISV) e o Imposto Especial sobre o Consumo (IEC)

Após as definições e as classificações de impostos anteriormente mencionadas torna-se contraditória a inclusão das TAs nos impostos sobre o rendimento, dado que estas tributam certos consumos e despesas, e não um rendimento real ou um lucro obtido. Resumindo, verifica-se que as TAs têm as características de imposto, mas não de imposto direto que incida sobre o rendimento, ao invés as TAs incidem sobre despesas e como tal deveriam pertencer ao grupo dos impostos indiretos.

2.4 – Evolução histórica e legislativa das Tributações Autónomas em sede de IRC

Com a implementação do CIRC, surgiram as Tributações Autónomas pelo artº4 do DL 192/90 de 9 de junho, em que este estabelecia que as despesas confidenciais ou não documentadas fossem tributadas autonomamente a uma taxa de 10%, e que não fossem dedutíveis para efeito da determinação do lucro tributável.

Por força da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, o regime das Tributações Autónomas passou a ser mais rigoroso, alargando-se o campo de incidência e levando à criação de um artigo específico para as despesas que dão origem às TAs, bem como as taxas a serem aplicadas.

Desde o seu aparecimento muitas têm sido as alterações aplicadas ao regime das TAs, quer em questão de taxas, quer ao nível da incidência como já referido, o que implica que exista uma alteração ao fundamento destas tributações, ou seja o que no início existia era as taxas estarem indexadas às taxas de IRC, atualmente pela alteração da legislação as taxas passaram a estar fixadas em valores percentuais.

Posto isto, para Silva (2011) e Silva (2013) o fundamento que levou à introdução das TAs no nosso sistema fiscal reportava-se fundamentalmente a situações, que demonstravam elevado risco de fraude e evasão fiscal, sendo que atualmente com todas as alterações que tem existido a este regime, as TA tornaram-se num “veículo privilegiado” para a obtenção receitas fiscais.

De seguida apresentamos as principais alterações que o regime das TA sofreu ao longo dos anos:

Tabela 1 – Principais alterações legislativas em matéria de TA em sede de IRC

Legislação	Principais Alterações
Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro	Considerada a Lei base das tributações autónomas, dado que começou a tributar despesas que as entidades frequentemente incorriam tais como despesas confidenciais, despesas de representação, entre outras.
Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado (OE) 2002)	Introdução do termo “viaturas ligeiras de passageiros ou mistas”, e aplicação da taxa de 20% da taxa normal mais elevada a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

Legislação	Principais Alterações
Lei nº 32-B/2002, de 30 de dezembro (Lei do OE 2003)	Alteração nos encargos relativos a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas passando a existir dois escalões: 1º - Independentemente do custo de aquisição seria aplicada a taxa de 6%, no caso de não terem obtido resultado fiscal negativo consecutivamente nos dois períodos anteriores; 2º - Custo de aquisição superior a 40.000€, encargos tributados a 15% caso o sujeito passivo apresentasse prejuízos fiscais nos dois períodos anteriores.
Lei nº 107-B/2003, de 31 de dezembro (Lei do OE 2004)	Taxas relativas a despesas de representação e os encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletos passaram a ser fixadas em valores percentuais fixos.
Lei nº 55-B/2004, de 30 de dezembro (Lei do OE 2005)	Introdução de duas alterações: 1º- Começaram a ser tributados os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, desde que não sejam faturadas a clientes ou caso sejam tributadas em IRS na esfera do beneficiário; 2º- Houve a diminuição da taxa de 6% para 5% relativa a despesas de representação e viaturas ligeiras de passageiros, mantendo-se inalterável a de 15%.
DL nº 192/2005, de 7 de novembro	Introdução de uma nova taxa que provocou alterações no regime dos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC.
Lei nº 64/2008, de 5 de dezembro	Diminuição da taxa aplicada aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletos, ficando fora do âmbito de aplicação as viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica.
Lei nº 100/2009, de 7 de setembro	Introdução de taxa para aplicação a indemnizações, compensação e bónus auferidos por gestores, administradores e gerentes.
Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril (Lei do OE 2010)	Relativamente aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas foi eliminado a referência ao custo de aquisição superior a 40.000 €.
Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro (Lei do OE 2011)	A tributação passou a incidir sobre a totalidade dos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.
Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro (Lei do OE 2012)	Aplicação da taxa de 70% a despesas não documentadas efetuadas por SP que obtivessem rendimentos de atividades sujeitas ao imposto especial do jogo; Aumento da taxa dos lucros distribuídos a SP que beneficiem de isenção total ou parcial.
Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Lei do OE 2016)	Quando se verifique o incumprimento das condições previstas na alínea b) do n.º 13 o montante correspondente à TA que deveria ter sido liquidado passa a ser adicionado ao IRC liquidado no período em que se verifique o incumprimento.
Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (Lei do OE 2017)	Existiu alterações nas taxas relativas a algumas despesas tais como: -Despesas de representação; -Encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo; -Entre outros.

Fonte: Elaboração Própria

2.5 – Despesas sujeitas a Tributação Autónoma (artigo 88º CIRC)

2.5.1 – Despesas não documentadas

Podem ser definidas como despesas ou gastos que resultam de saídas monetárias de uma entidade, mas para as quais não existe documento justificativo dessa saída, sendo que por consequente não é possível determinar a natureza da despesa ou do beneficiário. Anteriormente para este tipo de despesa era utilizada a terminologia de *despesas confidenciais*.

Segundo o artigo 23.º-A do CIRC não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as despesas não documentadas, mesmo que estas tenham sido contabilizadas como gastos no período de tributação em questão, pelo que estas devem ser acrescidas no campo 716 do quadro 07 da modelo 22 para efeitos da determinação do lucro tributável.

No artigo 88.º do CIRC os nº1 e 2 dizem respeito à taxa de TA aplicada às despesas não documentadas, para além destas não serem aceites como gasto fiscal, são ainda sujeitas a uma taxa de 50% conforme elencado no n.º1 do artigo 88.º do CIRC, sendo que esta caso as despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º do CIRC é elevada para 70%.

No caso de os sujeitos passivos apresentarem prejuízo fiscal no período em que reconhecem os gastos, todas as taxas de TA são agravadas em 10 pontos percentuais, como descrito no nº 14 do artigo em análise.

Contudo, por vezes existe uma mistura de conceitos entre despesas não documentadas e encargos não devidamente documentados, pelo que achamos que se torne necessário diferenciar os conceitos.

Encargos não devidamente documentados são os encargos ou despesas que têm como suporte ou comprovativo um documento que identifica o destinatário, não estando, no entanto, na forma devida e exigida pela lei. Assim, os encargos não devidamente documentados devem ser acrescidos no campo 731, do quadro 07 da modelo 22, no

entanto não estão sujeitos a TA, pois é possível identificar a origem e o destinatário da despesa, ao contrário das despesas não documentadas.

2.5.2 – Encargos com viaturas ligeiras de passageiros

Nos últimos anos tem-se assistido em termos fiscais à crescente penalização da posse e uso de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas, como se pode observar na evolução legislativa do artigo 88º do CIRC como anteriormente referido.

A incidência das TAs sobre os encargos com as viaturas ligeiras de passageiros é dos temas mais controversos, tendo vindo a originar varias discussões por parte dos CC's, dado que muitas empresas precisam de ter automóveis para o desenvolvimento da sua atividade, ou porque esta implica deslocações ou porque pode ser necessário por razões económicas de encontrar novas oportunidades de negócio noutras áreas geográficas. Existe, contudo, uma dificuldade na definição de quem realmente tira proveito da utilização de tais viaturas, se a empresa ou o colaborador, conforme explica Saldanha Sanches (2007) “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”.

Foi com base nesta última perspetiva que existiu o aumento acentuado da TA como forma de forçar a celebração de contratos escritos sobre a imputação de veículos aos trabalhadores, pois caso exista tributação em IRS na esfera destes, então deixa de haver lugar a TA sobre a viatura ligeira de passageiros sobre a empresa.

Silva (2016) afirma que o aumento de TA em relação a encargos com viaturas ligeiras de passageiros tornou a celebração de acordos de imputação das viaturas um procedimento mais frequente, dado que esta via de conceder benefícios aos trabalhadores sem qualquer tributação na esfera destes, tornou-se menos atrativa para as empresas.

Os encargos relacionados com as viaturas acima mencionadas de acordo com o nº 5 do artigo 88º do CIRC são as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e imposto sobre a posse ou utilização.

Estes encargos são geralmente dedutíveis no apuramento da matéria coletável, contudo alertamos para a limitação à dedutibilidade das depreciações das viaturas, devendo-se ter

em conta: os limites estabelecidos nas alíneas d) “quotas perdidas” e e) “custo de aquisição das viaturas” do nº 1 do artigo 34º do CIRC e pela Portaria nº 467/2010, de 07 de julho, as taxas de depreciação praticadas, a taxa de depreciação máxima fiscalmente aceite no Decreto Regulamentar 29/2009. No caso em que se excedam os limites do custo de aquisição e da taxa de depreciação aceite fiscalmente, a parte excedente da depreciação não será aceite como gasto fiscal, tendo por isso que ser acrescida ao campo 719 do quadro 07, da modelo 22 de IRC.

Não são aceites também como gastos:

- Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que ultrapassem os limites anteriormente referidas (artigo 23º-A, nº1, alínea i)), sendo estes valores acrescidos no campo 732 do quadro 07 da modelo 22 de IRC.
- Os encargos com combustíveis, na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais (artigo 23º-A, nº1, alínea j), sendo estes valores acrescidos no campo 732 do quadro 07 da modelo 22 de IRC.

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

2.5.3 – Despesas de representação

Segundo o artigo 88º nº 7 do CIRC são consideradas as despesas de representação “despesas suportadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos quer em território Nacional quer no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou a quaisquer outras pessoas ou entidades”.

A justificação para esta tributação segundo Tomás Tavares (2001), prende-se com o facto de estas despesas estarem numa “zona cinzenta na medida em que se podem adequar a finalidades privadas ou empresariais”

Aos encargos que sejam dedutíveis relativos a estas despesas é lhes aplicada uma taxa de 10% ou 20% consoante o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal no ano de tributação a que respeitem estes encargos.

De acordo com o artigo 23º do CIRC, desde que estas despesas tenham sido suportadas com o propósito de obter rendimentos sujeitos a IRC poderão ser aceites como gasto do exercício na sua totalidade, ou seja à partida estes gastos terão como objetivo angariar ou reforçar os laços já existentes, com o intuito de trazer mais-valias para a empresa.

Na nossa opinião, a aplicação de TA também se prende com o facto de ser difícil para a Administração Tributária (AT) definir um critério objetivo que se possa aplicar a todas as entidades, onde seja possível identificar o que é estritamente necessário para a obtenção dos rendimentos. Posto isto, o gasto é aceite de modo a que a entidade não seja prejudicada, contudo é tributada autonomamente de forma a limitar este tipo de gastos ao indispensável.

Por vezes as despesas de representação são confundidas com as despesas com deslocações e estadas, devido á sua semelhança tornando-se necessário diferenciá-las pois existem diferenças ao nível da sujeição às TA.

Assim, a grande diferença é que as despesas de representação estão relacionadas com gastos que são afetos apenas a clientes, fornecedores ou outras entidades e não com importâncias postas à disposição do trabalhador, e unicamente aproveitadas por este, como é o caso das despesas com deslocações e estadas.

Deste modo, como despesas com deslocações e estadas são considerados os encargos com transportes, estadas, ou refeições, suportados com os trabalhadores da empresa por motivos de deslocação fora do local de trabalho, mediante a apresentação de um documento comprovativo, emitido de forma legal. O custo destas despesas de deslocação e estadas são fiscalmente aceites na sua totalidade, e não estão sujeitas a TA, o que não se compreende (Mesquita, 2014).

2.5.4 – Pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável

Pelo nº 8 do artigo 88º do CIRC ficam sujeitas a TA “as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado”.

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

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

Segundo Alberto Xavier (2011). “A acumulação de rendimentos opera-se pela via da constituição de uma sociedade-base em países de fiscalidade privilegiada, com o objetivo de nela concentrar os lucros do grupo, de modo a diferir a tributação no país de domicílio dos sócios (...), para o momento em que os lucros lhes forem efetivamente distribuídos”.

De acordo com o nº 8 do artigo 88º do CIRC este deve ser conjugado com a alínea r) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC em que não são aceites como gastos: “as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal identificado pela portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças como um regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a

operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”.

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

2.5.5 – Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria

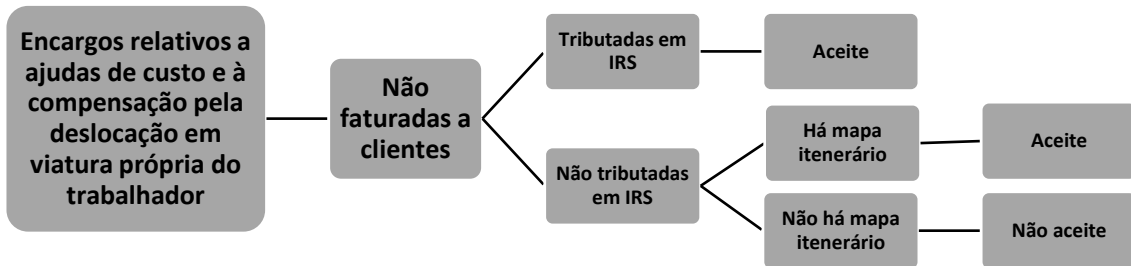
Segundo Franco (2008) pode definir-se ajudas de custo como importâncias atribuídas pela entidade patronal aos seus trabalhadores dependentes quando estes se desloquem ao serviço da entidade patronal e que se destinem a compensar os gastos acrescidos por essa deslocação (alimentação e alojamento) sem apresentação do documento de despesa. Os encargos pagos aos trabalhadores pela utilização da sua viatura ao serviço da empresa são definidos como montantes que visam compensar os custos incorridos com tal utilização.

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

A TA sobre os encargos com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, deve ser conjugada com as disposições do CIRS e com o regime dos encargos dedutíveis previstos nos artigos 23º e 23º-A do CIRC. Assim, estes encargos são aceites como gastos em sede de IRC, nos termos do artigo 23º-A nº 1 alínea h), no caso de serem faturados a clientes e desde que especificamente comprovados, ou tributados como rendimentos na esfera do trabalhador na parte em que exceda os limites previstos em legislação própria, de acordo com o artigo 2º nº 3 alínea d) do CIRS, ou justificados, para cada pagamento. No caso, de estas

despesas não serem faturadas a clientes, nem tributadas em sede de IRS, mas estiverem suportadas por mapas de controlo, são dedutíveis e sujeitas a TA.

Figura 1- Encargos relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador não faturadas a clientes



Fonte: Elaboração Própria

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

Segundo o previsto no nº 14 do artigo 88º do CIRC, estes encargos ficam abrangidos pela taxa de TA agravada (mais 10 pontos percentuais do que a taxa original conforme elencado no nº14º do artº. 88 do CIRC), sempre que a entidade apresente prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitem.

2.5.6 – Lucros distribuídos a entidades isentas

Aos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC cujos sujeitos passivos beneficiem de isenção total ou parcial é lhes aplicada uma taxa de TA de 23%.

Para que ocorra este tipo de tributação é necessário que as partes de capital a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo permanente, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período, segundo o nº11 do art. 88º do CIRC.

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

O objetivo do legislador com esta norma é, evitar que as entidades sem finalidade lucrativa que beneficiam de isenção de tributação nos rendimentos de capitais sejam favorecidas fiscalmente (Silva, 2011).

Deste modo, ao contrário do que acontece nos outros números do referido artigo, aqui a base de incidência são os dividendos distribuídos, em vez das despesas efetuadas pelo sujeito passivo.

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

2.5.7 – Indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes

Os encargos relativos a indemnizações ou a qualquer compensação devida aquando da cessação de funções de gestor, administrador ou gerente e os encargos relacionados com bónus e remunerações variáveis pagas a esses órgãos, caso excedam determinados limites, estão sujeitos a TA em sede de IRC, à taxa de 35%, ou 45% caso a sociedade apresente prejuízo fiscal, nos termos dos n.ºs 13 e 14 do artigo 88.º do CIRC, sendo esta considerada, uma norma anti-abuso, que tem como objetivo evitar a dedução de pagamentos excessivos a altos cargos das empresas, não só durante o exercício das suas funções, mas também quando esses cargos cessam (Ramalho & Neto, 2013).

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

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

Assim, não serão de considerar, para efeito da TA, os gastos suportados com o pagamento de bónus e remunerações variáveis atribuídos aos colaboradores que integrem os quadros de pessoal, nomeadamente àqueles que, não sendo membros do órgão de administração, exerçam funções de diretor, bem como, a todos aqueles que sejam membros de outros órgãos sociais.

Estão ainda sujeitos a TA, segundo a alínea b) do n.º 13, os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a €27.500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

Analisando esta última disposição da norma em estudo:

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

2. Não haverá lugar a este tipo de encargo fiscal se simultaneamente:
 - O pagamento for diferido em mais de 50%;
 - Por um período mínimo de três anos; e
 - Estiver condicionado ao desempenho positivo da sociedade.

De acordo com o nº 19 do artº88 do CIRC no caso de se verificar o incumprimento de qualquer uma das três condições, o montante correspondente à TA que deveria ter sido liquidada é adicionado ao valor do IRC liquidado relativo ao período de tributação em que se verifique aquele incumprimento.

Relativamente aos pressupostos de sujeição, ou seja, se forem atingidos os dois limites acima mencionados, a TA incidirá sobre o valor total dos encargos e não só sobre a parte

excedente, o que apesar de essa conclusão não ser retirada com clareza da letra da lei, é o que tem sido feito na prática (Mesquita, 2014).

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

Assim, entende-se que, o pagamento de uma parte não inferior a 50% está condicionado ao desempenho positivo da empresa, que segundo João Ramalho e Serena Neto (2013) corresponde “Ao resultado líquido do período, enquanto grandeza representativa da demonstração de resultados – e cuja utilização permite assegurar a satisfação dos critérios de objetividade e comparabilidade – configura-se como um indicador adequado para a mensuração do desempenho da sociedade, podendo ser relevante a introdução de outros critérios para complementar a análise, nomeadamente quanto à evolução dos resultados ao longo do tempo”.

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

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

2.5.8 – Prejuízo fiscal

Como já mencionado anteriormente, em todos os tipos de encargos que estão sujeitos a TA, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que

respeitem os encargos, as taxas previstas sofrem um aumento de 10%, de acordo com o n.º 14 do artigo 88.º do CIRC.

A introdução desta norma, segundo Helena Martins (2013) tem três objetivos “Em primeiro lugar, como parte do prejuízo apurado poderá ter sido fruto de gastos dedutíveis em que a empresa terá incorrido, de forma abusiva, com o intuito de pagar menos imposto, a TA serviria como compensação da falta de receita resultando fuga; depois, a TA pode implicar uma penalização das sociedades que apresentem prejuízo fiscal no fim do período e, nessa medida, não deveria ter realizado despesas deste tipo (configura assim mais uma consequência negativa da má gestão); e por fim, estará em causa a finalidade de desencorajar a ocorrência de certas despesas que poderiam contribuir para atingir prejuízo no final do período”.

Conforme mencionamos inicialmente, este tipo de tributação tem como objetivo questões que se prendem com justiça fiscal e combate à fraude, ou seja, tributar bens cuja utilização poderia facilmente ser desviado para fins particulares. Será fácil, para qualquer um de nós, entender este intuito e até aceitá-lo, o que já não é entendido por todos, é o agravamento das taxas no caso de a entidade apresentar prejuízo fiscal, uma vez que as taxas aplicáveis a cada uma das despesas previstas têm, por si só, subjacente o objetivo de prevenir ou compensar fugas aos impostos.

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

2.5.9 – Regime simplificado de apuramento da matéria coletável

A reintrodução do regime simplificado, que tinha sido revogado em 2008, foi uma das “medidas mais emblemáticas” segundo (Antunes, 2014, p.22) apesar de existir diferenças significativas em relação ao que existiu na primeira década deste século.

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

Os sujeitos passivos abrangidos por este regime não estarão sujeitos a TA relativamente a alguns encargos. Assim, nos termos do n.º 15 do artigo 88.º do CIRC, as taxas previstas nos n.ºs 7, 9, 11 e 13, do mesmo artigo, não serão aplicáveis a quem se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável. Por conseguinte, a base de incidência deste tipo de tributação é menor, conforme resumimos no quadro 6.

Sendo que também não lhes será aplicado o agravamento de 10 pontos percentuais das taxas nos casos em que se apure prejuízo fiscal, conforme o disposto no n.º 14 do artigo 88.º do CIRC.

Tabela 2 - Encargos sujeitos a TA pelas empresas que optem pelo regime simplificado

N.º do artigo 88.º	Base de aplicação de taxas de TA
1	Despesas não documentadas
3, 4, 17 e 18	Encargos relacionados com viaturas
8	Pagamentos a entidades não residentes e sujeitos a um regime mais favorável

Fonte: Elaboração Própria

2.6 – As tributações autónomas no sistema fiscal português

2.6.1 – Comparação entre o CIRS e o CIRC

No que diz respeito ao enquadramento fiscal das tributações autónomas, estas tanto estão previstas quer no Código de IRS, para os contribuintes sujeitos a contabilidade organizada, quer no Código de IRC, para as pessoas coletivas (empresas, associações, fundações e outras pessoas coletivas).

Relativamente às taxas de TAs em sede de IRS estas estão previstas no art.73.º do CIRS conforme se demonstra de seguida:

Tabela 3 – Taxas de TA em sede de IRS

Encargos Sujeitos a Tributação Autónoma - IRS	Taxas TA	Art.º 73.º
Despesas não documentadas (efetuadas por SP com contabilidade organizada)	50%	1
Enc. dedutíveis com Despesas de representação	10%	2
Enc. dedutíveis com viaturas ligeiras passageiros/mistas, motos e motociclos valor aquisição inferior a 20.000	10%	2 a
Enc. dedutíveis com viaturas ligeiras passageiros/mistas, motos e motociclos valor aquisição igual ou superior a 20.000	20%	2b

Encargos Sujeitos a Tributação Autónoma - IRS	Taxas TA	Art.º 73.º
Importâncias pagas a entidades de países c/ regime fiscal privilegiado	35%	6
Ajudas de custo e Km's em viatura própria (não faturados a clientes, não tributados na esfera do trabalhador ou sem mapa de itinerário)	5%	7
Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas híbridas plug-in valor aquisição inferior a 20.000	5 %	10
Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas híbridas plug-in valor aquisição igual ou superior a 20.000	10%	10
Viaturas ligeiras ou mistas de passageiros movidas a gases de petróleo liquefeito (GPL) ou gás natural veicular (GNV) valor aquisição inferior a 20.000	7.5 %	11
Viaturas ligeiras ou mistas de passageiros movidas a gases de petróleo liquefeito (GPL) ou gás natural veicular (GNV) valor aquisição igual ou superior a 20.000	15%	11

Fonte: Elaboração Própria

No que diz respeito às taxas de TA em sede de IRC estas estão previstas no art.88º do CIRC conforme se demonstra de seguida:

Tabela 4 – Taxas de TA em sede de IRC

Encargos Sujeitos a Tributação Autónoma - IRC	Taxa Normal	Art.º 88.º
Despesas não documentadas (efetuadas por SP não isentos de IRC, que exerçam a título principal atividade comercial/industrial/agrícola)	50%	1
Despesas não documentadas (efetuadas por SP isentos de IRC ou que não exercem atividade comercial/industrial/agrícola, a título principal)	70%	2
Viaturas ligeiras passageiros/mistas (não elétricas), motos e motociclos, cujo valor de aquisição é inferior a 25.000 €	10%	3ª
Viaturas ligeiras passageiros/mistas (não elétricas), motos e motociclos, cujo valor de aquisição é igual ou superior a 25 000 €, e inferior a 35 000 €	27,5%	3b
Viaturas ligeiras passageiros/mistas (não elétricas), motos e motociclos, cujo valor de aquisição é igual ou superior a 35 000 €	35%	3c
Despesas de representação (encargos dedutíveis)	10%	7
Importâncias pagas a entidades de países c/ regime fiscal privilegiado (SP que exerçam a título principal atividade comercial/industrial/agrícola)	35%	8
Importâncias pagas a entidades de países c/ regime fiscal privilegiado (SP isentos de IRC, ou que não exerçam a título principal atividade comercial/industrial/agrícola)	55%	8
Ajudas de custo e Km's em viatura própria, (não faturados a clientes, não tributados na esfera do trabalhador, ou sem mapa de itinerário)	5%	9

Encargos Sujeitos a Tributação Autónoma - IRC	Taxa Normal	Art.º 88.º
Lucros distribuídos a entidades isentas (quando a participação não cumpre os requisitos)	23 %	10
Com gestores, administradores ou gerentes (indenizações ou compensações por rescisão antes do termo; bónus e remunerações variáveis, no excedente aos limites)	35 %	13

Fonte: Elaboração Própria

Conforme o disposto nos quadros supra, pode-se concluir que o regime das tributações autónomas em sede de IRS é visivelmente menos gravoso que o regime das TAs previsto no CIRC, nomeadamente, pelos seguintes aspetos:

- As TAs sobre as viaturas, em sede de IRS, incidem apenas sobre os gastos fiscalmente dedutíveis, e não sobre todos os gastos como acontece no CIRC.
- O CIRS não prevê a tributação autónoma de indenizações, compensações, bónus ou remunerações variáveis atribuídas a gestores.
- Não está previsto, no CIRS, um agravamento de 10% de todas as taxas de TA, caso os sujeitos passivos de IRS, com contabilidade organizada, tenham prejuízo fiscal no próprio período em que reconhecem os gastos.

2.6.2 - O impacto fiscal das tributações autónomas em sede de IRC

Ao longo dos últimos anos tem-se destacado o estudo e análise das receitas fiscais, devido à crescente necessidade dos Estados em financiar as despesas. Por um lado, as receitas provenientes dos impostos diretos, por outro, os impostos indiretos.

Ainda que as tributações autónomas de IRC, tenham um valor inferior, quando comparadas com o IVA, o IRS e o IRC, nos últimos anos o valor de receitas fiscais resultantes das TA têm vindo a aumentar existindo uma redução nos anos de 2012 e 2013, conforme exposto na seguinte tabela:

Tabela 5 – Evolução das Receitas Fiscais, período 2005-2015

(Valores em milhões de euros)

Ano/rúbrica	IRC liquidado efetivo	TA (IRC)	TA/IRC liquidado
2005	2931	198	6,8%
2006	3556	205	5,8%
2007	4101	220	5,4%

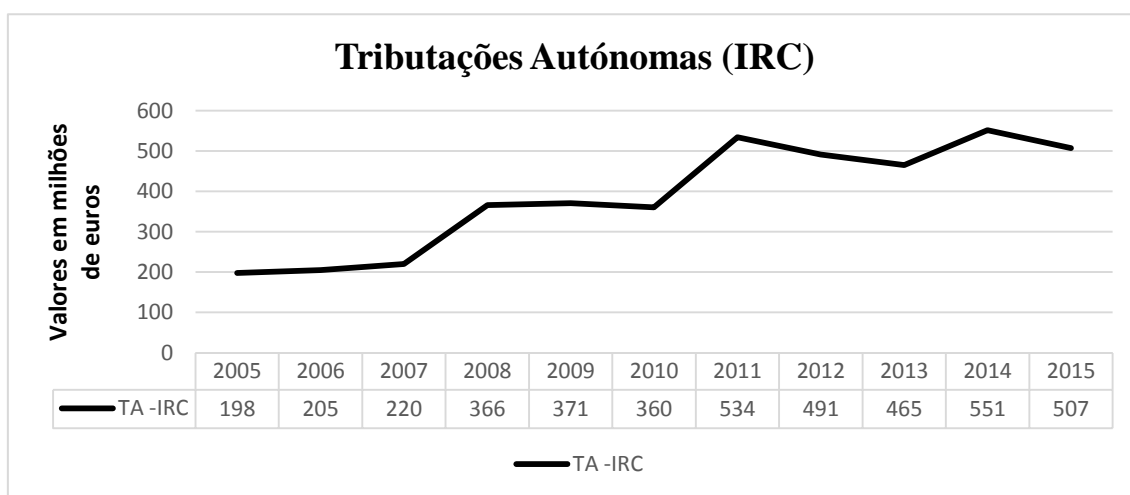
Ano/rúbrica	IRC liquidado efetivo	TA (IRC)	TA/IRC liquidado
2008	3839	366	9,5%
2009	3522	371	10,5%
2010	3013	360	11,9%
2011	2845	534	18,8%
2012	2923	491	16,8%
2013	2834	465	16,4%
2014	3727	551	14,8%
2015	3811	507	13,3%

Fonte: Elaboração Própria

Tendo em conta a tabela, apresentada ao analisarmos as receitas fiscais no período entre 2005-2015, constatamos que o ano de 2007 foi o que permitiu arrecadar mais receita fiscal (cerca de € 4.101 milhões).

No que diz respeito ao valor arrecadado a título de tributações autónomas de IRC, estas têm mantido uma evolução crescente desde 2005 até ao presente, sendo que ao longo do tempo existiram algumas oscilações significativas nomeadamente no ano de 2008 que teve um aumento de 66% comparativamente a 2007 como reflexo da produção de efeitos, desde o início do ano de 2008, da Lei n.º 64/2008, de 5 dezembro e no ano de 2011 em que houve um aumento cerca de 48 %.

Gráfico 1 – Evolução da TA (IRC)



Fonte: Elaboração Própria

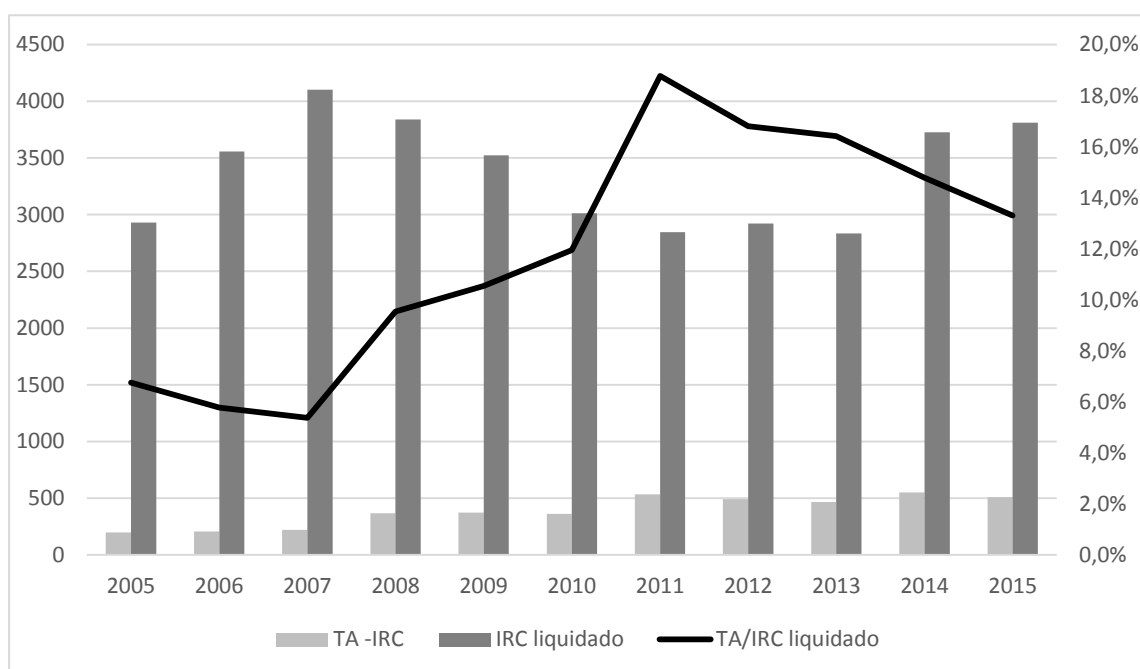
Da análise do gráfico 1, os anos 2008, 2011 e 2014 foram aqueles em que mais houve aumento significativo no valor das TAs arrecado pelo Estado. Estes valores devem-se

pelo aumento da taxa e nas despesas de representação e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas houve o alargamento do campo de incidência dos encargos dedutíveis destas despesas.

Em 2011 foi alargado novamente o campo de incidência destes encargos, havendo ainda o aumento das TAs em 10 pontos percentuais para os sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação. O aumento de 2014 deve-se às alterações da incidência e taxas de tributação introduzidas pela reforma do IRC no ano de 2014.

Gráfico 2 – Peso das Tributações Autónomas nas Receitas Fiscais

(Valores em milhões de euros)



Fonte: Elaboração Própria

No que toca ao peso das TAs no IRC liquidado, estas registaram uma evolução positiva, na medida em que cresceram de 6,8% em 2005, para 13,3% no ano de 2015. Verifica-se conforme representado no gráfico 2 que o maior peso das TAs no IRC liquidado se deu no ano de 2011 representando 18,8 % sendo que posteriormente a esse ano se tem verificado um decréscimo no que concerne ao peso das TAs no IRC liquidado.

2.7- Síntese

O capítulo que agora termina revelou-se essencial no enquadramento do tema deste estudo. Assim sendo, em primeiro lugar foi feita uma abordagem à origem das TAs, seus objetivos e funções.

Seguindo-se uma breve análise à evolução legislativa em matéria de TA, onde se pode analisar as alterações nas despesas tributáveis bem como a evolução nas taxas e ainda uma análise às despesas sujeitas.

Elaboramos uma comparação entre as TAs previstas em sede de IRC e em sede de IRS, onde foi possível verificar quais as principais diferenças e possíveis semelhanças podendo-se concluir que o regime das TAs previsto no código do CIRS acaba por ser menos penalizador do que o previsto no CIRC e por último foi analisado qual o impacto das TAs em sede de IRC.

Em resumo deste capítulo pode-se reter que muitas tem sido as alterações introduzidas quer ao nível do alargamento de incidência das despesas sujeitas quer em termos de taxas de TAs aplicadas a essas mesmas despesas, sendo que estas acabam por ser uma garantia de arrecadação de receita, dado que (praticamente) todas as entidades têm que suportar, em maior ou menor medida, despesas sujeitas a TA.

Por este motivo as TAs são ainda consideradas como uma medida anti-abuso, uma vez que muitas das vezes as entidades não precisam de incorrer em determinados gastos, acabando por o fazer por vezes para reduzir resultados e terem menos imposto a liquidar.

3 – Metodologia de Investigação

3.1- Introdução

Este estudo tem como objetivo tentar contribuir, por um lado, para um melhor esclarecimento de algumas questões relacionadas com a origem e a evolução das TAs e, por outro lado, para perceber qual o impacto sobre a sujeição a determinado tipo de encargos suportados pelas entidades.

Para a elaboração de um trabalho de investigação são variados os métodos disponíveis a serem aplicados, usualmente são adotadas duas ou mais técnicas ou métodos, dado que uma única poderá ser escassa para atingir os objetivos do estudo.

Numa metodologia é necessário definir qual o tipo de perspetiva a utilizar, qual o tipo de investigação e quais os métodos a aplicar.

Quanto à sua perspetiva uma investigação pode ser quantitativa, qualitativa ou ambas. Uma investigação quantitativa segundo Godoy (1995) “preocupa-se com a medição objetiva e quantificação dos resultados”, enquanto que de acordo com Garcia e Queck (1997) uma investigação qualitativa “implica uma ênfase nos processos e significados”. Neste estudo em concreto a investigação utilizada é quantitativa.

No que respeita aos tipos de investigação existem vários, tais como:

- Experimental
- Quase-experimental
- Correlação
- Descritivo
- Avaliativo
- Estudo de caso
- Etnográfico
- Investigação-ação

No presente estudo o tipo de investigação utilizada foi um estudo caso, que de acordo com Yin (1989) pode ser definido como “uma pesquisa empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto real; quando os limites entre fenómeno e contexto não são evidentes; e no qual muitos recursos ou evidências são usados” (p.23)

Nessa sequência, realizou-se um estudo empírico, no qual, tendo por base a perceção de representantes legais “de empresas” relativamente às tributações autónomas, e recorrendo à análise quantitativa de variáveis, identificadas na pesquisa bibliográfica efetuada, se

procura responder a algumas questões relacionadas com os objetivos da presente investigação.

Assim as questões às quais se procura obter resposta são as seguintes:

- Os contribuintes evitam incorrer em determinadas despesas de modo a evitar a tributação?
- Qual a perceção que os contribuintes têm das TAs?
- Quais as despesas que mais contribuem para o montante total dos encargos sujeitos a TAs?

3.2 - Métodos de Recolha de Dados

Os métodos de recolha de dados têm por objetivo ser um caminho para se obter respostas para um problema; ou seja, são meios que possibilitam aos investigadores a obtenção de dados empíricos que lhe permitam responder às questões que estão a ser alvo de investigação, sendo os dados daí resultantes alvo de análise e interpretação de forma a poderem ser transformados em conhecimento.

Existe uma grande diversidade de métodos de recolha de informação, tais como:

- Entrevistas
- Observações
- Questionários
- Documentos

No presente trabalho o método de recolha de informação escolhido foi o questionário, em que este é composto por um conjunto de questões apresentadas por escrito, e deve ser dirigido a pessoas que propiciem certos conhecimentos aos pesquisadores.

Segundo Marconi e Lakatos, 1996, este método apresenta as seguintes vantagens: é de fácil aplicação, consome pouco tempo e recursos, evita distorções provocadas pela intervenção direta do investigador, fornece uma maior uniformidade na avaliação em virtude da sua impessoalidade e facilita a análise e interpretação dos dados.

Contudo também existem vantagens para os inquiridos tais como, permitir manter o seu anonimato e, assim, possibilitar uma maior veracidade nas respostas.

Como já se verificou a aplicação de questionários é vantajosa, porém existem também desvantagens quanto à sua implementação, nomeadamente: ser de difícil conceção,

excluir pessoas analfabetas, impedir o auxílio ao inquirido quando este não entende determinada pergunta e não oferecer garantia de que a maioria das pessoas o devolve completamente ou corretamente preenchido.

No que diz respeito às questões que compõe os questionários estas podem ser de dois tipos, questões de resposta aberta e de resposta fechada. As questões de resposta aberta permitem ao inquirido responder à pergunta com as suas próprias palavras, enquanto que as questões de resposta fechada são aquelas nas quais apenas existem opções de escolha, selecionando o inquirido aquela que mais se adequa à sua opinião.

Neste trabalho, o método escolhido como sendo o mais adequado, tendo em conta os objetivos definidos, é o questionário do tipo misto com perguntas fechadas e abertas.

Este encontra-se dividido em duas partes. A primeira parte destina-se a caracterizar os inquiridos. Tendo a segunda parte o objetivo de obter a perceção dos mesmos sobre qual o impacto que as TA têm nas decisões dos contribuintes, sendo que as questões colocadas tiveram em consideração as despesas sujeitas a TA identificadas no capítulo anterior.

3.3 - A População, a Amostra e o Período de Análise

Na execução de um estudo estatístico uma das etapas mais importantes é a definição da população alvo, pois é sobre esta que o nosso estudo irá incidir. De acordo com Autores como Cochran (1963), Stuart (1984) e Barnett (1991) e Simões et al. (2012) estes definem como população alvo a totalidade dos elementos sobre os quais incide a análise e dos quais se pretende obter informação.

Neste estudo a população é constituída pelos CC's da região do Médio Tejo³, a escolha destes inquiridos em vez dos sujeitos passivos em si, prende-se com o facto de acreditarmos que, para a grande maioria das questões colocadas, os sujeitos passivos solicitariam aconselhamento ao seu Contabilista Certificado (CC), acabando por tomarem as suas decisões com base nesses conselhos.

³ A região do Médio Tejo corresponde à sub-região NUTS III, localizando-se na região centro do país (NUTS II), mais especificamente nos distritos de Santarém (norte) e Castelo Branco (sudoeste), abrangendo os concelhos de Abrantes, Alcanena, Constância, Entroncamento, Ferreira do Zêzere, Mação, Ourém, Sardoal, Sertã, Tomar, Torres Novas, Vila de Rei e Vila Nova da Barquinha.

Depois de escolhida e conhecida a população alvo, segue-se uma nova etapa: a escolha dos elementos da amostra. Define-se amostra como o subconjunto de elementos retirados da população alvo e por meio da qual se estabelecem ou se estimam as características da população escolhida.

A recolha da amostra pode ser efetuada recorrendo a métodos probabilísticos ou não probabilísticos. Os métodos probabilísticos são definidos como aqueles em que a cada elemento da população está associada uma probabilidade de inclusão na amostra, enquanto que, nos não probabilísticos essa probabilidade não é determinada.

No presente trabalho de investigação a amostragem foi efetuada de modo não probabilístico, uma vez que os recetores do questionário tiveram a possibilidade de decidir se responderiam ou não.

No que diz respeito ao período de análise, os dados para este trabalho foram recolhidos através de divulgação online entre os dias 25 de setembro e 13 de outubro de 2017, tendo sido recolhidas 69 respostas.

3.4 - Opções Metodológicas

Para a análise dos dados recolhidos através dos questionários elaborou-se primeiramente uma análise descritiva, que segundo Huot (2002), se define como sendo “o conjunto das técnicas e das regras que resumem a informação recolhida sobre uma amostra ou uma população, e isso sem distorção nem perda de informação”.

Posteriormente elaborou-se uma análise inferencial, a partir da qual é possível retirar conclusões sobre a população em estudo usando para isso informação da amostra. De acordo com Huot (2002) “A estatística inferencial permite a generalização, a uma população, de informações obtidas a partir de uma amostra representativa e a tomada de decisão”.

Para a realização desta análise foram aplicados os testes de concordância de Kendall, o teste binomial e o teste de independência do qui-quadrado.

No que diz respeito ao teste de concordância de Kendall, este é descrito como uma medida de concordância entre vários avaliadores. De realçar que o conceito de concordância não

quer dizer que todos os avaliadores tenham atribuído classificações iguais, mas sim num sentido comum de classificação.

O Coeficiente de concordância de Kendall pode variar entre 0 e 1, quanto maior for o seu valor mais forte é a concordância entre os avaliadores. Assim, um coeficiente alto ou significativo de Kendall quer dizer que os avaliadores estão a aplicar o mesmo padrão de classificação.

O teste Binomial, tal como o nome sugere, é um teste estatístico baseado na distribuição binomial. Esta distribuição aplica-se em situações nas quais os indivíduos podem ser classificados numa de duas categorias, sendo a categoria de interesse denominada por sucesso. O objetivo do teste é o de avaliar se existe evidência estatística para determinada afirmação feita sobre a probabilidade de sucesso, usualmente expressa na hipótese alternativa.

No teste Binomial compara-se a proporção amostral com a proporção estabelecida nas hipóteses, avaliando-se até que ponto os valores podem ser diferentes, sem deixarem de ser estaticamente iguais. Assim, caso as proporções sejam consideradas estatisticamente diferentes, rejeita-se a hipótese nula em prol da hipótese alternativa.

Por último o teste de independência do Qui-quadrado é um teste estatístico não paramétrico que serve para verificar se duas ou mais populações (ou grupos) independentes diferem relativamente a uma determinada característica (Marôco,2014).

É usado quando os dados são qualitativos ou quantitativos agrupados em classes. Os dados são apresentados em tabelas cruzadas de frequências absolutas, as quais se designam por tabelas de contingência.

No teste do Qui-quadrado comparam-se as frequências observadas em cada uma das células de contingência com as frequências que são esperadas no caso de independência, confrontando assim o número de sujeitos que se distribuem por uma determinada categoria com o número de sujeitos que era expectável que se distribuíssem por essa mesma categoria, caso houvesse independência.

Assim, caso as diferenças sejam grandes, o que resulta num valor elevado da estatística de teste rejeita-se a hipótese de independência.

Como descrito em Bento (2016) o teste do qui-quadrado não pode ser aplicado se mais do que 20% das frequências esperadas (sob a hipótese da independência) forem inferiores a 5 ou se alguma delas for nula.

A análise estatística foi realizada com recurso ao software estatístico Statistical Package for the Social Scienses (SPSS), versão 24; tendo-se considerada na análise inferencial o nível de significância 5%.

4 - Análise e Discussão de Resultados

Neste capítulo apresenta-se a análise e tratamento estatístico efetuados, aos dados provenientes das respostas dos inquiridos às questões que lhes foram colocadas. Inicia-se com uma análise descritiva sumária da caracterização dos inquiridos. Seguindo-se uma análise das questões sobre o impacto das TA na sujeição a determinado tipo de encargos suportados pelas entidades e por último uma análise às perguntas relacionadas com esses encargos.

4.1 – Análise descritiva dos resultados

As tabelas seguintes numeradas de 6 a 9, dizem respeito a perguntas relacionadas com aspetos pessoais dos inquiridos.

Tabela 6 – Género dos inquiridos.

	Frequência	Percentagem
Feminino	46	66,7 %
Masculino	23	33,3 %
Total	69	100,0 %

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 7 – Ano de inscrição do inquirido na OCC.

	Frequência	Percentagem
1979 -1999	16	23,5 %
2000-2004	8	11,8 %
2005-2009	9	13,2 %
2010-2014	18	26,5 %
2015-2017	17	25 %
Total	68	100 %
Omisso	1	
Total	69	

Fonte: Elaboração Própria

Pelas tabelas 6 e 7 acima apresentadas pode-se concluir que dos 69 inquiridos, a maioria são do sexo feminino (46). No que respeita ao ano de inscrição na ordem dos CC verifica-se que aproximadamente 65% inscreveu-se depois de 2004.

Tabela 8 – Modo como o inquirido exerce a sua atividade.

	Frequência	Percentagem
Colaborador de um escritório	24	34,8 %
Sócio de um escritório	15	21,7 %
Trabalhador por conta de outrem	9	13 %
Trabalhador por conta própria	21	30,4 %
Total	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 9 – Concelho onde o inquirido exerce atividade.

	Frequência	Percentagem
Abrantes	9	13 %
Alcanena	7	10,1 %
Constância	1	1,4 %
Entroncamento	8	11,6 %
Ferreira do Zêzere	5	7,2 %
Mação	5	7,2 %
Ourém	5	7,2 %
Sardoal	5	7,2 %
Sertã	2	2,9 %
Tomar	9	13 %
Torres Novas	8	11,6 %
Vila de Rei	2	2,9 %
Vila Nova da Barquinha	3	4,3 %
Total	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente às tabelas 8 e 9 acima representadas, 24 dos inquiridos são colaboradores de um escritório, 21 dos inquiridos são trabalhadores por conta própria, estando os restantes 24 inquiridos divididos entre sócios de escritórios e trabalhadores por conta de outrem. No que respeita ao concelho onde os CC exercem a sua atividade obteve-se respostas de todos os concelhos pertencentes à região em análise, sendo que, os que têm menor representatividade são Constância, Sertã, Vila de Rei e Vila Nova da Barquinha.

Tabela 10 – Resposta à pergunta em que foi solicitado ao inquirido ordenar por ordem crescente de 1 a 7 as despesas sujeitas a TA que os inquiridos mais ocorrem.

	1	2	3	4	5	6	7	Total
Despesas não documentadas	12	1	6	12	8	9	21	69
	17,40%	1,40%	8,70%	17,40%	11,60%	13,00%	30,40%	100,00 %
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros	36	13	6	2	1	6	5	69
	52,20%	18,80%	8,70%	2,90%	1,40%	8,70%	7,20%	100,00 %
Despesas de representação	9	27	19	3	6	4	1	69
	13,00%	39,10%	27,50%	4,30%	8,70%	5,80%	1,40%	100,00 %
Pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável	6	3	5	4	7	19	25	69
	8,70%	4,30%	7,20%	5,80%	10,10%	27,50%	36,20%	100,00 %
Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria	2	15	22	13	13	2	2	69
	2,90%	21,70%	31,90%	18,80%	18,80%	2,90%	2,90%	100,00 %
Lucros distribuídos a entidades isentas	2	7	4	10	22	17	7	69
	2,90%	10,10%	5,80%	14,50%	31,90%	24,60%	10,10%	100,00 %
Indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes	2	3	7	25	12	12	8	69
	2,90%	4,30%	10,10%	36,20%	17,40%	17,40%	11,60%	100,00 %

Fonte: Elaboração Própria

As tabelas 10 e 11, permitem verificar no que diz respeito aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, 36 dos inquiridos (52,2 %) colocam-a como a despesa que os contribuintes mais incorrem, logo de seguida as despesas de representação 27 dos inquiridos (39,10%) colocam-a como sendo a segunda despesa em que mais se incorre, as ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria 22 dos inquiridos (31,9%) consideram-a como sendo a terceira em que mais se incorre, as indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes 25 dos inquiridos (36,20%) consideram-a como sendo a quarta em que mais se incorre, os lucros distribuídos a entidades isentas 22 dos inquiridos (31,90%) consideram-a como sendo a quinta despesa em os contribuintes mais incorrem. Por último as despesas não documentadas e os pagamentos a entidades não residentes

e sujeitas a regime fiscal mais favorável são considerados respetivamente por 21 inquiridos (30,40%) e 25 inquiridos (36,20%) como sendo aquelas em que os contribuintes menos incorrem

Tabela 11 – Ordenação dos resultados da tabela 10

Tipo de despesa	Ordenação
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros	1
Despesas de representação	2
Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria	3
Indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes	4
Lucros distribuídos a entidades isentas	5
Pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável	7
Despesas não documentadas	7

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 12 – Resposta à questão se os clientes dos inquiridos sabem que as despesas não documentadas não são dedutíveis para efeitos de lucro tributável, sendo sujeitas a TA.

	Frequência	Percentagem
Sim	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 13 - Frequência com que os clientes incorrem em despesas não documentadas sabendo que estas são sujeitas a tributação.

	Frequência	Percentagem
Sempre	1	1,4 %
Frequentemente	16	23,2%
Raramente	35	50,7 %
Nunca	17	24,6 %
Total	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Da análise das tabelas 12 e 13, cuja temática abordada era as despesas não documentadas, conclui-se que a totalidade dos inquiridos afirma que os seus clientes sabem que as despesas não documentadas não são dedutíveis para efeitos de lucro tributável, sendo sujeitas a TA.

Relativamente à frequência com que os clientes incorrem neste tipo de despesa, apenas 1 CC refere que os seus clientes condicionam sempre o incorrimento em despesas não documentadas por existir TA; sendo que a maioria 75,3% refere que isso nunca ou raramente acontece.

De seguida tentou-se perceber se, pelo facto de existir penalização à posse e utilização de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas, isso condiciona a aquisição e utilização deste tipo de viaturas por parte dos clientes dos inquiridos, e em caso afirmativo de que forma.

Tabela 14 – Resposta à pergunta se o facto de existir penalização à posse e utilização de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas, condiciona a aquisição e utilização deste tipo de viatura.

	Frequência	Percentagem
Sim	47	68,1%
Não	22	31,9%
Total	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Da análise da tabela 14 conclui-se que 22 dos inquiridos (31,9%) consideram que o facto de existir tributação não condiciona a aquisição e utilização das viaturas ligeiras de passageiros nas empresas, enquanto que 47 dos inquiridos (68,1%) consideram que influencia.

Tabela 15 – Frequência com que a aquisição e utilização de viaturas de ligeiros de passageiros nas empresas é condicionada pelo facto de existir penalização.

	Frequência	Percentagem
Sempre	8	17 %
Frequentemente	34	72,3 %
Raramente	5	10,6 %
Total	47	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Quando questionados sobre com que frequência a aquisição e utilização deste tipo de viatura é condicionada pelo facto de existir penalização constata-se que existe unanimidade em referir que isso ocorre sempre ou frequentemente, na medida em que apenas 5 inquiridos responderam que raramente isso ocorre (tabela 15).

Tabela 16 – Opção que os sujeitos passivos tomam quando a aquisição é frequentemente ou sempre condicionada pela existência de penalização na aquisição e utilização de viaturas de ligeiros de passageiros nas empresas.

	Frequência	Percentagem
Aquisição a título particular	1	2,4 %
Não adquirem viaturas	1	2,4 %
Optam por adquirir viaturas ligeiras de mercadorias não sujeitas a TA	16	38,1 %
Optam por adquirir viaturas ligeiras de passageiros de valor mais baixo	12	28,6 %
Optam por adquirir viaturas ligeiras de passageiros ou mistas híbridas plug-in	4	9,5 %
Optam por não colocar na contabilidade as despesas suportadas e sujeitas a TA	8	19 %
Total	42	100 %

Fonte: Elaboração Própria

No que diz respeito à tabela 16 pretendeu-se saber, no caso de a aquisição ou utilização de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas ser condicionada frequentemente ou sempre pelo facto de existir penalização, qual a opção que os clientes dos inquiridos tomavam. Para isso foram dadas cinco opções de resposta, sendo que numa delas se deixava em aberto o campo de resposta.

Assim verificou-se que 16 inquiridos (38,10%) optam por adquirir viaturas ligeiras de mercadorias não sujeitas a TA e 12 inquiridos (28,6%) optam por adquirir viaturas ligeiras de passageiros de valor mais baixo. Dentro das opções assinaladas as opções menos referidas foram a aquisição a título particular e não adquirir viatura, tendo sido escolhida apenas por 1 CC (2,4%) cada.

Na tabela 17 resume-se os resultados onde se questionou se os clientes dos inquiridos tinham conhecimento de que à medida que aumentava o valor de aquisição da viatura ligeira de passageiros, aumentava também o valor das taxas de tributação neste tipo de despesa.

Tabela 17 – Resposta à pergunta se os clientes dos inquiridos têm conhecimento que as taxas de tributação variam consoante o valor de aquisição, sendo agravadas à medida que aquele valor aumenta.

	Frequência	Percentagem
Sim	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Da análise da tabela extrai-se que a totalidade dos clientes dos inquiridos têm conhecimento das taxas serem agravadas à medida que o valor de aquisição dos veículos ligeiros de passageiros aumenta.

Tabela 18 - Frequência com que o valor de aquisição da viatura influencia a decisão das entidades

	Frequência	Percentagem
Sempre	9	13 %
Frequentemente	43	62,3 %
Raramente	15	21,7 %
Nunca	2	2,9 %
Total	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Posteriormente através da tabela 18 quis-se perceber qual a frequência com que o valor de aquisição das viaturas ligeiras de passageiros influenciava a decisão das entidades.

Pelo que se conclui que a maioria dos inquiridos 75,3% considera que sempre ou frequentemente o valor de aquisição da viatura influencia a decisão dos contribuintes, enquanto que 24,6 % consideram que isso raramente ou nunca influencia.

A tabela 19 aborda a temática das despesas de representação, os CC's foram questionados se a taxa de TA aplicada às despesas de representação condicionava o incorrimento por parte das entidades neste tipo de despesa.

Tabela 19 – Resposta à pergunta se a taxa de TA aplicada às despesas de representação condiciona o seu incorrimento por parte das entidades.

	Frequência	Percentagem
Sim	35	50,7 %
Não	34	49,3 %
Total	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Os dados fornecidos pela tabela 19 demonstram que não existe consenso relativamente a esta questão, na medida em que a opinião dos inquiridos se divide, 35 (50,7%) consideram que condiciona e 34 (49,3%) consideram que não.

Tabela 20 – Frequência com que a taxa de TA aplicada às despesas de representação influencia a decisão das entidades.

	Frequência	Percentagem
Sempre	3	8,6 %
Frequentemente	28	80 %
Raramente	3	8,6 %
Nunca	1	2,9 %
Total	35	100 %

Fonte: Elaboração Própria

A análise da tabela 20 permitiu-nos perceber qual a frequência com que a taxa de TA aplicada às despesas de representação influencia a decisão das entidades. Assim conclui-se que existe unanimidade por parte dos inquiridos, 88,6% considera que sempre ou frequentemente isso ocorre, enquanto que apenas 4 inquiridos consideram que raramente ou nunca isso influencia.

Seguidamente questionou-se os CC's se os clientes têm conhecimento de existir TA sobre os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal e não faturados a clientes, exceto se o beneficiário dessa ajuda de custo for tributado em sede de IRS. Os resultados obtidos resumem-se na tabela 21.

Tabela 21 – Resposta à pergunta se as entidades têm conhecimento de existir TA sobre os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal e não faturados a clientes, exceto se o beneficiário dessa ajuda de custo for tributado em sede de IRS.

	Frequência	Percentagem
Sim	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Da análise da tabela extrai-se que a totalidade dos clientes dos inquiridos têm conhecimento de existir tributação nas despesas acima referidas.

Tabela 22 – Frequência com que isso condiciona a forma como são tratadas fiscalmente as ajudas de custo de maneira a não haver sujeição a TA?

	Frequência	Percentagem
Sempre	4	5,8 %
Frequentemente	28	40,6 %
Raramente	31	44,9 %
Nunca	6	8,7 %
Total	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

No que diz respeito à frequência com que o tratamento fiscal das ajudas de custo pode ser condicionado de modo a não existir TA sobre essas despesas, constata-se que apesar de divididos 53,6% consideram que isso raramente ou nunca ocorre, enquanto que, 46,4% consideram que ocorre sempre ou frequentemente influência.

Tabela 23 – Resposta à pergunta se as entidades têm conhecimento de existir TA sobre os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores quando estas representem uma quantia superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a 27.500 €, a não ser que o seu pagamento seja diferido por uma parcela não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e obrigatoriamente a entidade tem de ter um desempenho positivo ao longo desse período.

	Frequência	Percentagem
Sim	53	76,8 %
Não	16	23,2 %
Total	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Na tabela 23 resumem-se os resultados da questão 11 onde se questionou os inquiridos sobre se os seus clientes sabiam ou se passavam a informação, que eram sujeitos a TA os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, e caso estas representem uma quantia superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a 27.500 €, a não ser que o seu pagamento seja diferido por uma parcela não inferior a 50% por um período mínimo de três anos, caso em que, obrigatoriamente a entidade tem de ter um desempenho positivo ao longo desse período. A grande maioria (76,8%) responde que os seus clientes têm conhecimento dessa informação.

Tabela 24 – Frequência com que as entidades optam por cumprir as condições impostas para que este tipo de despesas não seja sujeito a TA?

	Frequência	Percentagem
Sempre	12	22,6 %
Frequentemente	15	28,3 %
Raramente	17	32,1 %
Nunca	9	17 %
Total	53	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente à frequência com que as entidades optam por cumprir as condições impostas para que este tipo de despesa não esteja sujeito a TA, dos 53 inquiridos que responderam positivamente à questão anterior as opiniões dividem-se 50,9% consideram que sempre ou frequentemente isso ocorre, enquanto que, 49,1% considera que raramente ou nunca isso ocorre.

Tabela 25 – Resposta à pergunta se o agravamento das TA em 10 pontos percentuais quando as entidades apresentem prejuízo fiscal é uma preocupação para as mesmas.

	Frequência	Percentagem
Sim	55	20,3 %
Não	14	79,7 %
Total	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Quando questionámos os CC's se o facto de as TAs serem agravadas em 10 pontos percentuais quando as entidades apresentem prejuízo fiscal sendo questionado se isso constituía uma preocupação para as entidades, a maioria (79,7%) afirmou haver essa preocupação.

Tabela 26 – Frequência com que o agravamento das TA em 10 pontos percentuais condiciona a realização de despesas sujeitas a TA, sendo que no exercício em causa apresentará prejuízo?

	Frequência	Percentagem
Sempre	8	14,5 %
Frequentemente	31	56,4 %
Raramente	14	25,5 %
Nunca	2	3,6 %
Total	55	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente à frequência com que o agravamento das TAs em 10 pontos percentuais condiciona a realização de despesas sujeitas a TA constata-se que a maioria (70,9%) considera que esse agravamento condiciona sempre ou frequentemente a realização de despesas sujeitas a TA.

Tabela 27 – Resposta à pergunta se os contribuintes com contabilizada organizada, sujeitos a TA em sede de IRS, incorrem mais em despesas sujeitas a TA do que as entidades sujeitas em sede de IRC.

	Frequência	Percentagem
Sim	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

A tabela 27 pretende averiguar se os clientes dos inquiridos sujeitos a TA em sede de IRS, incorrem mais em despesas sujeitas a TA do que as entidades sujeitas em IRC.

A totalidade dos inquiridos considerou que os contribuintes com contabilidade organizada sujeitos a TA em sede de IRS, incorrem mais em despesas sujeitas a TA do que as entidades sujeitas em sede de IRC.

Tabela 28 – Motivo pelo qual os contribuintes com contabilizada organizada, sujeitos a TA em sede de IRS, incorrem mais em despesas sujeitas a TA do que as entidades sujeitas em sede de IRC.

	Frequência	Percentagem
Não existe um motivo em concreto para que isso aconteça.	42	60,9 %
O desagravamento generalizado das taxas de TA em IRS não é uma fator dissuasor para o incorrimento em determinadas despesas.	21	30,4 %
O facto de não existir o agravamento das TA apesar de os sujeitos apresentarem prejuízo fiscal.	6	8,7 %
Total	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

De forma a perceber qual o motivo pelo qual os inquiridos consideram que os sujeitos em IRS incorrem mais em despesas sujeitas a TA do que os sujeitos em sede de IRC foi elaborada uma questão onde se solicitou das opções apresentadas a escolha de uma delas como justificação para que isso acontecesse.

Verificou-se que 60,9% dos CC's considera que não existe um motivo em concreto para que isso aconteça, 30,4% considera que o motivo poderá ser o desagravamento generalizado das taxas de TA em IRS não é uma fator dissuasor para o incorrimento em determinadas despesas

e 8,7% afirma que o motivo será, o facto de não existir o agravamento das TAs apesar de os sujeitos apresentarem prejuízo fiscal.

Tabela 29 – Resposta à pergunta se os contribuintes com contabilidade organizada e as entidades têm conhecimentos que os regimes de tributação em sede de IRS e em sede de IRC são diferentes.

	Frequência	Percentagem
Sim	57	82,6 %
Não	12	17,4 %
Total	69	100 %

Fonte: Elaboração Própria

A tabela 29 teve como objetivo perceber se os clientes dos inquiridos tinham conhecimento que o regime das TA era diferente em sede de IRS e IRC, 57 (82,6%) dos 69 CC's inquiridos afirmam que os seus clientes possuem esse conhecimento.

Tabela 30 – Frequência com os contribuintes possam alterar o regime de tributação face às diferenças existentes nas TA em sede de IRS e IRC

	Frequência	Percentagem
Sempre	1	1,8 %
Frequentemente	12	21,1 %
Raramente	18	31,6 %
Nunca	26	45,6 %
Total	57	100 %

Fonte: Elaboração Própria

Pelo facto de existirem diferenças nos regimes de tributação em sede de IRS e IRC, pode existir a vontade, por parte dos clientes dos inquiridos, em alterar o seu regime de tributação.

No entanto, verifica-se que dos 57 inquiridos que afirmaram que os seus clientes tinham esse conhecimento, 44 (77,2%) referem-se que nunca ou raramente estes revelam intenção em alterar o seu regime de tributação.

4.2 – Análise Inferencial

4.2.1 - Teste Concordância de Kendall

Aplicou-se o coeficiente de concordância de Kendall e testou-se a sua significância na questão 5 do questionário representada no ponto 4.1 pelas tabelas 10 e 11, tendo-se obtido um coeficiente de 0,266 e (valor-p = 0), o que significa que existe uma concordância relativa, estatisticamente significativa. Esta concordância relativa deve-se ao facto de as despesas que ocupam as ordens 3,4 e 5 e até mesmo a 2, estarem muito misturadas, e, portanto, menos consensuais. No entanto parece haver consenso que as despesas relativas a encargos com viaturas ligeiras de passageiros são as que mais se incorre e as despesas não documentadas e os pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável, os tipos de despesa em que menos se incorre.

4.2.2 – Teste Qui-Quadrado

De modo a verificar se existiam algumas relações entre as variáveis em estudo e o ano de inscrição na ordem dos CC's ou o modo como exercem a sua atividade profissional, recorreu-se ao teste do qui-quadrado.

Por forma a garantir as condições de aplicação deste teste e de modo a que fosse igual em todos os casos, optou-se por considerar, para ambas as variáveis, só dois grupos. No caso do ano de inscrição dividiu-se em inscritos até 2004 e posterior a 2004, esta divisão deve-se ao facto de neste ano terem existido alterações ao acesso à ordem da profissão de contabilista. No caso do modo como exercem a profissão, a divisão foi feita tendo por base o conceito de trabalho por conta de outrem, e por conta própria. Tendo-se agrupado na categoria por conta de outrem os CC's que exercem a sua atividade como colaboradores de um escritório e trabalhador por conta de outrem, e na categoria por conta própria os sócios de escritórios e os trabalhadores por conta própria.

De um modo geral, as hipóteses em teste são:

- H0: O ano de inscrição/ modo como exercem a atividade é independente da resposta que os CC's dão às perguntas
- H1: Existe uma relação entre o ano de inscrição/ modo como exercem a atividade com a resposta que os CC's dão às perguntas.

O nível de significância utilizado nos testes foi de 5%, considerando-se que existe uma estrutura de dependência entre as variáveis se o valor-p do teste fosse inferior 0,05.

Tabela 31 - Tabela cruzada para o ano de inscrição aplicada à pergunta 7 do questionário

	Inscritos até 2004	Inscritos após 2004	Total
Não	6	16	22
Sim	18	28	46
Total	24	44	68
Teste do qui-quadrado: valor – p = 0,338			

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 32 – Tabela cruzada para o modo como exercem a atividade aplicada à pergunta 7 do questionário

	Trabalhador por conta de outrem	Trabalhador por conta própria	Total
Não	13	9	22
Sim	20	27	47
Total	33	36	69
Teste do qui-quadrado: valor – p = 0,2			

Fonte: Elaboração Própria

Com a aplicação do teste do qui-quadrado e no que diz respeito, ao facto de existência de penalização na posse e utilização de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas condicionar os contribuintes em incorrer neste tipo de despesas, conclui-se que não existe uma associação estatisticamente significativa quer com o ano de inscrição, quer com o modo como os CC's exercem a sua atividade (valor p = 0,338 e valor p = 0,2 respetivamente).

Tabela 33 - Tabela cruzada para o ano de inscrição aplicada à pergunta 9 do questionário

	Inscritos até 2004	Inscritos após 2004	Total
Não	12	21	33
Sim	12	23	35
Total	24	44	68
Teste do qui-quadrado: valor – p = 0,858			

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 34 - Tabela cruzada para o modo como exercem a atividade aplicada à pergunta 9 do questionário

	Trabalhador por conta de outrem	Trabalhador por conta própria	Total
Não	21	13	34
Sim	12	23	35
Total	33	36	69
Teste do qui-quadrado: valor – p = 0,022			

Fonte: Elaboração Própria

A aplicação do teste, ao facto de as despesas de representação serem sujeitas a TA condicionar o seu incorrimento por parte dos clientes, conclui-se que não existe uma associação estatisticamente significativa (valor – p = 0,858) com o ano de inscrição na ordem dos CC. Por outro lado, no que diz respeito ao modo como exercem a profissão verifica-se que os que desempenham a profissão por contra de outrem maioritariamente consideram que não condiciona, enquanto que os trabalhadores por conta própria maioritariamente afirmam que é um fator condicionador, sendo esta associação estatisticamente significativa (valor - p = 0,022).

A justificação para este resultado poderá ser o tipo de clientes que inclui a carteira quer da entidade onde os trabalhadores por conta de outrem desempenham a sua profissão quer dos trabalhadores por conta própria, na medida em que são várias as variáveis que podem condicionar a resposta dada.

Numa carteira de clientes pode-se encontrar clientes com as mais variadas naturezas sendo os mais comuns em sede de IRS os que tem contabilidade organizada ou regime simplificado e em sede de IRC as empresas, é nesta última situação que se verifica que a capacidade financeira da empresa poderá influenciar a frequência com que estarão dispostos a incorrer neste tipo de despesa.

Tabela 35 - Tabela cruzada para o ano de inscrição aplicada à pergunta 11 do questionário

	Inscritos até 2004	Inscritos após 2004	Total
Não	8	7	15
Sim	16	37	53
Total	24	44	68
Teste do qui-quadrado: valor – p = 0,098			

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 36 - Tabela cruzada para o modo como exercem a atividade aplicada à pergunta 11 do questionário

	Trabalhador por conta de outrem	Trabalhador por conta própria	Total
Não	8	8	16
Sim	25	28	53
Total	33	36	69
Teste do qui-quadrado: valor – p = 0,843			

Fonte: Elaboração Própria

Com a aplicação do teste do qui-quadrado ao facto de existir tributação sobre os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores quando estas representem uma quantia superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a 27.500 €, a não ser que o seu pagamento seja diferido por uma parcela não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e a obrigatoriedade da empresa ter um desempenho positivo ao longo desse período, conclui-se que não existe uma associação estatisticamente significativa quer com o ano de inscrição, quer com o modo como os CC's exercem a sua atividade (valor - p = 0,098 e valor - p = 0,843 respetivamente).

Tabela 37 - Tabela cruzada para o ano de inscrição aplicada à pergunta 12 do questionário

	Inscritos até 2004	Inscritos após 2004	Total
Não	4	9	13
Sim	20	35	55
Total	24	44	68
Teste do qui-quadrado: valor – p = 0,704			

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 38 - Tabela cruzada para o modo como exercem a atividade aplicada à pergunta 12 do questionário

	Trabalhador por conta de outrem	Trabalhador por conta própria	Total
Não	8	6	14
Sim	25	30	55
Total	33	36	69
Teste do qui-quadrado: valor – p = 0,434			

Fonte: Elaboração Própria

Pela aplicação do teste do qui-quadrado ao facto de existir um agravamento de 10 pontos percentuais nas taxas de TA em entidades que apresentem prejuízo fiscal cujo o objetivo é a

penalização das mesmas e se isso é uma preocupação, conclui-se que não existe uma associação estatisticamente significativa quer com o ano de inscrição, quer com o modo com o CC exercem a sua atividade valor - $p = 0,704$ e valor - $p = 0,434$ respetivamente.

Tabela 39 - Tabela cruzada para o ano de inscrição aplicada à pergunta 14 do questionário

	Inscritos até 2004	Inscritos após 2004	Total
Não	2	9	11
Sim	22	35	57
Total	24	44	68
Teste do qui-quadrado: valor – $p = 0,195$			

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 40 - Tabela cruzada para o modo como exercem a atividade aplicada à pergunta 14 do questionário

	Trabalhador por conta de outrem	Trabalhador por conta própria	Total
Não	10	2	12
Sim	23	34	57
Total	33	36	69
Teste do qui-quadrado: valor – $p = 0,007$			

Fonte: Elaboração Própria

Com a aplicação do teste do qui-quadrado, ao facto das TAs no regime simplificado de IRC e IRS não tributar algumas despesas e se os clientes tem essa perceção, conclui-se que não existe uma associação estatisticamente significativa (valor – $p = 0,195$) com o ano de inscrição na ordem. Por outro lado, no que diz respeito ao modo como exercem a profissão verifica-se que os que desempenham a profissão por contra de outrém maioritariamente consideram que não condiciona, enquanto que os trabalhadores por conta própria maioritariamente afirmam que é um fator condicionador, sendo esta associação estatisticamente significativa (valor - $p = 0,007$).

Em semelhança ao já anteriormente referido, a justificação para este resultado poderá ser o tipo de clientes que inclui a carteira quer da entidade onde os trabalhadores por conta de outrém desempenham a sua profissão quer dos trabalhadores por conta própria, pois o volume de negócios é o fator que condiciona o regime onde as entidades são agrupadas podendo o CC achar desnecessário passar essa informação aos clientes por não se enquadrarem nos critérios onde o regime de tributação é mais vantajoso.

4.2.3 – Teste Binomial

Com a aplicação dos testes Binomiais pretendeu-se testar se no mínimo 50% dos clientes (no sentido de serem a maioria) depois de serem alertados que determinadas despesas estão sujeitas a TA isso seria um fator dissuasor para a sua incorrência.

Assim, genericamente, as hipóteses foram formuladas da seguinte forma:

H0: No máximo 50 % dos clientes depois de alertados nunca ou raramente incorrem nessas despesas.

H1: Mais de 50 % dos clientes depois de alertados nunca ou raramente incorrem nessas despesas.

O nível de significância utilizada nos testes foi de 5%.

Tabela 41 – Teste Binomial para a pergunta com que frequência os contribuintes incorrem em despesas não documentadas depois de terem conhecimento de estas serem sujeitas a TA.

Categoria	N	Proporção observada
Frequentemente ou Sempre	17	0,25
Nunca ou Raramente	52	0,75
Total	69	1
Teste Binomial: H1:p > 0,5; valor-p=0		

Fonte: Elaboração Própria

Pela análise da tabela 41, pode-se concluir que existe evidência estatística (valor-p=0) de que seja superior a 50% a percentagem de clientes que, tendo conhecimento de que as despesas não documentadas estão sujeitas a TA, raramente ou nunca incorrem neste tipo de despesas.

Tabela 42 - Teste Binomial para a pergunta com que frequência é condicionada a aquisição de viaturas ligeiras de passageiros depois de os contribuintes terem conhecimento que a sua posse e utilização em empresas é penalizada.

Categoria	N	Proporção observada
Frequentemente ou Sempre	42	0,89
Nunca ou Raramente	5	0,11
Total	47	1

Teste Binomial: $H_1:p > 0,5$; valor- $p=0,50$ **Fonte: Elaboração Própria**

Relativamente à tabela 42, pode-se concluir que não há evidência estatística (valor- $p = 0,50$) de que seja superior a 50% a percentagem de clientes que mesmo sendo alertados que existe penalização na aquisição e utilização de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas, incorrem neste tipo de despesa.

Tabela 43 - Teste Binomial para a pergunta, frequência com que o valor de aquisição de viaturas ligeiras de passageiros influencia a decisão dos clientes, depois de terem conhecimento que as TAs aumentam à medida que o valor de aquisição aumenta.

Categoria	N	Proporção observada
Frequentemente ou Sempre	52	0,75
Nunca ou Raramente	17	0,25
Total	69	1
Teste Binomial: $H_1:p>0,5$; valor-$p=0,50$		

Fonte: Elaboração Própria

A tabela 43 relativa ao facto do valor das TA aumentarem à medida que aumenta o valor de aquisição de viaturas ligeiras de passageiros, pode-se concluir que não há evidência estatística (valor- $p = 0,50$) de que seja superior a 50% a percentagem de clientes que mesmo sendo alertados, incorrem neste tipo de despesa.

Tabela 44 - Teste Binomial para a pergunta, frequência com que o facto de as despesas de representação serem sujeitas a TA influencia o seu incorrimento.

Categoria	N	Proporção observada
Frequentemente ou Sempre	31	0,89
Nunca ou Raramente	4	0,11
Total	35	1
Teste Binomial: $H_1:p>0,5$; valor-$p=0,50$		

Fonte: Elaboração Própria

No que diz respeito à tabela 44, pode-se concluir que não há evidência estatística (valor- $p = 0,50$) de que seja superior a 50% a percentagem de clientes que mesmo sendo alertados que existe penalização nas despesas de representação, incorrem neste tipo de despesa.

Tabela 45 - Teste Binomial para a pergunta, sobre o facto das ajudas de custo serem sujeitas TAs e com que frequência isso condiciona a forma como são tratadas de modo a não haver sujeição a TA.

Categoria	N	Proporção observada
Frequentemente ou Sempre	32	0,46
Nunca ou Raramente	37	0,54
Total	69	1
Teste Binomial: H1:p>0,5; valor-p=0,315		

Fonte: Elaboração Própria

A tabela 45 relativa ao facto de existir TA sobre os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo, pode-se concluir que não há evidência estatística (valor-p = 0,315) de que seja superior a 50% a percentagem de clientes que mesmo sendo alertados, incorrem neste tipo de despesa.

Tabela 46 - Teste Binomial para a pergunta frequência com que os clientes optam por cumprir as condições impostas para que os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, de modo a estas não serem sujeitas a TA.

Categoria	N	Proporção observada
Frequentemente ou Sempre	27	0,51
Nunca ou Raramente	26	0,49
Total	53	1
Teste Binomial: H1:p>0,5; valor-p=0,50		

Fonte: Elaboração Própria

Pela análise da tabela 46, pode-se concluir que não há evidência estatística (valor-p = 0,50) de que seja superior a 50% a percentagem de clientes que mesmo sendo alertados que existe TA sobre os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores.

Tabela 47 - Teste Binomial para a pergunta, frequência com que o facto de existir o agravamento em 10 pontos percentuais quando as empresas apresentem prejuízo fiscal, condiciona a realização de despesas sujeitas a TA no exercício em que apresentem prejuízo.

Categoria	N	Proporção observada
Frequentemente ou Sempre	39	0,71
Nunca ou Raramente	16	0,29
Total	55	1
Teste Binomial: H1:p>0,5; valor-p=0,49		

Fonte: Elaboração Própria

No que diz respeito à tabela 47, pode-se concluir que não há evidência estatística (valor-p = 0,49) de que seja superior a 50% a percentagem de clientes que mesmo sendo alertados que existe agravamento da TA em 10 pontos percentuais quando apresentem prejuízo fiscal, incorrem neste tipo de despesa.

Tabela 48 - Teste Binomial para a pergunta, se o facto de os clientes terem conhecimento que o regime simplificado de tributação em IRC e em IRS não tributar algumas despesas foi motivo de alteração de regime de tributação por parte destes.

Categoria	N	Proporção observada
Frequentemente ou Sempre	13	0,23
Nunca ou Raramente	44	0,77
Total	57	1
Teste Binomial: H1:p>0,5; valor-p=0		

Fonte: Elaboração Própria

Pela análise da tabela 48, pode-se concluir que existe evidência estatística (valor-p=0) de que seja superior a 50% a percentagem de clientes que, tendo conhecimento de que o regime simplificado de tributação em IRC e em IRS não tributa algumas despesas, raramente ou nunca solicitam a alteração do regime de tributação.

4.3 – Síntese

O principal objetivo deste estudo era recolher informação que permitisse perceber qual a perceção que os CC's do Médio Tejo têm sobre a forma como as TAs influenciam nas decisões que as entidades tomam.

Para tal, aplicou-se um questionário a uma amostra não probabilística dos CC's do Médio Tejo, tendo-se obtido 69 respostas, as quais foram consideradas válidas.

O questionário encontrava-se dividido em duas partes. A primeira parte destinava-se a caracterizar os inquiridos no que respeita ao sexo, ano de inscrição na ordem dos CC e forma e concelho onde exercem a profissão. Tendo a segunda parte o objetivo de obter a perceção dos contabilistas sobre qual o impacto que as tributações têm nas decisões dos contribuintes, sendo que as questões colocadas tiveram em consideração as despesas sujeitas a TA identificadas no subcapítulo 2.5.

Para o tratamento dos dados recorreu-se a técnicas de Estatística descritiva e inferencial. Estes resultados pretendem dar resposta às seguintes hipóteses de estudo elencadas anteriormente no capítulo 3:

- Quais as despesas que mais contribuem para o montante total dos encargos sujeitos a TAs?
- Os contribuintes evitam incorrer em determinadas despesas de modo a evitar a tributação?
- Qual a perceção que os contribuintes têm das TAs?

De seguida iremos descrever os principais resultados obtidos, apresentando as respostas às questões de investigação formuladas.

A amostra é caracterizada maioritariamente por indivíduos de CC's do sexo feminino (66,7%), quanto ao período de inscrição na ordem dos CC's este varia entre 1979 e 2017, sendo que 35,3% dos inquiridos se inscreveu até 2004 e 64,7% se inscreveu após 2004. Relativamente ao modo como exercem a atividade dos 69 inquiridos, 33 exercem a sua atividade por conta de outrem e 36 por conta própria, dos concelhos pertencentes à região em análise os com maior representatividade são Abrantes, Entroncamento, Tomar e Torres Novas, enquanto que, os com menor são Constância, Sertão, Vila de Rei e Vila Nova da Barquinha.

A primeira pergunta constante da 2ª parte do questionário pode ser considerada o ponto de partida para as restantes perguntas pois nesta pergunta era solicitado aos inquiridos que ordenassem por ordem de incorrência as despesas que os inquiridos mais e menos efetuavam e posteriormente ao longo do restante questionário existia uma pergunta sobre cada tipo de despesa.

A análise das respostas permitiu concluir que as despesas que os sujeitos mais incorrem são as relacionadas com os encargos com viaturas ligeiras de passageiros e as despesas não documentadas, sendo os pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável o tipo de despesa em que menos se incorre.

A grande parte das restantes perguntas do questionário, foram colocadas de modo a perceber se os sujeitos passivos tinham conhecimento de algumas despesas serem sujeitas a TAs e se o facto de saberem condicionava ou não o seu incorrimento.

Dos resultados obtidos, a totalidade dos inquiridos considera que os sujeitos têm conhecimento dos seguintes factos:

- As despesas não documentadas são sujeitas a TA.
- O valor de aquisição de viaturas ligeiras de passageiros influencia o valor de TA.
- Os encargos relativos a ajudas de custo são sujeitos a TA.
- No regime simplificado de IRC e IRS, algumas despesas não são sujeitas a TA.

Relativamente às outras questões os inquiridos encontram-se mais divididos, no entanto não existe nenhuma pergunta onde se obtenha que a maioria dos sujeitos não tenha conhecimento de existir TA sobre algumas despesas.

Relativamente ao facto de esse conhecimento condicionar a frequência com que incorrem neste tipo de despesa, pode-se verificar que os inquiridos consideram que nas despesas relacionadas com a aquisição e utilização de viaturas ligeiras de passageiros, despesas de representação e o facto de existir agravamento em 10 pontos percentuais nas taxas de TA quando as entidades apresentem prejuízo fiscal, sempre ou frequentemente esse conhecimento condiciona o incorrimento nesse tipo de despesa. No que concerne, às despesas documentadas e aos contribuintes solicitarem a alteração de regime para simplificado IRC ou IRS os inquiridos acham que raramente ou nunca o facto de terem conhecimento condiciona a frequência com que incorrem. Pela proximidade de respostas não se conclui relativamente às ajudas de custo poderem ser tratadas fiscalmente de forma a não haver sujeição a TA e os contribuintes

cumprirem os requisitos para que os gastos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, a frequência com que isso condiciona o incorrimento nestas despesas.

Um resultado que pode parecer estranho é os contribuintes terem conhecimento que existem regimes de tributação mais vantajosos, mas que raramente ou nunca optam por trocar de regime, o que se pode dever ao facto de o sujeito não cumprir os requisitos para poder ser enquadrado nesses regimes.

Constata-se que mais de 50% dos clientes após terem sido alertados incorrem raramente ou nunca em despesas não documentadas e alteram o regime de tributação onde estão inseridos.

A análise efetuada revelou ainda que existe uma associação estatisticamente significativa entre as despesas de representação e o modo como os CC's exercem a sua atividade, verifica-se que os trabalhadores por conta de outrem têm tendência a responder que não condiciona, enquanto que, os trabalhadores por conta própria têm tendência a responder que condiciona, o que se justifica pelas características da carteira de clientes com que trabalham. Assim como, no caso da alteração de regime se constata que existe uma associação estatisticamente significativa com o modo como os CC's exercem a sua atividade no mesmo sentido das despesas de representação.

Assim pode-se concluir que apesar de serem informados de algumas despesas em que incorrem serem sujeitas a tributação, apenas se verifica que deixam de incorrer em despesas não documentadas depois de terem conhecimento de estas serem sujeitas a TA. Relativamente às restantes despesas, os contribuintes não deixam de incorrer nelas depois de terem conhecimento de serem sujeitas a TA.

Estes resultados vão ainda ao encontro da ordenação que os CC's fizeram relativamente às despesas em que os contribuintes mais e menos incorriam, sendo que, uma das que consideravam que menos incorriam era as despesas não documentadas.

Conclusão

O principal objetivo deste estudo prendeu-se em perceber a forma como o regime das TAs influencia as decisões dos contribuintes. O desenvolvimento deste trabalho pretendeu alcançar resposta às seguintes hipóteses de estudo: Quais as despesas que mais contribuem para o montante total dos encargos sujeitos a TA? Os contribuintes evitam incorrer em determinadas despesas de modo a evitar a tributação? Qual a perceção que os contribuintes têm das TAs?

Para atingir estes objetivos realizou-se inicialmente uma pesquisa teórica sobre o tema em questão, tendo seguidamente sido implementados questionários a CC's com o objetivo de se obter as respostas necessárias as questões de hipótese de estudo.

Num primeiro momento a criação das TAs, tiveram como objetivo penalizar ou desincentivar certos tipos de consumos ou gastos que pudessem ser do foro pessoal, ou seja pretendia-se tributar despesas que fossem efetuadas no âmbito da vida pessoal, que facilmente poderiam ser imputadas aos sujeitos passivos, tendo um carácter anti-abuso.

Na nossa opinião o legislador procedeu corretamente ao criar as TAs como uma norma anti-abuso, tanto com o intuito de sensibilizar as empresas a não efetuar este tipo de despesa em elevado montante, como também por existir alguma desconfiança por parte da Administração Tributária de quem realmente usufrui daqueles gastos, se é a empresa ou se é quem faz parte dela.

As TAs reúnem características de imposto, pois são exigidas aos sujeitos passivos de forma unilateral, sem que exista uma contraprestação direta. Estas estão incluídas nos impostos diretos, mas reúnem características de impostos indiretos, pois incidem sobre despesas.

Foi feita uma análise dos nove tipos de tributações autónomas enunciadas no CIRC, tendo em conta o seu enquadramento fiscal e as taxas aplicadas.

Relativamente ao regime das TAs previsto no CIRS, foi possível concluir que este é bastante menos gravoso para os sujeitos passivos, comparativamente com as TAs previstas no CIRC. A diferença existente entre os dois regimes deve-se fundamentalmente ao facto do legislador não ter adotado no CIRS as alterações existentes no aumento das taxas nominais, bem como das regras relativas à base de incidência das TAs, introduzidas pela Lei do OE 2011, contrariamente ao verificado no CIRC.

Pela análise do peso das tributações autónomas nas receitas fiscais, as TAs são uma garantia de arrecadação de receita para o Estado, uma vez que praticamente, todas as entidades têm que as suportar e quando apresentem prejuízo fiscal existe o incremento em dez pontos percentuais das taxas aplicadas a cada tipo de despesa. Contudo, se algumas das despesas tipificadas são necessárias para a obtenção de rendimento, outras correspondem a gastos avultados desnecessários, que têm intenção de diminuir ou eliminar o lucro tributável.

Tendo isso em consideração, a Administração Tributária optou por aceitar como gastos estes encargos e sujeitá-los a TA, para que as empresas não apresentassem valores tão elevados de gastos desnecessários.

Com este enquadramento, na última parte desta investigação, realizou-se um estudo empírico, onde o objetivo era obter a perceção dos CC's sobre o facto de as TAs condicionarem o incorrimento em determinadas despesas por parte dos contribuintes.

Assim procedeu-se à realização de um inquérito por questionário dirigido aos CC's da região do Médio Tejo e, com as respostas obtidas, foi possível retirar as seguintes conclusões:

As despesas que os contribuintes mais incorrem são as relacionadas com os encargos com viaturas ligeiras de passageiros sendo, e as despesas não documentadas e os pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável o tipo de despesa em que menos se incorre.

Das respostas obtidas às perguntas sobre os contribuintes terem conhecimento de existir TA em algumas despesas que possam incorrer, não há nenhuma pergunta em que os CC's considerem que os contribuintes não tenham conhecimento sobre isso.

Relativamente ao facto de esse conhecimento condicionar a frequência com que incorrem neste tipo de despesa, pode-se verificar que os inquiridos consideram que nas despesas relacionadas com a aquisição e utilização de viaturas ligeiras de passageiros, despesas de representação e o facto de existir agravamento em 10 pontos percentuais nas taxas de TA quando as entidades apresentem prejuízo fiscal, sempre ou frequentemente esse conhecimento condiciona o incorrimento nesse tipo de despesa. No que concerne, às despesas documentadas e aos contribuintes solicitarem a alteração de regime para simplificado IRC ou IRS os inquiridos acham que raramente ou nunca o facto de terem conhecimento condiciona a frequência com que incorrem. Pela proximidade de respostas não se conclui relativamente às ajudas de custo poderem ser tratadas fiscalmente de forma a não haver sujeição a TA e os contribuintes

cumprirem os requisitos para que os gastos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, a frequência com que isso condiciona o incorrimento nestas despesas.

Constata-se que mais de 50% dos clientes após terem sido alertados incorrem raramente ou nunca em despesas não documentadas e alteram o regime de tributação onde estão inseridos.

A análise efetuada revelou ainda que existe uma associação estatisticamente significativa entre as despesas de representação e o modo como os CC's exercem a sua atividade, verifica-se que os trabalhadores por conta de outrem têm tendência a responder que não condiciona, enquanto que, os trabalhadores por conta própria têm tendência a responder que condiciona, o que se justifica pelas características da carteira de clientes com que trabalham. Assim como, no caso da alteração de regime se constata que existe uma associação estatisticamente significativa com o modo como os CC's exercem a sua atividade no mesmo sentido das despesas de representação.

Conclui-se que as despesas que mais contribuem para o montante total dos encargos sujeitos a TAs são os encargos com viaturas ligeiras de passageiros, as despesas de representação e as ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria.

No que respeita, ao facto de os contribuintes evitarem incorrer em determinadas despesas de modo a evitar a tributação, constata-se que nas despesas não documentadas depois de terem conhecimento de estas serem sujeitas a TA, deixam de incorrer nas mesmas. Relativamente às restantes despesas, os contribuintes não deixam de incorrer nelas depois de terem conhecimento de serem sujeitas a TA.

Estes resultados vão ainda ao encontro da ordenação que os CC's fizeram relativamente às despesas em que os contribuintes mais e menos incorriam, sendo que, uma das que consideravam que menos incorriam era as despesas não documentadas.

Ao longo da elaboração deste estudo deparámo-nos com algumas limitações, que podem ter condicionado os resultados obtidos. Estas limitações estão relacionadas, com o facto de não se ter discriminado o tipo de entidade em estudo, o que, ainda assim, nos permitiu obter algumas conclusões estatisticamente significativas. A limitação temporal não nos permitiu alargar o âmbito do trabalho empírico como desejávamos.

No que respeita a sugestões, propomos a replicação deste estudo com uma amostra superior e onde sejam discriminados o tipo de entidades em análise, uma vez que podem existir diferenças na frequência com que as entidades evitam incorrer em despesas sujeitas a TA consoante a sua dimensão.

Referências Bibliográficas

- Antunes, J. (2014). *O regresso do regime simplificado em IRC*. Disponível em <http://www.occ.pt/fotos/editor2/jnegocios_17fev.pdf> [Consultado em 03/04/2017]
- Azevedo, D. de. (2009). “Tributação autónoma subverte princípios do IRC”, *Vida Económica* nº1323, pp 4-5.
- Azevedo, D. (2014). *Governo devia ter coragem de acabar com a tributação autónoma*. Disponível em <http://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_24outubro2.pdf> [Consultado em 10/04/2017]
- Bento, V.C.M.(2016). “Principais Determinantes do Contencioso Tributário: Da Teoria a um Estudo de Caso”, *Mestrado em Auditoria e Análise Financeira ministrado pelo Instituto Politécnico de Tomar*, Tomar.
- Caeiro, I. (2012). *Tenho prejuízo fiscal, logo pago mais imposto?* Disponível em <http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/tenho_prejuicutezo_fiscal_logo_pago_mais_imposto.html> [Consultado em 17/04/2017]
- Carlos, A. Fernando Brás (2008), *Impostos: Teoria Geral*, Lisboa, Almedina, pág. 53
- Cochrab, W.G. (1963). *Sampling Techniques*. 2nd Edition. New York: John Wiley and Sons Inc.
- Eiriz, V., Simões, J. and Gonçalves, M. (2007). “Obstáculos à Gestão do Conhecimento nas Escolas de Gestão e Economia do Ensino Superior Público em Portugal”, *Comportamento Organizacional e Gestão, Instituto Superior de Psicologia Aplicada*, Volume 13, nº 2, pp. 153-167 (Outubro).
- Franco, P. (2008, mar.). “Despesas de deslocação, representação e ajudas de custo.” *Revista Toc* nº 96, pp 46–48.
- Fortin, M.F. (2003): *O processo de investigação: da concepção à realização*. Loures. Lusodidacta

Garcia, L.; Queck, F. Qualitative research in information systems: time to be subjective? In: Lee, A. S.; Liebenau, J.; Degross, J. I. (Eds.) *Information systems and qualitative research*. London, UK: Chapman & Hall, 1997. p. 444 - 465.

Gil, António Carlos (1999). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*, Editora Atlas, Brazil, 5ª edição

Godoy, A. S.(1995). Pesquisa qualitativa - tipos fundamentais. *Revista de Administração de Empresas*, pp.20-29.

Gomes, J., & Pires, J. (2014). “A reforma do IRC. Boletim do Contribuinte”. *Revista de Informação Fiscal*, nº 2, pp 33–41.

Hobbes, Thomas (1983). *Leviatã. Matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil*. (Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva). 3. ed. São Paulo: AbrilCultural, Col. Os Pensadores.

Huot, Réjean (2002). *Métodos quantitativos para as ciências humanas* (tradução de Maria Luísa Figueiredo). Lisboa: Instituto Piaget.

Yin, Robert K. – Case study research – design and methods. Sage Publications Inc. USA, 1989, pp.23

Martins, Helena, “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, in Catarino, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade*, 2.ª Edição, Almedina, 2013.

Marôco, João (2014). *Análise Estatística com o SPSS Statistics*. (6ª Edição). Report Number.

Marconi, M. D. A.; Lakatos, E. M. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

Mesquita, M. R. da G. L. R. de. (2014). “A tributação autónoma no CIRC- A sua (in)coerência”, *Mestrado em Direito Fiscal ministrado pela Faculdade de Direito, Escola de Direito do Porto*, Porto (Maio).

Oliveira, V. B. (2016). “O impacte das tributações autónomas nas microentidades.”, *Mestrado em Contabilidade Ramo Fiscalidade ministrado pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro*, Aveiro.

- Pereira, Manuel Henrique de Freitas (2013), “Fiscalidade”, 4ª Edição, *Almedina*, pp.7.
- Pestana, M.H. e Gageiro, J.N. (2014). *Análise de Dados para Ciências Sociais – A complementaridade do SPSS*. 6º Edição. Lisboa: Edições Sílabo.
- Pinto, J. A. P., & Pinto, C. (2014). “Reforma do IRC”. *OTOC-EVE0114* pp. 146– 152.
- Ramalho, J. M., & Neto, S. C. (2013). *A tributação autónoma dos bónus e outras renumerações variáveis pagas a administradores, gerentes ou gestores*. Disponível em <http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2013/Maio/A_TRIBUTACAO_AUTONOMA.pdf> [Consultado em 20/04/2017]
- Sanches, J.L.Saldanha (2007) “*Manual Direito Fiscal*”, 3º Edição Coimbra Editores pp.407.
- Siegel, S. & Castellan, N.J., *Nonparametric statistics for the behavioral sciences*, McGraw Hill, 1988.
- Silva, A. F. (2008, nov.). O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal. *Revista Toc no 104*, pp. 42-45.
- Silva, A. J. A. da. (2013). “*A saga das tributações autónomas*”. *Revista Toc* nº 162, pp.50–51.
- Silva, R. J. R. da. (2012). “Paraisos Fiscais”, *Mestrado em Contabilidade Internacional ministrado pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa*, Lisboa (Janeiro).
- Silva, A. C. (2016). *Tributação autónoma de viaturas e imputação a trabalhadores*. Disponível em <http://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_8jan.pdf> [Consultado em 25/04/2017]
- Silva, C. E. R. (2011). “Tributações autónomas- Fator de (In)Justiça Fiscal? “, *Mestrado em Contabilidade ministrado pelo Instituto Universitário de Lisboa, Business School*, Lisboa (Dezembro)
- Simões, J., Silva, M. J., Virgínia, T. and Moreira, J. (2012). “The dynamics of firm creation fuelled by higher education institutions within innovation networks”, *Journal of Science and Public Policy*, Volume 39, Issue nº 5, (Outubro), pp. 630-640.
- Stuart, A., (1984), *The ideas of Sampling, Monograph no.4*, Charles Griffin and Company Ltd, London
- Tavares, Tomás Castro (2001), “Regime jurídico das despesas de representação. Anotação ao Acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de Setembro de 2000” in *Fisco* nº 95/96, (Abril) pp.81.

Vasques, Sérgio (2011), “Manual de Direito Fiscal”, *Almedina*.

Xavier, Alberto (2011), “*Direito Tributário Internacional*”, 2º Edição, Almedina pp. 409

Anexos

Anexo I – Modelo de questionário

Exmo/a. Sr./Sra. Contabilista Certificado.

Este inquérito foi criado no âmbito de uma dissertação de Mestrado em Auditoria e Análise Financeira do Instituto Politécnico de Tomar, sob a orientação do Professor Doutor Jorge Manuel Marques Simões e co-orientação dos Professores Paulo Jorge Gomes Bragança e Maria João Inácio.

O principal objetivo deste questionário é verificar se as taxas de Tributação Autónoma (TA) influenciam a ocorrência ou não das despesas por elas tributadas. |

Este questionário é constituído por 24 questões e o seu preenchimento demora aproximadamente 15 minutos. A informação prestada é de carácter confidencial.

Desde já agradecemos a sua colaboração.

Questionário dirigido a Contabilistas Certificados (CC)

1. Género

- Feminino Masculino

2. Ano de Inscrição como Contabilista Certificado?

3. De que modo exerce a sua atividade profissional como Contabilista Certificado?

- Trabalhador por conta própria Colaborador de um escritório
 Sócio de um escritório Outro _____

4. Qual o concelho onde exerce a sua atividade profissional?

Seguidamente irão ser colocadas algumas questões sobre Tributações Autónomas (TA) em Sede de IRC e IRS.

- Optam por adquirir viaturas ligeiras de passageiros ou mistas híbridas *plug-in*
 - Optam por adquirir viaturas ligeiras de mercadorias não sujeitas a TA
 - Optam por não colocar na contabilidade as despesas suportadas e sujeitas a TA
 - Outro tipo de opção. Qual? _____
8. Relativamente às taxas de tributação das viaturas ligeiras de passageiros estas variam consoante o valor de aquisição, sendo agravadas à medida que aquele valor aumenta. Os seus clientes tem este conhecimento ou costuma passar essa informação aos seus clientes que pretendem optar por adquirir esse tipo de viaturas?
- Sim
 - Não
- 8.1. Se respondeu sim à questão anterior, com que frequência o valor de aquisição da viatura tem influência na decisão dos clientes ?
- Nunca
 - Frequentemente
 - Raramente
 - Sempre
9. Apesar de as despesas de representação quando suportadas com o intuito de obter rendimentos sujeitos a IRC serem aceites como gasto, na sua opinião a taxa de TA aplicada a este tipo de despesa condiciona o seu incorrimento por parte dos clientes ?
- Sim
 - Não
- 9.1. Se respondeu sim à questão anterior, com que frequência isso ocorre?
- Nunca
 - Frequentemente
 - Raramente
 - Sempre
10. Há tributação autónoma sobre os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal e não faturados a clientes, exceto se o beneficiário dessa ajudas de custo for tributado em sede de IRS. Os seus clientes têm este conhecimento ou costuma passar -lhes essa informação quando pretendem incorrer no pagamento de ajudas de custo?
- Sim
 - Não
- 10.1. Se respondeu sim à questão anterior, com que frequência isso condiciona a forma como são tratadas fiscalmente as ajudas de custo de maneira a não haver sujeição a TA?
- Nunca
 - Frequentemente
 - Raramente
 - Sempre

11. Há tributação autónoma sobre os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores quando estas representem uma quantia superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a 27.500 €, a não ser que o seu pagamento seja diferido por uma parcela não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e obrigatoriamente a entidade tem de ter um desempenho positivo ao longo desse período. Os seus clientes têm este conhecimento ou costuma passar-lhes essa informação quando pretendem incorrer nestes gastos?

- Sim Não

11.1. Se respondeu sim à questão anterior, com que frequência os seus clientes optam por cumprir as condições impostas para que este tipo de despesa não seja sujeito a TA ?

- Nunca Frequentemente
 Raramente Sempre

12. O agravamento das taxas de TA em entidades que apresentem prejuízo fiscal tem como finalidade a sua penalização, uma vez que apesar da entidade apresentar prejuízo poderá incorrer em despesas deste tipo, seja por uma gestão deficiente ou com o intuito de diminuir o pagamento do imposto sobre o rendimento. Na sua opinião o agravamento da taxa de TA em 10 pontos percentuais é uma preocupação para as entidades ?

- Sim Não

12.1. Se respondeu sim à questão anterior, com que frequência isso condiciona a realização de despesas sujeitas a TA, sabendo que no exercício em causa apresentará prejuízo?

- Nunca Frequentemente
 Raramente Sempre

13. Relativamente às tributações autónomas em sede de IRS comparando-as com a tributação em sede de IRC, constata-se que o regime de IRS é menos gravoso do que em IRC. Face a essa circunstância considera que os contribuintes com contabilizada organizada, sujeitos a TA em sede de IRS, incorrem mais em despesas sujeitas a TA do que as entidades sujeitas em sede de IRC ?

- Sim Não

13.1. Se respondeu sim à questão anterior, qual o motivo para que isso ocorra. Escolha uma das opções?

- O desagravamento generalizado das taxas de TA em IRS não é uma fator dissuasor para o incorrimento em determinadas despesas.
- O facto de não existir o agravamento das TA apesar de os sujeitos apresentarem prejuízo fiscal.
- Não existe um motivo em concreto para que isso aconteça.

14. O regime simplificado de tributação em IRC e em IRS não tributa autonomamente algumas despesas, entre elas, em sede de IRC, as despesas de representação e os encargos com ajudas de custo e, em sede de IRS, os encargos com ajudas de custo e as despesas com viaturas. Considera que os contribuintes têm ou da-lhes a conhecer essa percepção?

- Sim
- Não

14.1. Se respondeu sim à questão anterior, considera que tal circunstância já foi motivo de alteração de regime de tributação por parte de algum(ns) contribuinte(s)?

- Nunca
- Raramente
- Frequentemente
- Sempre

Termina aqui o seu questionário. Muito obrigado pela sua colaboração.

Caso esteja interessando em receber informação sobre os resultados deste estudo, indique-nos o seu nome e email. Oportunamente, enviaremos essa informação.

Nome:

Email:
