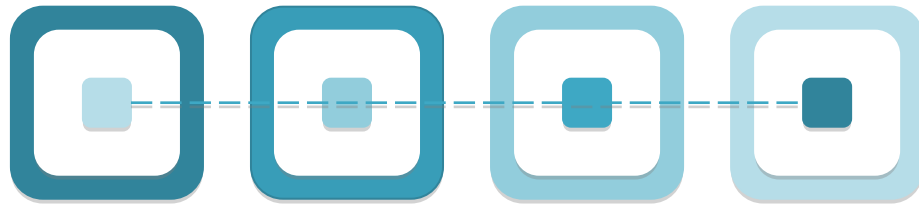




INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO



A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS EMPRESAS EM PORTUGAL E NO BRASIL:

UM ESTUDO COMPARADO SOBRE OTIMIZAÇÃO DO SISTEMA FISCAL

MARLUCE BARROS COSTA

Dissertação apresentada no Instituto
Superior de Gestão para obtenção
do grau de Mestre em Gestão Fiscal

Orientador: Professor Doutor António
Pires Caiado

Coorientação: Prof. Dr. Luís Pereira da
Silva

LISBOA

2013



INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS EMPRESAS EM
PORTUGAL E NO BRASIL:
UM ESTUDO COMPARADO SOBRE OTIMIZAÇÃO DO SISTEMA FISCAL

MARLUCE BARROS COSTA

Dissertação apresentada no Instituto
Superior de Gestão para obtenção
do grau de Mestre em Gestão Fiscal

Orientador: Professor Doutor António
Pires Caiado

Coorientação: Prof. Dr. Luís Pereira da
Silva

LISBOA

2013

Resumo

Este trabalho procede à comparação do imposto sobre o rendimento das empresas em Portugal (IRC) e no Brasil (IR). Parte da definição de sistema fiscal ótimo e do papel da tributação para a competitividade das empresas como objetivo a alcançar pelos países. Analisa os conceitos legais fiscais básicos como empresa e rendimento e descreve os impostos IRC e IR nos dois países. Utiliza um estudo de caso concreto de uma empresa a que em condições iguais são atribuídos os mesmos números contabilísticos para o balancete geral de 2012, quer para Portugal, quer para o Brasil. Feito esse exercício é apurado o imposto devido nos dois países.

A conclusão básica é que em Portugal e no Brasil o nível de imposto sobre o rendimento das empresas é idêntico, sendo, no entanto muito elevado, não contribuindo para um sistema fiscal ótimo e competitividade das empresas.

Palavras-chave

Imposto sobre as empresas,

Rendimento,

Lucro,

Competitividade fiscal,

Apuramento.

Abstract

This work compares Brazil's and Portugal's corporate taxes. It intends to explain which of these countries has a better fiscal system concerning corporate taxation. The basic legal concepts of corporate taxation are described. Using the case-study method a company is analyzed. The same data-sheet with equal accounting results will be applied to the company in Portugal to find the corporate tax to pay, and then to Brazil to find the corporate tax to pay.

The fundamental conclusion is that the corporate taxes are very similar in Portugal and Brazil, and imply a large burden for the companies in both countries. Brazil and Portugal do not have a competitive fiscal environment for their companies.

Keywords

Corporate taxes,

Income,

Profit,

Fiscal competitiveness,

Clearance.

Agradecimentos

Ao Professor Doutor António Pires Caiado orientador da dissertação e ao prof. Dr. Luís Pereira da Silva coorientador, agradeço o apoio, e as valiosas contribuições fundamentais para a estruturação e desenvolvimento do meu percurso investigativo.

Aos administradores da empresa que disponibilizaram os dados para o meu estudo de caso.

Um agradecimento especial ao meu marido Francisco Penetra que sempre mostrou uma disponibilidade incondicional, apoio e compreensão em todos os momentos.

À minha amiga Tânia Marques pela ajuda e pela disponibilidade manifestada.

Lista de Acrónimos e Abreviaturas

CEE		Comunidade Económica Europeia
CFC		Conselho Federal Contabilidade
CTN		Código Tributário Nacional
CSSL		Contribuição Social Sobre o Lucro
CST		Código da Situação Tributária
IN		Instrumento Normativo
IR		Imposto de Renda
IRC		Imposto Sobre Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS		Imposto Sobre Rendimento das Pessoas Singulares
KMS		Quilómetros
LALUR		Livro de Apuração do Lucro Real
MP		Ministério Público
OCDE		Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico
PEC		Pagamento Especial por Conta
RES		Resolução
RIR		Regulamento Imposto de Renda
SNC		Sistema de Normalização Contabilística
SRF		Secretária Receita Federal

Índice de Quadros

Quadro 1

Balancete Geral da Sociedade Comercial Soluções - Conteúdos e Sistemas Informáticos, Lda. - ano 2012 _____ 24

Quadro 2

Demonstração de resultados do Caso de Estudo Português _____ 28

Quadro 3

Resultado Fiscal e Imposto a Pagar – IRC – Portugal _____ 29

Quadro 4

Tributações Autónomas – IRC _____ 36

Quadro 5

Demonstração de resultados do Caso de Estudo - Brasil _____ 39

Quadro 6

Apuramento do Imposto de Renda a Pagar - Brasil _____ 40

Índice Geral

1. INTRODUÇÃO	
1.1 Estrutura do trabalho _____	01
1.2 Objetivos e Âmbito do trabalho _____	02
2. ENQUADRAMENTO CONCEPTUAL E BREVE HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS EMPRESAS	
2.1 Sistema fiscal ótimo e taxaço das empresas _____	04
2.2 A empresa e o rendimento _____	06
2.3 Breve história do imposto do rendimento sobre as empresas _____	09
3. A CONSTITUIÇÃO E A LEI PORTUGUESA E BRASILEIRA FACE À TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS	
3.1 Constituição Portuguesa e a tributação das empresas _____	12
3.2 O IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) em Portugal. Caraterização geral _____	13
3.3 Constituição Brasileira e Imposto de Renda (IR) no Brasil. A tributação das empresas _____	16
4. ESTUDO DE CASO	
4.1 Metodologia _____	22
4.2 Caracterização da empresa _____	23
4.3 Apuramento do imposto em Portugal _____	29
4.4 Apuramento do imposto no Brasil _____	38
5. CONCLUSÕES _____	44
6. BIBLIOGRAFIA _____	47
7. WEBGRAFIA _____	49
8. LEGISLAÇÃO _____	50

INTRODUÇÃO

1.1 Estrutura de Trabalho

O trabalho que agora se apresenta tem como objetivo a comparação da tributação das empresas nos sistemas fiscais português e brasileiro, designadamente o modelo de tributação do IRC (Portugal) e do IR (Brasil). Também se procurará verificar o enquadramento destes modelos naquilo a que a doutrina chama um sistema fiscal ótimo. Sendo este um conceito compreensivo, quase intuitivo, esta análise far-se-á tendo em conta os tópicos constitutivos de um sistema fiscal ótimo, como apresentado em (Pereira et al 2005, 205-207). Como desenvolveremos no capítulo 2, fazem parte do conceito de sistema fiscal ótimo a equidade, a eficiência, a flexibilidade, a transparência, o baixo custo de funcionamento e eficácia financeira.

Assim, começamos por fazer uma introdução ao tema definindo os parâmetros que seguimos e enunciando os aspetos principais da tributação de empresas, utilizando a literatura disponível na área económica e jurídica.

Depois encontraremos um capítulo em que abordamos os aspetos básicos do problema que colocamos: O que é um sistema fiscal ótimo? Por que as empresas devem ou podem ser taxadas? O que é uma empresa para a lei fiscal? Qual o rendimento que a lei fiscal tributa? A estas perguntas responderemos utilizando literatura portuguesa, norte-americana e brasileira, quer jurídica, quer económica, abordando também a legislação aplicável. No mesmo capítulo, faremos ainda uma curta pesquisa histórica acerca da taxação do rendimento das empresas em Portugal e no Brasil. Colocadas as questões teóricas principais entraremos numa segunda fase do trabalho.

O capítulo seguinte consistirá numa enumeração e explicação dos normativos legais aplicáveis à cobrança do imposto sobre o rendimento das empresas.

Seguir-se-á o capítulo em que estudaremos um caso concreto de aplicação do imposto português e do imposto brasileiro a uma empresa que apresenta nos dois

países exatamente os mesmos números, para podermos fazer uma comparação *ceteris paribus*. Escolhemos uma empresa fictícia, cujos números foram retirados do balancete e da demonstração de resultados de uma empresa real e considerámos duas hipóteses: A empresa a laborar só em Portugal e a pagar imposto em Portugal e a empresa a laborar só no Brasil e a pagar imposto no Brasil, utilizando exatamente os mesmos números.

Utilizaremos números referentes a 2012 e a Legislação aplicável a essa data e aos movimentos realizados nesse ano.

Feito este exercício tiraremos as conclusões acerca dos impostos sobre o rendimento das empresas em Portugal e no Brasil.

1.2 Objetivos e Âmbito do Trabalho

O objetivo fundamental deste texto é comparar a tributação direta do rendimento das empresas em Portugal e no Brasil, na atualidade. Através dessa comparação pretende-se perceber qual dos dois regimes jurídicos corresponde melhor ao equilíbrio que um sistema económico pretende da tributação empresarial: receitas para o Estado e eficiência empresarial (Mankiw, 1999, 248). Acrescendo aquilo que desde os anos 1990 se tem considerado como um aspeto adicional, mas fundamental, da política de tributação, a competitividade fiscal. Como salienta o relatório da recente Comissão nomeada para reformar o IRC (Comissão, 2013, 17):

“a política fiscal assumiu comprovadamente uma posição de destaque enquanto instrumento de competitividade (...) em resultado do concurso de dois fenómenos: (i) a concorrência entre países potenciada pela globalização (...) e (ii) na Europa, a criação da Zona Euro e a conseqüente impossibilidade de os países membros disporem de boa parte dos instrumentos que permitiam ganhar competitividade (...).”

Ou em termos mais compreensivos, qual dos dois sistemas se aproxima melhor de um sistema fiscal ótimo (Pereira et al, 2005, 205-206), garantido receitas para o Estado, e competitividade para a empresa.

Esta questão levanta logo duas dificuldades que se analisarão e que são: o que constitui empresa para a lei tributária e o que corresponde a rendimento tributável (Morais, 2009, 32), daí a introdução do conceito de lucro real. As habituais noções

jurídicas não têm, ao contrário do que se poderia pensar, aplicação no âmbito fiscal, procurando-se na área tributária, outrossim, noções legais baseadas diretamente na atividade económica real.

Os impostos, embora constituam a receita principal do Estado, podem representar um peso morto no funcionamento de uma economia de mercado livre, quando a distorção que introduzem na economia reduz o bem estar - económico sem a devida compensação na quantia de recursos recebida pelo Estado (Mankiw, 1999, 248-251).

A verdade é que não é pacífico sequer que deva existir um imposto sobre o rendimento das sociedades. (Morais, 2009, 5) pergunta: “têm as pessoas coletivas capacidade contributiva?” e responde “A resposta não é pacífica.” Muitos economistas e juristas argumentam que uma empresa não é mais que uma ficção jurídica e que ao tributá-la se está a tributar duplamente os seus detentores, ao mesmo tempo que essa tributação, sobretudo quando elevada, acaba por desencorajar o investimento e a produtividade das empresas (Samuelson & Nordhaus, 1989, 908). E é reconhecido que o imposto é sempre oneroso para a empresa, por isso, como refere (Nabais, 2013, 59): “do princípio do Estado Fiscal deriva a liberdade das empresas escolherem as suas formas de atuação menos onerosas possíveis do ponto de vista fiscal.”

Há uma tensão permanente em qualquer sistema fiscal face ao tecido empresarial. Por um lado, o Estado procura ter a máxima receita possível, por outro lado a empresa procura pagar o mínimo de impostos. Isto dentro de um quadro, em que o Estado sabe que, a partir de certo ponto, procurar receita na empresa só lhe diminui a capacidade produtiva e competitividade, e a empresa também sabe que o minimalismo no pagamento de impostos tem de estar enquadrado dentro da Lei e não pode ser vista como não cumprindo os seus deveres para com a sociedade.

ENQUADRAMENTO CONCEPTUAL E BREVE HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS EMPRESAS

2.1 Sistema fiscal ótimo e taxação das empresas

O imposto constitui sempre um peso para o pagador, e em muitos casos esse peso pode ser excessivo, resultando em distorções que travam o bem-estar económico. (Rosen, 2002, 282) escreve: “*a tax distorts economic decisions, it creates an excessive burden - a loss of welfare.*” Por este motivo, haverá que tentar sempre otimizar o sistema fiscal, tornando-o eficiente e procurando que o peso que impõe seja compensado por benefícios para a economia e sociedade como um todo.

A base de um sistema fiscal ótimo, entendido como o conjunto de características que idealmente um sistema fiscal deve assegurar, como muitos conceitos em economia, foi dada inicialmente por (Adam Smith, 1976, Livro V, capítulo II). O autor da “Riqueza das Nações” e um dos fundadores da ciência económica referia quatro máximas a que deviam obedecer os impostos:

- _ Igualdade ou justiça, que definia como o facto de todos os súbditos do Estado deverem contribuir para o Estado em função das suas capacidades;
- _ Certeza ou não arbitrariedade, aqui apresentado como o conhecimento apriorístico do imposto a pagar;
- _ Conveniência de pagamento ou baixo custo e pagamento, o imposto deve ser lançado da forma que seja mais fácil ao contribuinte pagá-lo;
- _ Economia na cobrança ou baixo custo de administração. O mínimo de funcionários afeto a essa tarefa e o mínimo de custos para cobrar o imposto.

Modernamente, adotando-se estas máximas adicionaram-se outros aspetos sumariados em (Pereira et al, 2005, 205-207) como a equidade, a eficiência, a flexibilidade, a transparência, o baixo custo de funcionamento e eficácia financeira. A

equidade implica que cada indivíduo suporte uma “carga fiscal justa”, adequada às suas capacidades; a eficiência, nas palavras de (Pereira et al, 2005, 206), quer dizer que os “impostos devem ser escolhidos de molde a minimizarem as interferências com decisões eficientes dos agentes económicos tomadas em mercados competitivos.” Por sua vez, a flexibilidade deve obrigar a que os impostos sejam concebidos para ajudar a estabilizar a situação macroeconómica, enquanto a transparência deveria assegurar que os impostos fossem estáveis e facilmente apreensíveis pelos contribuintes. Finalmente, o baixo custo de funcionamento quer dizer que a estrutura fiscal para cobrar os impostos não deve constituir ele próprio um encargo exagerado para o Estado e a eficácia financeira deve adequar o nível de impostos às necessidades orçamentais.

Como acima referido, não é pacífica, em termos teóricos, a existência de um imposto sobre os rendimentos das empresas. O ex-Presidente Americano Ronald Reagan afirmou *“I’ll probably kick myself for having said this, but when are we going to have the courage to point out that in our tax structure, the corporation tax is very hard to justify?”* (Rosen, 2002, 398).

Têm sido avançadas várias justificações para as empresas pagarem impostos. A primeira defende que as empresas não são conjuntos de pessoas, mas entidades muito diferentes e em muitos casos, sobretudo em grandes empresas, não existe um vínculo forte entre os donos e a gestão e controlo da empresa. Por isso, o argumento tradicional que o dono da empresa já paga impostos pelos lucros que recebe fica muito atenuado, porque muitas vezes os lucros não são divididos ou há variadíssimas formas de os dividir por diferentes pessoas. Outra justificação assenta no facto que a empresa recebe várias vantagens do Estado, a primeira das quais é poder atuar como tal e limitar a responsabilidade dos sócios. Em contrapartida dessa vantagem, que também é ficcionada, deve então existir uma contrapartida da empresa sob a forma de imposto. Finalmente, a taxaço protege a obtenção de receitas provenientes do rendimento. Imagine-se que determinado sócio de uma empresa tinha direito a determinado rendimento mas nunca o levantava da empresa. Se não houvesse imposto sobre o rendimento da empresa nunca seria nada pago ao Estado. Ele ia usufruindo desse imposto dentro da empresa e não pagaria nada (ver por todos Rosen, 2002, 398-399). Dito de outro modo, é um meio de obstar a lacunas que poderiam ocorrer na tributação do rendimento dos sócios (Morais, 2009, 7).

Existe uma razão adicional, efetivamente apenas o Estado tem o poder de legislar a existência de um Imposto sobre o Rendimento das Empresas e já o fez. Este é um argumento positivo, mas real.

Todos os países com economias modernas taxam as empresas, embora, atualmente, no conjunto dos países da OCDE e do G20 haja uma tendência para diminuição das taxas dos impostos sobre as empresas (Comissão, 2013, 17). A OCDE classificou este movimento como virtuoso uma vez que a uma descida de taxas de imposto corresponde um impulso ao crescimento económico, ao investimento e à criação de emprego (OCDE, 2007).

2.2 A empresa e o rendimento

A empresa é essencialmente um conceito económico que se pode traduzir em algumas definições jurídicas. Economicamente, definir-se-á empresa como uma unidade produtiva básica que adquire trabalho e outros fatores produtivos com objetivo de produzir e vender bens económicos (Samuelson & Nordhaus, 1989, 1119). Juridicamente, a empresa resulta de dois fatores, um pessoal, no qual releva a comunidade de pessoas, quer sejam diretoras, quer trabalhadoras, que são organizadas numa mesma finalidade funcional; o outro fator é o patrimonial constituído pelos bens e elementos com valor económico ligados a uma função unitária (Cunha, 2012, 7). Neste conjunto em termos jurídicos (e abstraindo-nos aqui das questões do empresário individual, que não são objeto deste trabalho) que é a empresa, esta acaba por se reconduzir às sociedades comerciais, qualquer que seja a forma que adotem. Aliás, a moderna teoria do Direito das Sociedades liga indelevelmente a sociedade comercial à empresa comercial. (Cunha, 2012, 6) é claro ao dizer que a realidade que pela sua atividade assume a forma de sociedade comercial é a empresa comercial que define como “organização produtiva ou mediadora de riqueza que exerce, de forma estável, uma certa atividade económica em função do mercado a que se dirige.”

Variado normativo português e estrangeiro definem empresa. O Modelo de Convenção em matéria de Imposto sobre o Rendimento e sobre o Património da OCDE prescreve, nas alíneas c) e h) do n.º 1 do artigo 3º, respetivamente, que a expressão - "empresa" se aplica ao exercício de qualquer atividade económica e a expressão "atividade empresarial" inclui o exercício de serviços profissionais e de

outras atividades de caráter independente. O artigo 230º do Código Comercial Português dispõe sobre as empresas, singulares ou coletivas, definido que se não de ter por empresas comerciais, aquelas que exerçam atividades previstas - através do estabelecimento de uma lista de atividades exercidas. O artigo 3.º n.º 1 do Regime Jurídico da Concorrência Lei (19/2012, de 8 de Maio) dispõe que:

“Considera-se empresa, para efeitos da presente lei, qualquer entidade que exerça uma atividade económica que consista na oferta de bens ou serviços num determinado mercado, independentemente do seu estatuto jurídico e do seu modo de financiamento.”

O artigo 5º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, determina que “para efeitos deste código, considera-se empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer atividade económica”, e o artigo 1º do anexo ao decreto-lei n.º 372/2007 de 6 de Novembro, em que se prescreve que “entende-se por empresa qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma atividade económica.”

A expressão empresa foi introduzida na lei brasileira pelo art.º 19, § 3º do Regulamento 737 de 1850, que a incluiu dentre os atos considerados de mercancia. No Brasil a noção de empresa enfrenta algumas dúvidas. O Regulamento nº 737/1850, ao enumerar os atos de comércio, enumerou a empresa e assim introduziu a expressão no comércio jurídico. Inglez de Souza definia-a nos seguintes termos (Requião, 2009, 40):

“Por empresa devemos entender uma repetição de atos, uma organização de serviços, em que se explore o trabalho alheio, material ou intelectual. A intromissão se dá, aqui, entre o produtor do trabalho e o consumidor do resultado desse trabalho, com o intuito de lucro.”

Contudo, este conceito não é utilizado pela doutrina moderna. Para tanto adota-se o entendimento de J. X. Carvalho de Mendonça (Requião, 2009, 41) como:

“a organização técnico-econômica que se propõe a produzir a combinação dos diversos elementos, natureza, trabalho e capital, bens ou serviços destinados à troca (venda), com esperança de realização de lucros, correndo riscos por conta do empresário, isto é, daquele que reúne, coordena e dirige esses elementos sob sua responsabilidade.”

O local do empresário é entre a produção e o consumo. Tem uma função de mediação, concorrendo para a criação e a circulação de riqueza. São assim na doutrina brasileira pressupostos da empresa três elementos: a) uma série de negócios do mesmo género de carácter mercantil; b) o emprego de trabalho ou capital, ou de ambos combinados; e c) a assunção do risco próprio da organização (Requião, 2009, 42).

No entanto, o Direito Fiscal, atendendo à sua natureza de braço normativo do Estado para obter receitas, procura ter o conceito mais amplo possível de empresa (Nabais, 2013, 16) em que se enquadra o exercício duradouro de atividades comerciais, industriais, agrícolas ou de prestação de serviços. Aliás, o art.º 3.º do Código do IRC português engloba todas as empresas coletivas como as sociedades comerciais, as sociedades civis sob forma comercial, as cooperativas e as empresas públicas e todas as demais pessoas coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sendo consideradas desta natureza todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial (Nabais, 2013, 18). Face à lei portuguesa, o âmbito do IRC, vai muito além daquilo que juridicamente poderia ser considerado uma empresa comercial/sociedade comercial, adotando, no fundo um conceito económico de empresa extensivo, incorporando o estabelecimento estável (art.º 5.º do Código do IRC). A integração do estabelecimento estável como sujeito passivo de IRC é fundamental para a aplicação das normas fiscais que regem a tributação das empresas, principalmente para definir de forma inequívoca em cada caso, quem é o sujeito passivo da obrigação tributária, bem como quem é o responsável pelo recebimento de determinado tributo. O Preâmbulo do Código é autoexplicativo ao referir que:

“Na escolha de elementos de conexão relevantes (...) tiveram-se em conta não só a natureza dos rendimentos, como também a situação e interesses do País, enquanto território predominante da fonte de rendimentos.”

Por isso, se adotou um conceito amplo de estabelecimento estável. O conceito de estabelecimento permanente encontra-se associado a um local físico, no qual se desenvolve uma atividade económica total ou parcial e com carácter constante, mesmo não correspondendo ao que juridicamente se define como empresa. Assim verifica-se que, quanto ao conceito de empresa, existe a predeterminação de que implica a existência de uma instalação fixa. Mas situações há que, mesmo sem

qualquer instalação fixa, existe estabelecimento estável. É o caso que ocorre quando uma pessoa, que não seja agente independente, atue no território português por conta de uma empresa e que tenha e exerça poderes de intermediação e conclusão de contratos que vinculem a empresa. Nesta situação, independentemente de toda a faturação ser emitida pela sede da empresa no estrangeiro, se há um trabalhador da empresa, que não se limita a angariar clientes, tendo o poder de, com eles, celebrar contratos definitivos de venda de bens ou prestação de serviços, então considera-se que há um estabelecimento estável em Portugal e será sujeito de IRC. Por outro lado, na situação inversa, em que há uma instalação fixa, pode ainda assim concluir-se pela não existência de estabelecimento estável. Será esse o caso, por exemplo, quando estejamos perante instalações utilizadas somente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa estrangeira. Ou ainda, quando a instalação fixa (um escritório, por exemplo) seja destinada unicamente a reunir informações para a empresa com sede no estrangeiro ou outras atividades de carácter preparatório ou auxiliar (Morais, 2009, 23-27).

O que interessa para finalizar a análise da empresa no direito tributário é sublinhar o carácter eminentemente prático e económico do conceito. Não se procuram preciosismos jurídicos, nas atividades económicas organizadas, independentemente do seu formato jurídico. Existem mesmo “entes que não são pessoas jurídicas mas aos quais a lei fiscal atribui personalidade e capacidades tributárias, sujeitando-as a imposto (art.2.º, n.º1, al. b) e c).” (Morais, 2009, 13).

2.3 Breve história do imposto do rendimento sobre as empresas

Em Portugal, a tributação do lucro empresarial pode ser reconduzida ao tempo da Restauração (Faveiro, 1986, 480). Em 5 de setembro de 1641, um Alvará Régio estabelece a Décima Militar, imposto com carácter geral que abrange os rendimentos provenientes das atividades do comércio e indústria. Este regime foi evoluindo, dando origem a três Décimas, entre as quais, a Décima de Maneio, que se referia ao regime resultante das atividades comerciais, industriais e profissionais.

É com o advento do Liberalismo, em 1845 que a Carta de Lei de 19 de Abril, abole as Décimas e cria as Contribuições. O motivo da mudança era filosófico. Entendia-se que o cidadão livre do Estado não era obrigado, mas sim se dispunha

por um contrato social a contribuir para a subsistência desse Estado, que ao mesmo tempo o protegia. Daí a designação de Contribuição. Em 1860 a Contribuição passa a ter o nome próprio de Contribuição Industrial, que envolvia os rendimentos das atividades comerciais e industriais. O valor continuava a ser de 10% sobre esses rendimentos. Algumas vezes também eram incluídos os rendimentos profissionais, outras não. Estes impostos eram parcelares.

Em 1922 tem lugar uma Reforma profunda do sistema de impostos. Mas, a Contribuição Industrial permanece, como permanece na reforma de 1929. Embora os regimes e taxas sofressem variadas alterações, que no longo prazo implicaram sempre subidas dos montantes a pagar (Faveiro, 1986, 482-483) para um valor de 15%. Finalmente em 1963 dá-se uma nova reforma que visou tornar o imposto mais perfeito tecnicamente e a cobrança mais próxima da realidade.

No período de 1984-1988, que corresponde à entrada de Portugal na CEE (Comunidade Económica Europeia) e às maiorias legislativas obtidas por Cavaco Silva, dá-se uma reforma substancial do sistema fiscal português, designadamente do imposto sobre o rendimento das empresas (Pereira et al, 2005, 270-271). Os impostos parcelares (Contribuições) terminam e são introduzidos impostos com características unitárias, no caso das empresas é introduzido o IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Os objetivos das reformas foram mistos, destacando-se a eficiência económica, a justiça social e a simplificação. Também houve uma preocupação de estabilização macroeconómica e orçamental.

O IRC é um imposto teoricamente com uma taxa proporcional e não progressiva. No entanto, as derramas estaduais, na prática tornam-no tendencialmente progressivo. Houve até durante alguns anos um escalão de 12,5% para determinados montante iniciais, o que também lhe conferiu características de progressividade ligeira. O IRC incide sobre os rendimentos obtidos por pessoas coletivas (conceito mais abrangente do que empresa, como teremos oportunidade de verificar no capítulo 3), que tenham sede ou direção efetiva em território português. Incluem-se os rendimentos obtidos fora do território.

Em território brasileiro, o primeiro imposto sobre o rendimento surgiu em 1843. Tratava-se de um imposto progressivo que incidia sobre os vencimentos recebidos do erário público. Contudo, é somente em 1922 que é estabelecido um imposto sobre os rendimentos das empresas, que logo em 1943 representava 28%

do total da receita pública em impostos. O modelo atualmente vigente resulta das várias modificações introduzidas por Fernando Henrique Cardoso aquando do Plano Real em 1994, que procurou modernizar o imposto sobre o rendimento das empresas e torna-lo eficiente e competitivo ao nível dos países congéneres no mundo.

A CONSTITUIÇÃO E A LEI PORTUGUESA E A BRASILEIRA FACE À TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS

3.1 Constituição Portuguesa e a tributação das empresas

A Constituição Portuguesa trata do sistema financeiro e fiscal nos seus artigos 101.º a 107.º. No artigo 103.º estabelece-se que os impostos são criados por lei, logo, competência da Assembleia da República que determina entre outras matérias a incidência e a taxa. O artigo 104.º estabelece princípios gerais sobre o modo como são distribuídos os encargos tributários entre as várias categorias de contribuintes existentes: pessoas coletivas e pessoas singulares.

O artigo 104.º prescreve acerca das empresas no seu número 2:

“A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.”

Nada mais é dito acerca da tributação das empresas. Levanta-se a questão, que não vai ser aqui tratada, das atividades empresariais levadas a cabo por pessoas singulares. Aplica-se o número 1 do preceito que impõe um imposto único e progressivo ou o número 2 que não impõe nada disso? (ver Nabais, 2013, 31).

Em relação às empresas a Constituição é razoavelmente omissa. Não impõe taxas progressivas. Não impõe nada, a não ser que haja um imposto e que seja dirigido ao rendimento real e não ao rendimento presumido e mesmo aqui com uma ressalva adverbial - “fundamentalmente”, o que quer dizer que admite exceções não fundamentais. Há uma grande liberdade para o legislador ordinário em termos de tributação empresarial (Nabais, 2013, 43).

Não existe verdadeiramente uma Constituição fiscal em termos de empresas, o que aliás também se compreende, atendendo ao carácter flexível e essencialmente de mercado que as empresas devem dispor.

3.2. O IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) em Portugal. Caraterização geral.

A lei fiscal, por sua vez, contida no Código do IRC aprovado em 1989, adota como vimos, um conceito amplo de empresa e também define ela própria o que considera lucro, isto é o rendimento real que vai ser tributado. Constituem deduções a esse rendimento os custos suportados, comprovadamente indispensáveis para a obtenção dos proveitos, corrigidos por algumas disposições fiscais como taxas máximas de amortização, provisões, despesas de representação, donativos, entre outros (Pereira et al, 2005, 278). A base do imposto (cf. art.º 3.º e 4.º do Código do IRC) vai muito além do lucro apresentado em balanço. O Preâmbulo do Código é outra vez autoexplicativo:

“O conceito de lucro tributável que se acolhe em IRC tem em conta a evolução que se tem registado em grande parte das legislações de outros países no sentido na adoção, para efeitos fiscais, de uma noção extensiva de rendimento, de acordo com a chamada teoria do incremento patrimonial.”

Aliás, (Pereira et al, 2005, 271) referem bem que o IRC foi concebido tendo em vista o “alargamento das bases de tributação através nomeadamente, da introdução de um conceito mais amplo de rendimento.”

Assim, ao lucro são adicionadas as mais-valias, subsídios não destinados à exploração, por exemplo, procurando-se o rendimento real como prescreve a Constituição (Nabais, 2013, 37). Tal como no caso da empresa se procura uma prática e atividade, também no lucro se procura a tributação de um lucro real e efetivo.

A taxa geral de tributação era de 36,5% quando o Código entrou em vigor. Em 2004 passou para 25%. Agora está em curso uma reforma de que falaremos adiante que baixará até um nível de 17% a 19% (Comissão, 2013). À taxa que o Estado central aplica pode acrescer uma “derrama” aplicada pelas autoridades municipais. Neste momento (Outubro de 2013) a taxa é de 25%, e a derrama municipal pode ir até 1,5% do lucro tributável, embora com ligeiras diferenças na base tributável. O imposto é anual e autoliquidado.

Existem ainda duas peculiaridades no regime do IRC que são o Pagamento por Conta e o Pagamento Especial por Conta. Todos os sujeitos passivos do regime geral são obrigados a proceder a pagamentos por conta no 7º, 9º e 12º mês do período de tributação que adotaram. Cada pagamento por conta corresponde a 80% do IRC do ano/exercício anterior deduzido de retenções na fonte para empresas cujo volume de negócios não exceda 500.000,00 € referente à coleta de 2012. A taxa é de 95% para empresas que tenham tido um volume de negócios superior ao limite atrás referido. Caso o montante entregue seja superior ao IRC devido, haverá lugar a reembolso pela diferença.

O Pagamento Especial por Conta é devido no 3º e 10º mês do período de tributação. O montante do pagamento especial por conta é calculado com referência à diferença entre 1% do volume de negócios (correspondente ao valor das vendas e dos serviços prestados) do ano anterior, com o limite mínimo de 1.000 € e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de 70.000 € e o montante dos pagamentos por conta devido no exercício anterior nos termos do artigo 106º do Código do IRC. A parte que não puder ser deduzida por insuficiência de coleta só será reembolsável a pedido da empresa (Código IRC, art.º 93º). Este pagamento é dedutível no próprio exercício e nos 4 períodos seguintes. Findo o período de 4 anos, as empresas podem solicitar o reembolso, mas nem sempre o fazem, porque está sujeito a uma ação de inspeção prévia. Esta inspeção tem um custo associado e este custo terá que ser suportado pelo sujeito passivo (Decreto-lei 6/99 de 08 de Janeiro). Por isso, devem comparar sempre o montante do PEC a reembolsar com o valor do custo da inspeção, para ver se compensa ou não o pedido. Neste momento, os montantes devidos pela realização da inspeção variam entre os 3.152 euros e os 34.916 euros. Estes montantes estão previstos na portaria 923/99 de 20 de Outubro.

Relativamente aos prejuízos fiscais em Portugal apurados a partir de 1 de Janeiro de 2012, o prazo de reporte é de 5 anos, aplicável a entidades independentemente de estas exercerem, ou não, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola¹. No que diz respeito aos prejuízos fiscais apurados em

¹ Artigo 116º da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro, Disposições transitórias no âmbito do Código do IRC:

1 - O disposto no n.º 1 do artigo 52.º do Código do IRC aplica -se aos prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2012.

exercícios iniciados em ou após 1 de Janeiro de 2010, serão reportados para um período de 4 anos. Quanto aos prejuízos fiscais apurados em exercícios iniciados antes de 1 de Janeiro de 2010 podem ser reportados por um período de 6 anos. A partir de 1 de Janeiro de 2012, o prazo de reporte é de 5 anos, acrescendo a dedução de prejuízos fiscais, incluindo também os prejuízos fiscais de anos anteriores. Esta será limitada a 75% do lucro tributável apurado no exercício em que seja realizada a referida dedução. Assim, e no caso da verificação de lucro sujeito a tributação, haverá sempre uma incidência mínima de imposto sobre 25% deste lucro².

O orçamento do Estado para 2011 introduziu a derrama estadual, todavia, foi sucessivamente agravada nos orçamentos posteriores. Em 2012 a derrama estadual é aplicável a empresas com lucros superiores a 1,5 milhões de euros, consistindo uma taxa marginal de 3%, aplicada sobre a parcela acima daquele valor. Para as empresas com lucros tributáveis a partir dos 10 milhões de euros, a taxa marginal é de 5%.

Com estas várias derramas (municipal e estatal) a taxa marginal nominal máxima em Portugal é de 31,5%.

Recentemente (2013), o Governo Português resolveu nomear uma Comissão para rever o IRC, designadamente as suas taxas, para o tornar competitivo e atrativo para o investimento. O resultado do trabalho dessa Comissão foi apresentado em Anteprojeto (Comissão 2013) e aconselha uma descida gradual (durante cerca de 5 anos) da taxa de IRC dos atuais 31,5% (que inclui as variadas derramas) para os 19% (Comissão, 2013, 57). Ao mesmo tempo será introduzido um regime simplificado para as empresas de reduzida dimensão (Comissão, 2013, 69) que se consubstanciará na criação de um regime optativo de adesão para pequenas empresas a mecanismos mais singelos de declaração do IRC, com

² Artigo 116º da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro, Disposições transitórias no âmbito do Código do IRC:

2 - O disposto no n.º 2 do artigo 52.º e nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRC é aplicável à dedução aos lucros tributáveis dos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2012 dos prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação anteriores a 1 de Janeiro de 2012, ou em curso nesta data.

redução/eliminação das tributações autónomas e derramas, faturação simplificada e sem pagamento especial por conta.

Estes são dois aspetos do Anteprojeto de reforma do IRC. Embora, a questão central se comece a centrar na chamada “*participation exemption*.” Também denominado regime de privilégio de afiliação, a “*participation exemption*” é um mecanismo através do qual as empresas ficam isentas de IRC quando recebem dividendos e mais-valias do estrangeiro ou distribuam capitais para o exterior, através do cumprimento de um conjunto de requisitos muito flexíveis.

O relatório é exaustivo acerca da lei portuguesa dizendo que (Comissão, 2013, 32):

“O regime português de tributação do rendimento das empresas não é competitivo face aos regimes europeus de referência (...) i) A taxa aplicável em Portugal encontra-se acima da média da União Europeia e é superior à taxa aplicável em Espanha e na Holanda”.

3.3 Constituição Brasileira e Imposto de Renda (IR) no Brasil. A tributação das empresas

A Constituição Brasileira dispõe sobre impostos, nos seus artigos 145^{o3} a 162^o. Não existe matéria específica sobre o rendimento das empresas na suprema lei federal brasileira, exceto aquela que no art.^o 153^o determina que só a União pode criar impostos sobre o rendimento. Além disso com base nos artigos 146.^o, 170.^o e 179.^o surgiram vários apoios às microempresas sob a forma de benefícios fiscais. A base constitucional brasileira sobre o Imposto de Renda prescreve que este seja geral, universal e progressivo (Reis et al, 2012, 31).

No Brasil, as regras fiscais são reguladas pelo Código Tributário Nacional - CTN (Lei 5.176/1966). O artigo 16^o define o "imposto" como:

"tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

³ Dispõe o artigo 145.^o da Constituição:” A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I-impostos, (...)

O imposto, para a lei brasileira, é uma das espécies do género tributo (Sabbag, 2013). É um tributo não vinculado, porque é devido pelo contribuinte independentemente de qualquer contraprestação por parte do Estado, destinando-se a atender as despesas públicas. Por isso só pode ser exigido pelo órgão que tiver competência constitucional para tal, como prescreve com minúcia a Constituição Brasileira. Aliás, exatamente como em Portugal, há um princípio da competência legislativa que “pressupõe antes uma delimitação positiva, incluindo-se na competência de certas entidades a regulamentação material de certas matérias” (Canotilho, 2003, 701).

São sujeitos passivos, estando sujeitos ao pagamento do imposto sobre o rendimento da pessoa coletiva, as pessoas coletivas e as pessoas singulares a elas equiparadas, residentes no Brasil.

Segundo o artigo 43.º do CTN são fatos geradores do IR todos aqueles que correspondam à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimento. E, segundo a lei tributária brasileira, o rendimento é entendido como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; bem como de proventos de qualquer natureza. A regra geral para o capital é que todos os ganhos de capital, independentemente a sua natureza ou forma serão objeto de imposto. Assim, se procederá à tributação do lucro que será um tipo de remuneração do capital. As pessoas coletivas são tributadas de acordo com os seguintes critérios de lucro (CTN, art.º 44):

- a) Simples Nacional;
- b) Lucro Presumido;
- c) Lucro Real;
- d) Lucro Arbitrado.

Dentro os sistemas adotados pelas empresas ou similares para apuramento do lucro tributável está o sistema denominado como lucro real, onde todo acréscimo de patrimônio de uma empresa em determinado período de tempo é tributado. Também encontramos o sistema de lucro presumido, onde o valor a ser tributado será determinado através da aplicação de algumas alíquotas previstas em lei sobre a receita bruta das pessoas jurídicas. Finalmente, temos o sistema de lucro arbitrado,

onde a autoridade administrativa rejeita o balanço feito pela empresa e utiliza a sua receita bruta anual como base para calcular o imposto (Reis et al. 2012, 31-ss).

Assim, o imposto pode ser determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado. A base de apuramento é trimestral embora por opção do sujeito passivo de imposto, o apuramento se possa transformar em anual. No caso do lucro real a cobrança é mensal.

Falemos agora sobre o lucro real, que é o que interessa para este trabalho. Lucro real é o lucro líquido do período, apurado com observância das normas das legislações aplicáveis, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas pela legislação do Imposto de Renda. Em termos legais são as autorizadas pelo Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art.º 6º. A determinação do lucro real será precedida do apuramento do lucro líquido de cada período de apuramento com observância das disposições das leis comerciais (Lei n.º 8.981, de 1995, art.º 37, § 1º). É a base de cálculo do imposto de renda das pessoas coletivas que utilizam esse sistema de tributação, onde o montante a ser tributado é apurado segundo registos contabilísticas e fiscais efetuados sistematicamente.

Estão obrigadas a optar pela tributação baseada no lucro real as pessoas jurídicas que estiverem enquadradas nas seguintes condições (Lei 9.718, de 1998, art.º 14.º, inciso I):

I _ que tenha receita total, no ano calendário anterior, superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais)⁴ ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;

II _ cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;

III _ que tiveram lucros, rendimentos ou ganhos de capitais oriundos do exterior;

IV _ que autorizadas pela legislação tributária, usufruam benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V _ que no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução de imposto;

⁴ Em 2013 este limite foi alterado para 78.000.000 (setenta e oito milhões de reais), conforme redação dada pela lei 12.814, de 16 de Maio de 2013, art.º 14º Inciso I. Passará a vigorar a partir de 1º de Janeiro de 2014.

VI _ cuja atividade seja o *factoring*. (cf. Reis et al, 2012, 32).

A expressão lucro real representa o próprio lucro tributável, diferente do lucro líquido apurado na contabilidade. Como temos vindo a referir, o lucro tributável não é o lucro contabilístico. Nessa medida, o apuramento dos impostos não será feito sobre o lucro apurado na contabilidade uma vez que a legislação fiscal tem sua forma específica de exigibilidade dos impostos, dentro dos pressupostos e objetivos traçados no Capítulo 1.

Para transformar o lucro contabilístico em lucro fiscal são necessários os seguintes ajustamentos (Reis et al 2012):

LUCRO ANTES DE IR + CSSL (A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL ou CSSL) foi instituída pela Lei 7.689/1988)⁵;

(+) ADIÇÕES. Nas adições englobamos:

a) Despesas contabilizadas que não são aceites pelo Fisco. São aquelas despesas registadas na contabilidade da empresa como gastos, mas que a legislação fiscal não aceita para a obtenção do lucro. Então, se o gasto for retirado do lucro contabilístico, este aumenta, por isso chamamos de ADIÇÃO ao lucro líquido;

b) Receitas exigidas pelo Fisco e não contabilizadas em receita. Esta situação acontece quando a empresa não regista determinado valor em rendimentos na contabilidade, mas a administração fiscal exige seu reconhecimento para fins fiscais. Como não está a compor o resultado da empresa, se nele fosse incluído, representa uma adição.

(-) EXCLUSÕES. Nas exclusões englobamos:

a) Receitas contabilizadas que não são exigidas pelo fisco. Aplica-se a mesma lógica das adições. Há um valor que, embora reconhecido com o ganho pela empresa e contabilizado em rendimentos, a legislação fiscal não exige sua tributação permitindo assim que este rendimento não entre na base fiscal para o cálculo do lucro tributável. Se o valor for retirado do resultado apurado na

⁵ No Brasil além do IR sobre o lucro incide também a CSSL que se destina diretamente ao financiamento da Segurança Social.

contabilidade, este será diminuído. Por isso, fazemos uma EXCLUSÃO ao lucro líquido;

b) Despesas aceitas pelo fisco e não contabilizadas em despesa. Em algumas situações a Administração Fiscal permite que sejam feitas deduções na base fiscal que não estão registadas como gasto na contabilidade empresarial. A forma adequada de se proceder a estas deduções é através do registo diretamente na base fiscal, sem transitar pelo resultado contabilístico. Como o resultado seria diminuído se fosse incluída esta despesa, devemos proceder a uma exclusão no lucro líquido.

Em sede de IR brasileiro, designadamente de apuramento de lucro real, ainda há que mencionar os seguintes conceitos:

_ LUCRO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. Esta rubrica diz respeito ao lucro apurado após a obtenção do lucro real do período. Refere-se aos rendimentos tributáveis menos os gastos dedutíveis;

_ COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. Poderão ser compensados, total ou parcialmente, à opção do contribuinte, os prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores desde que observado o limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária;

_ LUCRO TRIBUTÁVEL. É o lucro após a compensação dos prejuízos fiscais. Sobre este valor que serão efetuados os cálculos dos impostos sobre o lucro.

Tem especial relevância nesta operação o LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real. Trata-se de um livro fiscal, cujo objetivo é demonstrar a passagem do lucro apurado na contabilidade para o lucro fiscal. Divide-se em duas partes:

- a) Parte A – Adições e Exclusões;
- b) Parte B – Compensação dos Prejuízos.

O modelo e as normas estão regulamentados na IN SRF nº 28/78. As pessoas jurídicas tributadas através do Lucro Real poderão determinar o lucro com base no balanço anual levantado no dia 31 de dezembro, sendo devidas antecipações mensais através de estimativa ou mediante levantamento de balancetes trimestrais com base na Lei nº 9.430/96. Devem ser observadas as novas normas contabilísticas. (Lei 11638 e MP 449/2008 e Resolução CFC 1159/2009).

As pessoas coletivas tributadas através do Lucro Real poderão determinar o lucro com base no balanço anual levantado no dia 31 de dezembro, sendo devidas antecipações mensais através de estimativa ou mediante levantamento de balancetes trimestrais com base na Lei nº 9.430/96.

A taxa aplicável sobre o lucro real é de 15% (quinze por cento). A parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respetivo período de apuramento sujeita-se à incidência de adicional de imposto à taxa de 10% (dez por cento).

4

ESTUDO DE CASO

4.1 Metodologia

Para o estudo de caso escolhemos uma empresa portuguesa real a que atribuímos um nome fictício. Utilizamos as suas contas oficiais do ano de 2012 para fazer uma simulação de aplicação do IRC em Portugal. Depois, utilizámos os mesmos números e aplicámos o IR (Imposto de Renda) brasileiro.

Foram considerados apenas os impostos incidentes sobre o lucro efetivamente auferido (com os ajustes – adições e exclusões – previstos nas legislações dos dois países).

A aplicação de uma comparação simétrica permite-nos tirar conclusões acerca da otimização dos resultados da empresa. O que se trata é de comparar “hipóteses rivais plausíveis” (como refere, Yin, 2009, vii) buscando uma aproximação que permita a melhor compreensão dos dados. No fundo estamos num paradigma de quase experimentação e o mais próximo possível da “vida real” em que é quase possível a reprodução das condições efetivas em “laboratório”. O método do estudo de caso procura uma abordagem qualitativa e é muitas vezes utilizado para coleta de dados na área de gestão, apesar das críticas que lhe são feitas por falta de objetividade e rigor suficientes para se configurar enquanto um método de investigação científica (César, 2005, 22). Estes preconceitos traduzem-se em afirmações como:

a) “os dados podem ser facilmente distorcidos ao bel prazer do pesquisador, para ilustrar questões de maneira mais efetiva;”

b) “Os estudos de caso não fornecem base para generalizações científicas; a afirmação de que estudos de caso demoram muito e acabam gerando inclusão de documentos e relatórios que não permitem objetividade para análise dos dados” (César, 2005, 23).

No entanto, (como, Yin, 2009, afirma) estas questões podem estar presentes nos outros métodos de investigação científica se o investigador não tiver as aptidões adequadas para realizar trabalhos científicos.

E no caso vertente, a concretização do estudo é feita numericamente segundo dados iguais e objetivos pelo que nem se aplicam essas tradicionais dúvidas. Estamos perante uma situação o mais semelhante possível às condições efetivas de experimentação que se pode conceber no estudo de um caso.

4.2 Caracterização da empresa

*A Soluções - Conteúdos e Sistemas Informáticos, LDA.*⁶ É uma empresa global de consultoria de gestão e serviços de tecnologia, fundada em 1992. Aposta numa estratégia de “negócio de alta performance” que se baseia numa sólida experiência em consultoria e tecnologia para ajudar clientes a operar num nível elevado e criar valor adicional. A empresa utiliza um vasto conhecimento empresarial, em todos os setores, oferecendo serviços com larga experiência e recursos tecnológicos, identificando novos negócios e tendências tecnológicas e desenvolvendo soluções para ajudar clientes. Dedicar-se a solucionar os problemas de gestão e ao tratamento de informação dos clientes. Acredita convictamente que o principal fator de sucesso das soluções reside no tempo de implementação do projeto e independência posterior. O sucesso da empresa depende do sucesso dos clientes. E esse é fundamentado, em parte, pelas soluções de informação relativas aos pontos críticos de cada negócio. A lista de serviços prestados é a seguinte:

- _ Análise das necessidades para melhoramento da eficácia e simplificação do sistema de informação;
- _ Identificação prévia de possíveis problemas técnicos;
- _ Sugestão de soluções para redução de custos em TI e telecomunicações;
- _ Implementação de soluções de auditoria do estado do *hardware* do seu parque informático;

⁶ Como referido, trata-se de um nome fictício que espelha uma empresa real.

_ Instalação, configuração, manutenção e identificação / resolução de problemas em redes de computadores e comunicações; Segurança (*firewalls, VPN's, VLAN's, routing, proxy's*); Servidores e postos de trabalho, entre outros.

De acordo com as regras gerais de contabilidade a empresa no ano de 2012 apresentou os números que se apresentam de seguida:



Quadro 1

Balancete geral da sociedade comercial
Soluções - Conteúdos e Sistemas Informáticos, Lda. - ano 2012 (valores expressos em €)
(Gastos e rendimentos)

62	Fornecimentos e serviços externos	Valores
6212	Subcontratos - Outros Países	
62124	Licenças Open Text	209.177,37
622	Serviços especializados	
6221	Trabalhos especializados	20.399,02
6223	Vigilância e segurança	253,00
62241	Honorários - mercado nacional	9.755,63
6226	Conservação e reparação	
62262	Conservação-edifícios e out. const.	115,04
622642	Cons.-equip. transp.-Viat. Ligeiras V.Aq. Inf.ao Limite	1.711,25
622643	Cons.-equip. transp.-Viat. Ligeiras V.Aq. Sup.Limite	3.131,76
62265	Conservação - equip. administrativo	159,98
6227	Serviços bancários	
62271	Serviços bancários - Gerais	324,12
623	Materiais	
6231	Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	1.969,62
6232	Livros e documentação técnica	21,17
6233	Material de escritório	7.026,16

6234	Artigos para oferta	971,05
624	Energia e fluidos	
6241	Eletricidade	1.194,79
624212	Gasóleo - equip. transp.-Viat. Ligeiras V.Aq. Inf.ao Limite	2.098,04
624213	Gasóleo - equip. transp.-Viat. Ligeiras V.Aq. Sup.Limite	3.583,53
624222	Gasolina - equip. transp.-Viat. Ligeiras V.Aq. Inf.ao Limite	5.411,11
624223	Gasolina - equip. transp.-Viat. Ligeiras V.Aq. Sup.Limite	2.241,90
6243	Água	9,63
625	Deslocações, estadas e transportes	
62511	Desloc. e estadas - aceites p/ tot.	
6251101	Portagens e Parqueamentos - Viat. Ligeiras V.Aq. Inf.ao Limite	707,33
6251102	Portagens e Parqueamentos - Viat. Ligeiras V.Aq. Sup.ao Limite	2.534,88
6251103	KM Viatura Própria	866,24
6251104	Refeições (Sócios)	1.160,00
626	Serviços diversos	
62611	Rendas de imóveis	13.974,72
62612	Estacionamento - Viat. Ligeiras V.Aq. Sup.ao Limite	8.909,84
62613	Condomínio - Viat. Ligeiras V.Aq. Sup.ao Limite	1.674,36
62616	Aluguer Arrecadação	130,00
62617	Aluguer Garagem - Viat. Ligeiras V.Aq. Sup.ao Limite	4.753,61
62618	Aluguer Cooler Água	117,36
6262	Comunicação	
62621	Comunicação-despesas postais	258,51
62622	Comunicação-telefones e out	12.794,82
6263	Seguros	
626352	Seguros -equip. transp.-Viat. Ligeiras V.Aq. Inf.ao Limite	3.277,31
626353	Seguros- equip. transp.-Viat. Ligeiras V.Aq. Sup.Limite	7.103,82
6265	Contencioso e notariado	828,06
62661	Despesas de representação -aceites	

626611	Evento para angariar potenciais investidores e clientes	31.417,55
626612	Viagens e Estadias	4.301,82
626613	Refeições	1.402,87
6267	Limpeza, higiene e conforto	1.706,03
6268	Outros serviços	2.820,83
63	Gastos com o pessoal	
6311	Remunerações aos órgãos Sociais	12.000,00
6321	Remunerações do pessoal - venc.	73.788,08
6323	Remunerações do pessoal - s. férias	3.256,25
6324	Remunerações do pessoal - s. natal	6.350,00
6325	Remunerações do pessoal - s. aliment	4.442,13
6351	Enc. s/rem.-órgãos Sociais	2.850,00
6352	Enc. s/rem.-pessoal	21.488,02
6361	Seguros-Aciden e Doença-Aceite	2.991,36
6382	Outros gastos com o pessoal	480,01
64	Gastos de depreciação e de amortização	
6421	Activos fixos tangíveis-próprios	
64213	Deprec-equipamento básico	704,21
64214	Deprec- -equip. transp.-Viat. Ligeiras V.Aq. Inf.ao Limite	13.964,80
64215	Deprec-equipamento administrativo	7.833,38
64217	Deprec-outras imob. corpóreas	1.110,56
64224	Deprec-equip. transp.-Viat. Ligeiras V.Aq. Sup.ao Limite	30.000,00
65	Perdas por imparidade	
651	Em dívidas a receber	
6511	Clientes	13.142,71
68	Outros gastos e perdas	
681231	Imp selo- outros	1.079,58
681242	Imp. s/trans. rod.- Viat. Ligeiras V.Aq. Inf.ao Limite	401,23
6813	Taxas	15,84
6881	Correções relativas a períodos anteriores	1.333,69
6888	Outros não especificados	
688811	Multas transito	107,16
68882	Despesas não devidamente documentadas	

688821	Despesas n/devid doc - gerais	6.661,29
6888222	Desp n/devid doc-Viat-Lig. Passag.	2.758,16
688823	Despesas n/aceites fiscalmente	305,10
68888	NIF Inválidos/inexistentes	1.183,55
69	Gastos e perdas de financiamento	
6911	Juros de financiamentos obtidos	662,75
69172	Jur. cont.loc.finan.- n/aceites tot	
6917203	Deutsche Bank - 47-FV-62	221,84
6917206	DB 71-MV-81	659,65
6917222857	BCP 52GV80	162,93
6917233771	Mercedes E 350 CDI 58-JC-07	1.621,17
698	Outros gastos e perdas de financiamento	
6981	Relativos a financiamentos obtidos	675,01
Total Gastos		582.544,59
72	Prestações de serviços	
7211	Serviço a - mercado nacional	603.827,75
7212	Serviço a -mercado intracomunitário	6.465,22
7213	Serviço a - outros mercados	34.000,00
78	Outros rendimentos e ganhos	
7816211	Business facilities for demos/meetings	11.280,76
787	Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros	
78713	Al. - activos tangíveis	7.594,33
788	Outros	
7888	Outros não especificados	40,22
Total Rendimentos		663.208,28

O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho veio aprovar o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), no qual se previu através da publicação da Portaria n.º 986/2009 de 7 de Setembro os novos modelos de demonstrações financeiras.

A Demonstração de Resultados é uma demonstração financeira apresentada de forma simplificada, ou seja é uma síntese da demonstração de como foi gerado o Resultado Líquido num dado período contabilístico.

Os Gastos, os Rendimentos e os Resultados são os três elementos fundamentais que constituem a Demonstração de Resultados.



Quadro 2

Quadro de Demonstração de Resultados do Caso de Estudo Português (valores expressos em €)

Rendimentos e Gastos	Período 2012
Vendas e serviços prestados	644.292,97
Fornecimentos e serviços externos	- 370.294,13
Gastos com o pessoal	- 127.645,85
Imparidade de dividas a receber (perdas/reversões)	- 13.142,71
Outros rendimentos e ganhos	18.915,31
Outros gastos e perdas	- 13.845,60
Resultado antes das depreciações, gastos de financiamento e impostos	138.279,99
Gastos/reversões de apreciação e de amortização	- 53.612,95
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)	84.667,04
Juros e gastos similares suportados	- 4.003,35
Resultado antes de impostos	80.663,69
Imposto sobre o rendimento do período	- 48.020,16
Resultado líquido do período	32.643,53

4.3 Apuramento do imposto em Portugal

A operação subsequente é realizar o apuramento do resultado fiscal, a que o Código do IRC chama lucro tributável. A esse lucro tributável será aplicada a taxa de imposto e verificado o montante a pagar em Portugal pela empresa. Tal será feito tendo como referência o balancete (cf.4.2.-Quadro n.º1) acima apresentado e utilizando a metodologia de apuramento exposta em (Pires Caiado, et al., 2013, 20).



Quadro 3

Resultado fiscal e imposto a pagar – IRC – Portugal (valores expressos em €)

	31-Dez-12
Resultado Líquido do Período. Antes do IRC	80.663,69
Correções fiscais (A Acrescer)	
Correções relativas a exercícios anteriores	1.333,69
Depreciações e amortizações não aceites como gasto	13.750,00
Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos inválidos	1.183,55
Multa, coima e juros não aceites fiscalmente	107,16
Encargos não devidamente documentados	9.724,55
Diferença positiva entre as mais e as menos valias sem intenção reinvestimento	7.594,33
	114.356,97
Correções fiscais (A Deduzir)	
Mais-valias contabilísticas	- 7.594,33
Lucro tributável	106.762,64
Matéria coletável não isenta	106.762,64
Cálculo do Imposto (Imposto à taxa normal de 25%)	26.690,66
Coleta	26.690,66
IRC Liquidado	26.690,66
IRC a pagar	26.690,66
Derrama	1.601,44
Tributações autónomas	19.728,06
Total a pagar	48.020,16

Algumas notas explicativas justificam-se a propósito deste quadro e do apuramento de imposto que releva. Seguimos (Borges, et al, 2012).

Apesar do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) não fazer a separação dos resultados em operacionais, financeiros, correntes e extraordinários como o antigo Plano Oficial de Contabilidade preconizava, optamos por deixar estes conceitos para melhor compreensão das rubricas de resultados.

Resultado líquido. O resultado líquido do período, de acordo com a terminologia contabilística, é um resultado de natureza financeira que traduz o desempenho económico-financeiro de uma determinada empresa durante um determinado período de tempo. Esse período de tempo corresponde normalmente a um ano, findo o qual é necessário apurar o cálculo do resultado líquido deste período. Esse cálculo é o resultado de um processo com muitas etapas que se inicia com a identificação de todos os gastos e rendimentos imputáveis à empresa no período em causa. Tanto os gastos como os rendimentos têm naturezas diversas, podendo existir gastos ou rendimentos operacionais, financeiros e extraordinários.

O resultado líquido do exercício corresponde à soma dos resultados operacionais, financeiros e extraordinários obtidos por uma empresa num determinado período, deduzida da estimativa de Imposto sobre o rendimento (ex.: IRC) a entregar ao Estado.

Resultados Operacionais. Dentro dos gastos operacionais, temos as rubricas de custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas, os fornecimentos e serviços externos (subcontratos, eletricidade, combustíveis, comunicação, seguros, etc.), os impostos de carácter operacional, os custos com pessoal (remunerações, encargos com remunerações, seguros de acidentes de trabalho, etc.), outros gastos operacionais (onde são registados gastos operacionais não enquadráveis nas rubricas anteriores), amortizações do exercício (gastos genericamente associados à depreciação ao longo do tempo dos elementos do ativo fixo) e provisões do exercício (com vista à prevenção de eventuais encargos ou perdas futuras). Ao nível dos rendimentos operacionais temos as rubricas de vendas (designadamente de mercadorias e produtos), as prestações de serviços, os proveitos suplementares (não diretamente ligados à atividade principal da empresa), os subsídios à exploração, os trabalhos para a própria empresa e outros proveitos operacionais não

enquadráveis nas anteriores. A diferença entre os rendimentos operacionais e os gastos operacionais designa-se habitualmente por resultados operacionais.

Resultados financeiros. Dentro dos gastos e perdas financeiras são registados encargos suportados pela empresa no período em causa que possuem natureza financeira, como sejam os juros suportados, diferenças de câmbio desfavoráveis, descontos de pronto pagamento concedidos, etc. Do lado dos rendimentos e ganhos financeiros temos rubricas como que opostas, ou seja, juros obtidos, diferenças de câmbio favoráveis, descontos de pronto pagamento obtidos, etc. A diferença entre os rendimentos e os gastos financeiros designa-se por resultados financeiros.

Resultados correntes. A soma dos resultados operacionais e financeiros, que concorrem para o cálculo do resultado líquido do exercício, denomina-se resultados correntes, no sentido em que resultam da atividade normal da empresa.

Resultados extraordinários. As empresas podem ainda suportar gastos e perdas extraordinários, assim denominados devido à sua imprevisibilidade, ou obter rendimentos e ganhos extraordinários, que partilham a mesma característica, resultando da diferença entre os segundos e os primeiros os denominados resultados extraordinários.

Sucintamente, temos:

_ Resultados Operacionais = Rendimentos Operacionais - Gastos Operacionais;

_ Resultados Financeiros = Rendimentos Financeiros - Gastos Financeiros;

_ Resultados Correntes = Resultados Operacionais + Resultados Financeiros;

_ Resultados Extraordinários = Rendimentos e Ganhos Extraordinários - Gastos e Perdas Extraordinários;

_ Resultado antes de Impostos = Resultados Correntes + Resultados Extraordinários.

Assim, temos o Resultado Líquido do exercício:

Resultado Líquido do exercício = Resultado antes dos Impostos - Imposto sobre o Rendimento IRC.

Há que notar ainda o seguinte: os valores a acrescentar e a deduzir foram os seguintes:

_ Correções relativas a períodos de tributação anteriores⁷: Corresponde a um subcontrato não foi registado em 2012 por lapso, o Técnico Oficial de Contas identificou após conferência das contas no ano seguinte;

_ Depreciações e amortizações não aceites como gasto⁸: Não são aceites como gastos as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação, e que exceda os limites abaixo referidos:

- _ Veículos adquiridos até 31 de dezembro de 2009 - 29.927,87 Euros;
- _ Veículos adquiridos entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2010 - 40.000 Euros;
- _ Veículos adquiridos entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2011 - 30.000 Euros;
- _ Veículos adquiridos entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2012 - 25.000 Euros.

No nosso caso os encargos com as viaturas ligeiras de passageiros foram tributadas autonomamente à taxa de 10% e 20% Neste caso a viatura adquirida em 2010 por 77.500 € e a viatura adquirida em 2012 por 42.500 € foram tributadas à taxa de 20% e as restantes viaturas abaixo destes valores foram tributadas à taxa de 10%⁹.

_ Viatura de passageiros- Mercedes (gasóleo)

Valor aquisição: 77.500 €

Ano aquisição: 2010

Taxa Amortização: 25% ao ano¹⁰

⁷ Código IRC 2012, art.º 18º n.º 2 Os gastos para serem aceites fiscalmente deveriam ser imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

⁸ Código IRC 2012, art.º 34º n.º 1 alínea e) Os gastos das depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas não são dedutíveis para efeitos fiscais na parte excedente ao montante determinados na portaria n.º 467/2010, de 07/07. Para as viaturas adquiridas em 2010 o valor de aquisição aceite são 40.000 € e para o ano de 2012 são 25.000€.

⁹ São considerados encargos com viaturas ligeiras de passageiros as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e os impostos incidentes sobre as mesmas.

¹⁰ Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de Setembro.

Assim calculamos:

$$77.500 \times 25\% = 19.375 \text{ €}$$

$$40.000 \times 25\% = 10.000 \text{ €}$$

Parte das depreciações não aceites como gasto = 9.375 €

_ Viatura de passageiros- Lexus (gasolina)

Valor aquisição: 42.500 €

Ano aquisição: 2012

Taxa Amortização: 25% ao ano⁹

Assim calculamos:

$$42.500 \times 25\% = 10.625\text{€}$$

$$25.000 \times 25\% = 6.250\text{€}$$

Parte das depreciações não aceites como gasto = 4.375 €

As amortizações não aceites como gasto são: 13.750 €.

_ Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeito passivo com NIF inexistente¹¹.

_ Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações¹²: Refere-se ao pagamento de multas de trânsito.

_ Encargos não devidamente documentados¹³: Corresponde vários gastos não documentados de acordo com as regras exigidas para serem aceites como tal.

_ Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento¹⁴:

¹¹ Código IRC 2012, art.º 45º n.º 1 alínea b)

¹² Código IRC 2012, art.º 45º n.º 1 alínea d) Não são aceites fiscalmente as multas que não tenham como origem um contrato estabelecido entre as partes.

¹³ Código IRC 2012, art.º 45º n.º 1 alínea g) Não concorrem para a formação do lucro tributável os gastos não devidamente documentados.

¹⁴ Código IRC 2012, art.º 46º Consideram-se mais valias realizadas os ganhos obtidos mediante transmissão onerosa de ativos fixos tangíveis.

Cálculo mais-valia fiscal = Valor Realização - (Valor aquisição - amortizações acumuladas - perdas por imparidade) X Coeficiente de desvalorização da moeda¹⁵

Assim temos:

Mais-valia fiscal = 7.594,33 - (5.550 - 5.550) X 1,05

Mais-valia fiscal = 7.594,33€

Mais- valias contabilísticas = Valor Realização - (Valor aquisição - amortizações acumuladas - perdas por imparidade)

Mais-valia contabilística = 7.594,33 - (5.550 - 5.550)

Mais-valia contabilística = 7.594,33€

_ **Lucro tributável.** Foi calculado tendo por base o resultado líquido do exercício verificado na contabilidade e foram acrescidos e deduzidos os ajustamentos que fiscalmente não são aceites.

_ **Matéria Coletável.** Apuramos tendo como ponto de partida o lucro tributável¹⁶. Com base na matéria coletável apurada e por aplicação da taxa de IRC¹⁷ obtemos a coleta. Sequencialmente, deduzimos os pagamentos antecipados realizados pela empresa (pagamentos especiais por conta e os pagamentos por conta) e apuramos o imposto a pagar. (cf. Pires Caiado et al, 2013, 20-23). No entanto, há que notar que para manter a uniformização de critérios com o Brasil, optámos por não incluir os Pagamentos por Conta, que são operações financeiras formais sem relevo no resultado final.

Ao IRC devido acresce a derrama e as tributações autónomas. A taxa geral da derrama é determinada pelos vários municípios do país e incide sobre o lucro tributável¹⁸. As taxas de tributações autónomas incidem sobre determinados gastos, independentemente de serem ou não aceites fiscalmente e de ter sido apurado lucro

¹⁵ N.º 1 do art.º 50º do Código do IRS "O valor é corrigido sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data de aquisição e a data da alienação do bem". Veja-se Portaria 401/2012 de 6 Dezembro.

¹⁶ A empresa não tinha registos de prejuízos fiscais dedutíveis.

¹⁷ A taxa IRC aplicada foi 25%.

¹⁸ A taxa máxima derrama é de 1,5%, sendo que esta pode ser reduzida para as empresas com volume de negócios inferior a 150.000 € no exercício anterior.

ou prejuízo. No nosso caso as taxas incidiram sobre os encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, despesas de representação e a ajudas de custo¹⁹.

As despesas de representação referem-se a realização de um evento patrocinado pela Soluções Informática para expandir o negócio ou seja com objetivo de captar novos clientes e lançar o produto no mercado estrangeiro. Foram pagas viagens, refeições aos potenciais clientes e foi oferecida uma grande receção para divulgação da empresa ao mercado estrangeiro²⁰.

As ajudas de custo correspondem a várias deslocações em viatura própria de um trabalhador da empresa e os serviços não foram faturados aos clientes²¹. Nos registos da empresa constam os mapas com o controlo das deslocações no âmbito do qual foi possível identificar o respetivo funcionário, a matrícula da viatura, o número de Kms percorridos, os locais de realização dos trabalhos, tempo de duração de cada trabalho e o tipo de trabalho efetuado em cada deslocação.

Os encargos com as viaturas ligeiras de passageiros foram tributados autonomamente à taxa de 10% e 20% Neste caso a amortização da viatura adquirida em 2010 por 77.500 € e a viatura adquirida em 2012 por 42.500 € foram tributadas à taxa de 20% e as amortizações das restantes viaturas abaixo destes valores foram tributadas à taxa de 10%²².

¹⁹ As taxas de tributação autónoma aplicada foram de 10% (despesas de representação e para os gastos com as viaturas ligeiras de passageiros inferiores ao limite da portaria n.º 467/2010, de 07/07) e 20% (os gastos com a viaturas cujo custo de aquisição era superior a 40.000 e 25.000 €).

²⁰ Código IRC (2012) determina no art.º 88. n.º 7 "que as despesas de representação são tributadas autonomamente à taxa de 10%". São consideradas como tal as refeições, viagens e receções que neste caso foram oferecidas em Portugal a outras pessoas inerentes à empresa.

²¹ Neste sentido veja-se em Código IRC (2012) art.º 88. n.º 9

²² São considerados encargos com viaturas ligeiras de passageiros as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e os impostos incidentes sobre as mesmas.



Quadro 4

Tributações Autónomas-IRC (valores expressos em €)

Descrição	Base	%	Valor Imposto
Despesas de Representação			
Refeições	1.402,87	10.00%	140,29
Viagens	4.301,82	10.00%	430,18
Despesas de Representação	31.417,55	10.00%	3.141,76
Ajudas de Custo, compensação encargos c/viaturas ("Km")			
Compensação encargos c/viaturas	866,24	5.00%	43,31
Encargos com viat. Ligeiras - v.aq.inferior ao fixado no art. 34º, n.º 1, e)CIRC			
Impostos	401,23	10.00%	40,12
Conservação e Manutenção	1.711,25	10.00%	171,13
Seguros	3.277,31	10.00%	327,73
Combustíveis	7.509,15	10.00%	750,92
Depreciações	13.964,80	10.00%	1.396,48
Portagens e parqueamentos	707,33	10.00%	70,73
Juros e contrato locação financeira	1.044,42	10.00%	104,44
Encargos com viat. Ligeiras - v.aq.superior ao fixado no art. 34º, n.º 1, e)CIRC			
Conservação e Manutenção	3.131,76	20.00%	626,35
Seguros	7.103,82	20.00%	1.420,76
Combustíveis	5.825,43	20.00%	1.165,09
Depreciações	30.000,00	20.00%	6.000,00
Portagens e parqueamentos	2.534,88	20.00%	506,98
Estacionamento	8.909,84	20.00%	1.781,97
Condomínio	1.674,36	20.00%	334,87
Garagem	4.753,61	20.00%	950,72
Juros Contrato locação financeira	1.621,17	20.00%	324,23
Total Tributações autónomas			19.728,06

IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros não são dedutíveis²³:

Sintetizando o apuramento do IRC é realizado da seguinte forma:

IRC = Coleta + Derrama + Tributações Autónomas

IRC = 26.690,66 + 1601,44 + 19.728,06

IRC = 48.020,16 €

Conclusão: O IRC a pagar em Portugal pela empresa é de **48.020,16 €**

²³ Código IRC 2012, art.º 45º n.º 1 alínea a) "não são dedutíveis para determinação do luco tributável o IRC ", o mesmo incide sobre os lucros.

4.4 Apuramento do imposto no Brasil

A demonstração do resultado do exercício (DRE) foi instituída pelo artigo 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações). É uma demonstração contabilística com a finalidade evidenciar a formação do resultado líquido em um exercício, através do confronto dos rendimentos, gastos e resultados, apuradas segundo o princípio contábil do regime de competência. É uma apresentação resumida dos resultados operacionais e não operacionais de uma empresa em certo período.

De acordo com a legislação mencionada, as empresas deverão na Demonstração do Resultado do Exercício discriminar:

_ a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

_ a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

_ as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

_ o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

_ o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

_ as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

_ o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.



Quadro 5

Quadro de Demonstração de Resultados do Caso de Estudo Brasil

(valores expressos em €)

Rendimentos e Gastos	Período 2012
Receita Bruta	663.208,28
Deduções receita bruta	0.00
Receita líquida	663.208,28
Custo das mercadorias vendidas	0.00
Resultado bruto	663.208,28
Despesas operacionais	- 564.695,64
Resultado operacional	98.512,64
Despesas não operacionais	- 17.848,95
Resultados Antes IR e CSSL	80.663,69
IR E CSSL	- 50.883,47
Resultado líquido do período	29.780,22

Em relação ao Brasil aplicamos o mesmo método que encontrámos para Portugal. Assim, com base no Balancete Geral apresentado no Quadro n.º1, fazemos o apuramento do resultado fiscal e depois aplicamos a taxa de imposto, segundo as regras tributárias brasileiras. O resultado é o apresentado no Quadro n.º 6.



Quadro 6

Resultado fiscal e imposto de renda a pagar – Brasil

(valores expressos em €)

	31-Dez-12
Resultado Líquido do Período Antes do IRPJ/CSSL	80.663,69
Correções fiscais (A Acrescer)	
Correções relativas a exercícios anteriores	1.333,69
Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos inválidos	1.183,55
Multa, coima e juros não aceites fiscalmente	107,16
Encargos não devidamente documentados	9.724,55
Refeições sócios	1.160,00
Provisão para clientes de cobrança duvidosa	13.142,71
Despesas de viaturas utilizadas pelos sócios	65.554,87
	172.870,22
Lucro Real	172.870,22
IRPJ 15%	25.930,53
Adicional devido (10% de 93.946,22)*	
* Câmbio a data 01/11/2013 - 1 € = 3,0409	9.394,62
CSSL devido (9%)	15.558,32
Total a pagar	50.883,47

Notas explicativas acerca do Quadro n.º 6

Também acerca do apuramento do imposto brasileiro se impõem os esclarecimentos análogos aos realizados a propósito de Portugal.

O Lucro antes do IRPJ e CSSL é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não-operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (RIR/1999, art.º 248). Representa o resultado apurado pela contabilidade, procedendo ao registo dos rendimentos e gastos conforme o regime da competência²⁴. Conforme o artigo 247º do Regulamento do Imposto de Renda, RIR 1999, "lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal". A expressão Lucro Real representa o próprio lucro tributável, diferente do lucro líquido apurado na contabilidade.

Formação do Lucro Tributável: O apuramento dos impostos é feito em conformidade com o RIR/99 ou seja ao lucro apurado na contabilidade procedendo aos necessários ajustes de acordo com a legislação vigente.

No caso concreto, as adições ao lucro antes do IRPJ e CSSL foram as seguintes:

_ Correções relativas a exercícios anteriores. Corresponde a um gasto com um subcontrato que não foi registado em 2012 por lapso, o Técnico Oficial de Contas identificou após conferência das contas no ano seguinte;

_ O reconhecimento dos gastos é sempre feito no período de apuramento em que os bens forem empregados ou os serviços consumidos, independentemente da época de seu efetivo pagamento²⁵;

_ Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeito passivo com NIF inexistente e encargos não devidamente documentados. Os gastos devem ser comprovados, sendo necessário inicialmente que estejam registados regularmente na contabilidade, com detalhes que permitam a correta identificação da operação efetuada. As despesas devem ser documentadas, com faturas, faturas-recibos,

²⁴ O regime da competência é um princípio contábil. Os rendimentos e gastos são reconhecidos no período em que ocorrem, independentemente de terem sido recebidos ou pagos. Corresponde ao princípio da especialização dos exercícios, na legislação portuguesa anterior ao SNC.

²⁵ Neste sentido veja-se em RIR/99, art.º 247, § 2º e D.L 1598 de 1977, art.º 6º, § 4º.

enfim, algum indício que leve a identificar, com precisão, o bem ou serviço adquirido, seu valor e seu fornecedor²⁶;

_ Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações: Refere-se ao pagamento de multas de natureza não tributária, neste caso são multas de trânsito²⁷;

_ Alimentação de sócios: Conforme artigo 249 RIR/99 Inciso V e - Lei 9249 de 1995 - Art.º 13 Inciso IV. Para efeito de apuramento do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções: As despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

_ Constituição de provisão para clientes de cobrança duvidosa: estas provisões não serão dedutíveis para apuração do lucro real. Somente serão dedutíveis as provisões estabelecidas em legislação própria. Estamos a falar de provisões técnicas compulsórias, remuneração de férias e décimo terceiro salário²⁸;

_ Despesas de viaturas utilizadas pelos sócios: Inclui as seguintes rubricas: conservação e reparação, seguros, combustíveis, depreciações, portagens e parqueamentos, estacionamento, condomínio, garagem e juros de contratos de locação financeira. A legislação brasileira não considera tais gastos como dedutíveis pelo motivo de não estarem intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Veio reforçar as regras lógicas para dedução dos gastos e fazer com que o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o de seus sócios²⁹;

_ No caso brasileiro as despesas de representação podem ser dedutíveis ao lucro real "se forem necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respetiva fonte produtora". Neste caso como referido anteriormente no caso português foi um evento de grande dimensão com o intuito de captar novos clientes e lançar o serviço no mercado estrangeiro. Sendo assim, ao efetuar o apuramento do lucro real, a empresa deverá ter atenção para o fato de que gastos lançados na contabilidade precisam ter relação com a atividade fim e as operações da pessoa jurídica, caso

²⁶ Conforme determina o RIR/99, art.º 251e D.L 1598 de 1977, art.º 7º, § 1º. "A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

²⁷ Base legal: Artigo 57 da IN SRF N.º 390/2004.

²⁸ Neste sentido veja-se em RIR/99, art.º 335, DL. N.º 1730, DE 17 de Outubro de 1979, art.º3º, e Lei n.º9.249, de 1995, art.º13,Inciso I.

²⁹ Podemos constatar na Lei n.º9.249, de 1995, art.º13,Inciso III.

contrário deverão ser adicionados ao lucro líquido. Neste sentido temos que ter meios de prova cabíveis caso seja necessário³⁰.

Em relação aos encargos com viaturas (KMS): É necessário que a pessoa jurídica mantenha relatórios internos que demonstrem os valores pagos como diárias a cada empregado que as recebeu. (Itens 7 a 9 e alínea "e" do art.º 17 do Parecer Normativo CST nº 10/92).

Finalmente apuramos o IRPJ e CSSL

IRPJ = 15% lucro real apurado + 10% da parcela da base de cálculo apurada que exceder a duzentos e quarenta mil reais³¹.

CSSL = 9% lucro real apurado³¹.

Conclusão: O imposto a pagar pela empresa no Brasil é de **50.883,47 €**

³⁰ RIR/99 art.º299.

³¹ O IRPJ e a CSSL não são dedutíveis para apuramento do lucro real.



CONCLUSÕES

A empresa *Soluções - Conteúdos e Sistemas Informáticos, LDA* no Brasil com um volume de negócios de 644.292,97 € e um resultado líquido antes de impostos de 80.663,69 €, apresenta um lucro tributável/real de 172.870,22 € e irá pagar 50.883,47 € de imposto. A mesma empresa com o mesmo volume de negócios e resultado líquido antes de impostos mas com um lucro tributável/real de 106.762,64 € em Portugal irá pagar 48.020,16 € de imposto. Estes são os números resultantes do estudo de caso que elaborámos.

Assim, o primeiro facto apurado neste estudo é que a diferença de tributação das empresas em Portugal e no Brasil é diminuta. No final do apuramento o valor arrecadado é quase idêntico, são mais as similitudes estruturais do que as diferenças. E os problemas são quase os mesmos.

O segundo facto retirado após a análise do estudo de caso da empresa *Soluções - Conteúdos e Sistemas Informáticos, LDA*. é que a carga tributária dos dois países é elevada, podendo ter um efeito inibidor sobre o funcionamento e crescimento das empresas e não se aproximando de um sistema fiscal ótimo. Conferindo o quadro³² elaborado pela consultora internacional KPMG que compara as taxas de imposto sobre as empresas a nível global, para os anos 2006-2013, sobretudo dentro dos países da OCDE, vemos a posição de Portugal e Brasil, o que já era confirmado pelo Relatório da Comissão de Reforma (2013,29). A realidade é que se em termos diretos Portugal está exatamente na média da OCDE e Global, - 25,32 % e 24,08% respetivamente - considerando as várias derramas e acréscimos, a taxa efetiva de imposto situa-se a acima da média.

³² <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx>.

A taxa de imposto aplicável atualmente em Portugal é muito desmotivadora para atrair investimentos estrangeiros e até mesmo portugueses (Comissão, 2013, 23, 24).

A legislação portuguesa é muito complexa e não é constante, ou seja esta incerteza é prejudicial aos contribuintes e ao país. Cada vez mais os Técnicos Oficiais de Contas, empresários, gestores e os colaboradores das empresas têm que ter uma atualização constante da legislação acarretando gastos adicionais as empresas.

No Brasil a legislação também é muito complexa, embora muito mais constante que a Portuguesa. Longe da simplicidade, o recolhimento de tributos no Brasil é muito burocrático, tantas são as formas de cálculo existentes. Além disso, todas as situações exigem controlos de todas as informações acarretando um aumento nos gastos das empresas. A carga fiscal que atualmente incide sobre as empresas em Portugal e no Brasil é excessiva como podemos constatar através do estudo de caso apresentado.

Pelo exposto, concordamos com as medidas apresentadas no anteprojeto pela comissão do IRC (Comissão, 2013), sobre a descida gradual da taxa do IRC e introdução de um regime simplificado de tributação para as empresas de reduzida dimensão em Portugal.

Há anos que existem pedidos em defesa da simplificação tributária brasileira e revisão das taxas em sede dos impostos sobre o lucro das empresas. Contudo, constatamos após várias pesquisas que não existe ainda qualquer proposta em concreto.

Em especial, concluímos que as viaturas ligeiras de passageiros são objeto de penalização fiscal agravada. Em Portugal, a opção pela taxa de tributação autónoma das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, está relacionada com a dificuldade em determinar quanto da utilização do carro é para fins pessoais ou para fins profissionais. Neste caso, a legislação brasileira é mais severa quanto aos gastos imputados aos sócios, devido a esta mesma dificuldade que existe em Portugal, a legislação brasileira determina que todos os gastos imputados aos sócios que não são identificáveis não sejam aceites para dedução do lucro tributável.

Nas conclusões deste trabalho verificámos, também, a necessidade que Portugal e o Brasil têm de encontrar alternativas aos regimes fiscais atualmente em vigor nos dois países. Constatámos a necessidade da simplificação do sistema e a necessidade de implementar medidas concretas de harmonização das leis fiscais, buscando a simplicidade, harmonização e clarificação de forma a tornar o sistema fiscal mais aliciante e impedir gastos desnecessários as empresas.

A palavra final é sobre a consideração dos modelos de tributação empresarial no Brasil e em Portugal como sistemas fiscais ótimos. Para que tal acontecesse o sistema, como vimos no capítulo 2, tinha que ser equitativo, implicando que cada empresa suportasse uma carga fiscal adequada às suas capacidades. Não existe nada na análise que fizemos que abale esse pressuposto. O sistema também tinha que ser eficiente, minimizando o impacto nas motivações dos agentes económicos. Neste ponto, verificámos que o facto de a taxa estar um pouco elevada pode trazer ineficiências.

Assim, há que concluir que os modelos IRC e IR, no presente momento, tendo algumas características dum sistema fiscal ótimo, ainda estão longe de corresponderem a tal, sobretudo por falta de eficiência e transparência.

BIBLIOGRAFIA

- _ Borges, A; Rodrigues, R. & Rodrigues, A. (2012) - *Elementos de Contabilidade Geral* (25ª ed), Lisboa: Áreas Editora.
- _ Canotilho, G. - (2003) *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*: Coimbra, Livraria Almedina.
- _ Canotilho, J. Moreira, V. (2007) - *Constituição Portuguesa Anotada*, 4.ª ed., Coimbra: Coimbra editora.
- _ César, A. M. C. V. (2005) - *Método do Estudo de Caso (Case Studies) ou Método do Caso (Teaching Cases)? Uma análise dos dois métodos no Ensino e Pesquisa em Administração*, São Paulo: Universidade Mackenzie.
- _ Cunha. P. O. (2012) - *Direito das Sociedades Comerciais*, Coimbra: Livraria Almedina.
- _ Faveiro, V. (1986) - *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. II vol.*, Coimbra: Coimbra Editora.
- _ Franco, V. Morais, I. Oliveira, A. Serrasqueiro, M. Jesus, M. Oliveira, B. (2012) - *Temas de Contabilidade de Gestão* (3.ªed), Lisboa: Livros Horizonte.
- _ Mankiw, G. (1999) - *Introdução à Economia*, Rio de Janeiro: Editora Campus.
- _ Martins, S.P. (2013) - *Manual de Direito Tributário* (12.ªedição), São Paulo: Atlas.
- _ Morais, R. (2009) - *Apontamentos ao IRC*, Coimbra: Livraria Almedina.
- _ Nabais, J.C. (2013) - *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*. Coimbra: Livraria Almedina.
- _ OCDE (2007) , *OECD, Economic Outlook*, 81, Junho 2007.

- _ Pereira, P.R. (2010) - *Princípios de Direito Fiscal Internacional. Do paradigma clássico ao Direito Fiscal*, Coimbra: Livraria Almedina.
- _ Pereira, M. F. (2011) – *Fiscalidade* (4.ºed), Coimbra: Livraria Almedina.
- _ Pereira, P. T. & Afonso, A. & Arcanjo, M. Santos, J.C.(2005) - *Economia e Finanças Públicas*, Lisboa: Escolar Editora.
- _ Pires Caiado, A. C., Viana, L. & Ramos, L. (2013) - *As Obrigações das Sociedades Comerciais em sede de IRC*, Lisboa: Áreas Editora.
- _ Reis, L. G., Gallo, M. F. & Pereira, C. A. (2012) - *Manual de Contabilização de Tributos e Contribuições Sociais*, (2.ºed), São Paulo: Atlas.
- _ Requião, R. (2005) - *Curso de Direito Comercial*. 26, (ed. 2005), São Paulo: Saraiva, pp. 40 a 49.
- _ Rosen, H. (2002) - *Public Finance*. (6.ªedição), Boston: McGrawHill.
- _ Sabbag, E. (2013) - *Manual de Direito Tributário*, (5.ªedição), São Paulo: Livraria Saraiva.
- _ Samuelson, P. & Nordhaus, W. (1989) - *Economia* (12.ªedição), Lisboa: McGrawHill.
- _ Smith, A. (1976) - *An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations*. Chicago: Chicago University Press.
- _ Vasques, S. (2013) - *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Livraria Almedina.
- _ Xavier, A. (2007) - *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Livraria Almedina.
- _ Yin, R. (2009). *Case Study Research*, (4th ed), California: Sage.



WEBGRAFIA

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/>. Consultado pela última vez em 10 de Março de 2013.

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/circ_rep/. Consultado pela última vez em 10 de Março de 2013.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei924995.htm>. Consultado pela última vez em 05 de Setembro de 2013.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2004/in3902004.htm>. Consultado pela última vez em 13 de Outubro de 2013.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Consultado pela última vez em 13 de Outubro de 2013.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1730.htm. Consultado pela última vez em 20 de Outubro de 2013.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Consultado pela última vez em 30 de Outubro de 2013.

Comissão para a Reforma do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas (2013) - *Anteprojeto de Reforma. Uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego*, acedido via ministério das finanças, 30 Outubro 2013, <<http://www.portugal.gov.pt/pt/os-ministerios/ministerio-das-financas/documentos-oficiais/20130730-seaf-reforma-irc.aspx>>.

<http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx>. Consultado pela última vez em 16 de Dezembro de 2013.

LEGISLAÇÃO

- _ Código Comercial Português
- _ Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
- _ Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- _ Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- _ Código Tributário Nacional
- _ Constituição da República Federativa do Brasil
- _ Constituição da República Portuguesa
- _ Decreto Lei 6/99 de 08 de Janeiro- I Série-A. Fiscalização por iniciativa do contribuinte ou de terceiro.
- _ Decreto Lei 372/2007 de 06 de Novembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 213. Ministério da Economia e da Inovação
- _ Decreto lei 1598 de 1977. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Altera a legislação do imposto sobre a renda
- _ Decreto Lei 1730 de 17 de Outubro de 1979. Altera a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e dá outras providências
- _ Decreto Regulamentar 25/2009 de 14 de Setembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 178. Ministério das Finanças e da Administração Pública
- _ IN SRF 28/78 - IN - Instrução Normativa SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL - SRF nº 28 de 13.06.1978. Aprova modelo e estabelece normas de escrituração do livro de apuração do Lucro Real – LALUR

- _ Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- _ Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 250. Orçamento do Estado para 2012
- _ Lei 7.689 de 1988. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos
- _ Lei 8.981 de 1995. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Conversão da Medida Provisória nº 812, de 1994
- _ Lei 9249 de 26 de Dezembro de 1995. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências
- _ Lei 9430/1996. da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências
- _ Lei 9.718/1998. Define as pessoas jurídicas obrigadas a recolher os tributos na forma do lucro real
- _ Lei 11.638 de 28 de Dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976
- _ Lei 12.914 de 16 de Maio de 2013. Altera o limite das pessoas jurídicas obrigadas a recolher os tributos na forma do lucro real
- _ Medida Provisória 449 de 03 de Dezembro de 2008
- _ Modelo de Convenção da OCDE
- _ Portaria 401/2012 de 06 de Dezembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 236. Ministério das Finanças
- _ Portaria 467/2010 de 07/07. Diário da República, 1.ª série — N.º 130. Ministério das Finanças e da Administração Pública
- _ Portaria 923/99 de 20 de Outubro. Diário da República — I Série-B N.º 245. Ministério das Finanças

- _ Regulamento do Imposto de Renda Brasileiro de 1999
- _ Regime Jurídico da Concorrência Lei 19/2012 de 08 de Maio. Diário da República, 1.ª série — N.º 89
- _ Regulamento n.º 737 de 1850
- _ Resolução Conselho Federal de Contabilidade - CFC Nº 1.159 DE 13.02.2009
- _ Lei 6.404, DE 15 de Dezembro de 1976. Demonstração do Resultado do Exercício
- _ Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho. Diário da República, 1.ª série — N.º 133 — 13 de Julho de 2009. Ministério da Finanças e da Administração Pública
- _ Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro - Série I – n.º 173. Aprova os modelos de demonstrações financeiras