



UNIVERSIDADE DE ÉVORA

ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS

Mestrado em Gestão

Especialização em Contabilidade

Dissertação

**O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas em Portugal e Espanha.
Análise comparativa nas duas economias fiscais Ibéricas.**

Autor:

João Nuno de Figueiredo Ferreira Moniz

Orientadora:

Professora Doutora Maria Margarida Serra Marques Martins de Moura Saraiva

Co-Orientador:

Dr. Hilário Estevão Cochicho Modas

Évora, janeiro de 2013

Mestrado em Gestão
Especialização em Contabilidade

Dissertação

**O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas em Portugal e Espanha.
Análise comparativa nas duas economias fiscais Ibéricas.**

Autor:

João Nuno de Figueiredo Ferreira Moniz

Orientadora:

Professora Doutora Maria Margarida Serra Marques Martins de Moura Saraiva

Co-Orientador:

Dr. Hilário Estevão Cochicho Modas

À Cila e ao Diogo

Pelo tempo “roubado” à Família

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas em Portugal e Espanha.

Análise comparativa nas duas economias fiscais Ibéricas.

RESUMO

As Leis que regem o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, em Portugal e em Espanha, não apresentam diferenças significativas quanto ao procedimento a adotar relativamente ao seu apuramento. Em ambos os casos, a tributação incide sobre o resultado contabilístico, corrigido de acordo com as normas vigentes, em cada uma das economias fiscais consideradas.

Com esta dissertação pretende-se efetuar uma análise comparativa sobre a aplicação deste imposto, em Portugal e em Espanha, quer na sua componente teórica, através da análise da legislação aplicável, quer em termos práticos, com a apresentação de um caso e posterior elaboração de cenários alternativos.

Os resultados obtidos permitiram verificar que as correções, ao resultado contabilístico, necessárias à determinação da matéria coletável e outros condicionalismos associados a este imposto, decorrentes do legalmente previsto em cada um dos normativos considerados, influenciam de forma determinante o valor a pagar por uma entidade, consoante seja tributada pela legislação portuguesa ou pela legislação espanhola.

PALAVRAS – CHAVE:

Economia Fiscal Espanhola; Economia Fiscal Portuguesa; Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas; Imposto sobre as Sociedades; Tributação das Sociedades na União Europeia.

**Corporate Income Tax in Portugal and Spain.
Comparative analysis on both Iberian fiscal economies.**

ABSTRACT

Laws that govern the Corporate Income Tax, in Portugal and Spain, do not show any significant differences on the procedure to adopt in order to estimate the result. On both cases, taxation is done over the income accounting and corrected in accordance with the current norms in each of the above stated tax economies.

The aim of this scientific work is to carry out a comparative analysis of this tax, in Portugal and Spain, either in their theory component by analyzing the applicable law, both in practical terms, using a case and further development of alternative scenarios.

Results allowed confirming that fiscal adjustments, applied to income accounting, to determine the tax base and other applicable legal standards, to estimate the payable tax by an entity, according to the current tax law in Portugal or Spain, do lead to a significant different value.

KEYWORDS:

Corporate Income Tax; Corporate Taxation in the European Union; Portuguese Fiscal Economy; Spanish Fiscal Economy.

AGRADECIMENTOS

À Exma. Senhora Prof.^a Doutora Margarida Saraiva que, em todo este processo sempre soube demonstrar a sua elevada competência e profissionalismo, ultrapassando, em muito, aquilo que eram as minhas expectativas, relativamente às funções inerentes a uma Orientadora, sempre exigente mas principalmente sempre preocupada em ajudar a ultrapassar os problemas que foram surgindo.

Ao Exmo. Senhor Dr. Hilário Modas que, sempre que necessário esteve presente, tendo a sua enorme experiência profissional, nesta área, sido determinante para a elaboração deste trabalho.

Ao grande Amigo Flámino Viola que, para além da sua constante disponibilidade, nos momentos mais difíceis sempre soube encontrar uma palavra de incentivo, contribuindo, desta forma, decisivamente para que esta tarefa fosse concluída.

Por fim um sincero agradecimento a todos os Professores e Colegas, com quem tive o privilégio de partilhar esta intensa e enriquecedora experiência.

A todos o meu muito Obrigado.

João Nuno de Figueiredo Ferreira Moniz

Portalegre, janeiro de 2013

ÍNDICE GERAL

Índice de Quadros.....	9
Índice de Figuras.....	10
Listagem de Siglas.....	11
INTRODUÇÃO.....	12
CAPÍTULO 1: O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS NAS SOCIEDADES CONTEMPORÂNEAS.....	19
1.1 Necessidade e Finalidade Social dos Impostos.....	20
1.2 A Tributação do Rendimento.....	25
1.3 A Tributação das Pessoas Coletivas em Contexto de Mundialização das Diferentes Economias Fiscais.....	29
1.4 A Tributação das Sociedades na União Europeia.....	33
CAPÍTULO 2: A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS SOCIEDADES NAS ECONOMIAS FISCAIS IBÉRICAS.....	39
2.1 A Economia Fiscal Portuguesa.....	43
2.1.1 Breve caracterização do sistema fiscal português.....	43
2.1.2 Evolução histórica do imposto sobre o rendimento em Portugal.....	44
2.1.3 Breve caracterização do imposto sobre o rendimento em Portugal.....	46

2.1.4 Enquadramento legal do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Portugal	47
2.1.5 Procedimentos a adotar no apuramento e liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Portugal.....	50
2.2 A Economia Fiscal Espanhola	55
2.2.1 Breve caracterização do sistema fiscal espanhol.....	55
2.2.2 Evolução histórica do imposto sobre o rendimento em Espanha	56
2.2.3 Breve caraterização do imposto sobre o rendimento em Espanha.....	57
2.2.4 Enquadramento legal do imposto sobre o rendimento das sociedades em Espanha	58
2.2.5 Procedimentos a adotar no apuramento e liquidação do imposto sobre o rendimento das Sociedades em Espanha	60
2.3 Análise Comparativa das Principais Características das Economias Fiscais Ibéricas	64
2.3.1 Análise comparativa das principais características dos sistemas fiscais Ibéricos.....	64
2.3.2 Análise comparativa da evolução histórica do imposto sobre o rendimento nas economias fiscais ibéricas.....	66
2.3.3 Análise comparativa do imposto sobre o rendimento em Portugal e Espanha	67
2.3.4 Análise comparativa do enquadramento legal do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Portugal e das sociedades em Espanha	67

2.3.5 Análise comparativa dos procedimentos a adotar no apuramento e liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Portugal e sociedades em Espanha	68
CAPÍTULO 3: OPÇÕES METODOLÓGICAS	72
3.1 Introdução.....	72
3.2 O Método Comparativo	73
3.3 Desenho de Investigação	75
CAPÍTULO 4: DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS EM PORTUGAL E DO IMPOSTO SOBRE AS SOCIEDADES EM ESPANHA: ESTUDO COMPARATIVO.....	79
4.1 Breve Caraterização da Entidade em Análise	80
4.2 Elementos Contabilísticos da Entidade em Análise	81
4.3 Apuramento do Imposto com Recurso ao Normativo Vigente em Portugal.....	86
4.4 Apuramento do Imposto com Recurso ao Normativo Vigente em Espanha.....	98
4.5 Análise Comparativa dos Resultados Obtidos	106
4.6 Simulação de Diferentes Cenários	108
4.7 Discussão de Resultados	113
CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PROPOSTAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURAS.....	120
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	126

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro Nº 1: Principais classificações dos impostos	26
Quadro Nº 2: Taxas Nominativas e Efetivas nos diferentes Estados-membros, em 2010	37
Quadro Nº 3: Principais indicadores económicos relativos a Portugal e Espanha	42
Quadro Nº 4: Evolução da Balança Comercial entre Portugal e Espanha	43
Quadro Nº 5: Fluxos de Investimento Estrangeiro entre Portugal e Espanha	43
Quadro Nº 6: Base do Imposto para efeitos de IRC	49
Quadro Nº 7: Taxas, para efeitos de IRC, em função do tipo de sujeito passivo	52
Quadro Nº 8: Taxas (<i>tipo de gravamen</i>) para efeitos de IS	62
Quadro Nº 9: Principais impostos em vigor em Portugal e Espanha	65
Quadro Nº 10: Evolução histórica do imposto sobre o rendimento em Portugal e Espanha	66
Quadro Nº 11: Procedimento para o apuramento e liquidação do imposto (IRC / IS)	69
Quadro Nº 12: Principais correções (ajustes), para efeitos fiscais, ao resultado contabilístico	71
Quadro Nº 13: Demonstração de Resultados por Naturezas – Entidade: Em análise	82
Quadro Nº 14 – Venda/aquisição de moldes/matrizas (IRC)	88
Quadro Nº 15: Modelo 22 – Quadro 07 – Apuramento do Lucro Tributável (IRC)	92
Quadro Nº 16: Modelo 22 – Quadro 09 – Apuramento da Matéria Coletável (IRC)	95
Quadro Nº 17: Modelo 22 – Quadro 10 – Apuramento do Imposto a Pagar (IRC)	96
Quadro Nº 18: Venda/aquisição de moldes/matrizas (IS)	100
Quadro Nº 19: Apuramento de mais-valias fiscais (IS)	101
Quadro Nº 20: Modelo 200 – Apuramento da <i>Base Imponible e Cuota Íntegra</i> (IS)	103
Quadro Nº 21: Modelo 200 – Apuramento do <i>Impuesto Líquido a Ingressar</i> (IS)	105
Quadro Nº 22: Cálculo do Imposto com aplicação do disposto no CIRC e LIS	106
Quadro Nº 23: Cenário A – Imposto a pagar com a uniformização de créditos incobráveis	109
Quadro Nº 24: Cenário B - Imposto a pagar sem derrama e tributações autónomas	110
Quadro Nº 25: Cenário C – Verificação em simultâneo dos pressupostos dos cenários A e B	111
Quadro Nº 26: Cenário D – Resumo da análise comparativa inicial e cenários considerados	112

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura Nº 1: Apuramento da Matéria Coletável para efeitos de IRC	52
Figura Nº 2: Apuramento do imposto a pagar (ou a receber) para efeitos de IRC	54
Figura Nº 3: Apuramento da Matéria Coletável (<i>Base Imponível</i>) para efeitos da LIS	61
Figura Nº 4: Apuramento do imposto a pagar (ou a receber) para efeitos da LIS	63
Figura Nº 5: Etapas de Investigação	77

LISTAGEM DE SIGLAS

CE – Comissão Europeia

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

ECOFIN – Conselho da União Europeia para os Assuntos Económicos e Financeiros

FEE – Fédération des Experts Comptables Européens

IAS/NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

IASB – International Accounting Standards Board

IDE – Investimento Direto Estrangeiro

IFAC – International Federation of Accountants

IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRS – Normas Internacionais de Relato Financeiro

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IP – Imposto sobre o Património (Espanha)

IRNR – Imposto sobre o Rendimento dos não Residentes (Espanha)

IRPF – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas (Espanha)

LGT – Lei Geral Tributária (Portugal)

LGT – Ley Geral tributária (Espanha)

LIS – Lei do Imposto sobre Sociedades (Espanha)

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PGC – Plan General de Contabilidad

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

INTRODUÇÃO

A evolução organizacional verificada nos sistemas económicos das sociedades, ao longo da História, tornou evidente a inevitabilidade da intervenção do Estado no seu funcionamento. Stiglitz (1998) refere que, nas sociedades atuais, a questão não reside no facto de se questionar se o Estado deve ou não estar envolvido na economia, mas apenas sobre a forma como se envolve.

Como e onde deve o Estado intervir, continua a ser foco de discussão entre políticos e economistas, variando estes limites, desde uma intervenção que se deve confinar a funções básicas (legislativas, executivas e judiciais) até sistemas de direção central.

No entanto, segundo Alves (1999), uma das funções que, de forma unânime, compete ao Estado e é aceite, inclusivamente pelos que defendem a limitação da sua intervenção na economia, é a criação de condições para que o mercado funcione, consensualizando-se, deste modo, a sua intervenção em questões de política económica.

Dentro desta última perspetiva, Pereira (2009) refere que ao imposto podem ser consignados objetivos de política económica, da qual a política fiscal é parte integrante, reforçando-se, desta forma, a importância da fiscalidade, não só em aspetos relacionados com a redistribuição do rendimento e da riqueza, mas também em matérias de regulação conjuntural e desenvolvimento económico.

Apresentação do Tema

Atualmente todas as formas de organização económica, ditas desenvolvidas, têm em comum um sistema fiscal que, como regra geral, assenta essencialmente em três tipos de impostos: sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património.

Neste trabalho pretende-se abordar questões relacionadas com o imposto sobre o rendimento, mais especificamente sobre o rendimento das sociedades.

Conforme referem Oliveira e Santos (2005), o processo de globalização da economia mundial veio influenciar decisivamente as regras de funcionamento das diferentes economias fiscais, como é o caso da União Europeia, onde a redução de barreiras à circulação de bens,

serviços e capitais, decorrente do disposto no Tratado da União Europeia, veio a revelar-se determinante, para o aumento da importância das questões de natureza fiscal.

Conforme previsto no artigo 113º do Tratado da União Europeia (UE, 2010), a fiscalidade na comunidade caracteriza-se pelo facto de cada Estado-Membro possuir o seu sistema fiscal próprio, defendendo Peixoto (2007:3) que, “apesar da crescente importância que é dada à fiscalidade, em termos comunitários, continua a não ser possível atingir uma localização das atividades económicas e do investimento, que não sofra distorções originadas por aspetos fiscais”.

Motivos da Escolha do Tema

A crescente abertura ao exterior das diferentes economias deu origem à sua globalização, a qual se associa a mundialização das empresas e dos instrumentos financeiros, o que resultou no enfraquecimento do poder dos Estados, nomeadamente no respeitante à sua função reguladora dos mercados e da atividade económica (Price et al., 2007). Ainda segundo este estudo os fenómenos da globalização e da mundialização são realidades presentes em todas as sociedades e trouxeram uma profunda alteração ao conceito, até então geralmente aceite, de atividade económica. Seria inevitável que todas essas alterações se fizessem sentir no âmbito fiscal, quer pela concorrência, que trouxe a todos os sistemas fiscais, quer pela deslocalização da receita fiscal.

Na opinião de Oliveira e Santos (2005), estas profundas alterações têm vindo a condicionar decisivamente o papel do Estado, nomeadamente no domínio da fiscalidade, assumindo especial relevo, as questões relacionadas com a tributação do rendimento das sociedades, pois estas matérias fiscais influenciam, de uma forma positiva (ou negativa), as decisões dos investidores e de outros agentes económicos.

Sendo inquestionáveis as vantagens da captação de Investimento Direto Estrangeiro, quer para os governos, quer para as comunidades dos países alvo dessa opção, este facto pode conduzir, de acordo com Sanches (2010), a um concorrência fiscal que, por si só, não é uma fonte de distorções, pois um Estado pode ver-se obrigado a tornar-se mais eficiente, na utilização dos recursos disponíveis, forçando os estados concorrentes a um mesmo comportamento. No entanto, ainda segundo este autor, o que a realidade nos mostra é que raramente isto acontece, verificando-se, em alguns casos, um extremar desta forma de

concorrência, consubstanciada na constituição de paraísos fiscais, ou zonas de baixa, ou nula, tributação, com distorção dos objetivos iniciais, transformando-se a atração de investimentos e empresas, em simples atração de operações financeiras.

Em contraponto aos defensores de uma livre concorrência, entre a generalidade das economias fiscais, nos rendimentos a considerar e nas taxas a aplicar às sociedades, outra corrente sustenta a implementação de taxas de tributação idênticas, bem como regras comuns na determinação das bases tributáveis, como é o caso das autoridades oficiais portuguesas que, com base no Relatório do Grupo de Estudos para a Política Fiscal (MFAP, 2009), argumentam que a ausência de um processo tendente a uma harmonização fiscal, com a redução da carga fiscal, que daqui forçosamente irá resultar, vai limitar perigosamente o papel de regulação dos Estado, pois o seu financiamento através da tributação é primordial e sem recursos não poderá exercer eficazmente as suas atribuições mínimas.

Independentemente da posição defendida tem de reconhecer-se que, como refere Cabré (2006), nas sociedades atuais a sua forte internacionalização condiciona cada vez mais os seus sistemas fiscais. Pelo que, nem sempre é alvo de tributação o que se quer, mas o que pode ser, ou seja, do conjunto de opções possíveis em questões de matéria tributária, muitas revelam-se condicionadas por fatores externos à própria economia fiscal.

Será, no entanto, determinante, como há muito defende Cnossen (1999), a opção que em definitivo vier a ser tomada, quanto ao formato a adotar em termos de tributação das sociedades no seio da União Europeia, pois manter a atual soberania fiscal dos Estados-Membros, ou, pelo contrário, proceder a uma harmonização das transações e investimentos intracomunitários, irá ter implicações, quer no leque de opções ao dispor dos decisores para otimizar a localização de um determinado investimento, quer na contribuição para uma maior eficiência, no funcionamento do mercado interno e para uma efetiva e plena integração económica europeia.

Em função do exposto considera-se este tema de primordial importância e atualidade, em especial na União Europeia, mercado onde se situam as economias fiscais, que irão ser alvo de análise neste trabalho.

Apresentação do Problema em Estudo

O sistema fiscal português tem por base a Constituição da República Portuguesa, na qual são definidos os seus princípios orientadores, nomeadamente no que respeita ao tipo de impostos e aos direitos e garantias dos contribuintes. O seu artigo 103º estabelece que é da competência da Assembleia da República a criação de impostos, cuja lei deve determinar entre outras matérias a sua incidência e respetivas taxas. O seu artigo 104º estabelece os princípios gerais a que deve obedecer a distribuição dos encargos tributários, entre as várias categorias de contribuintes, pessoas singulares e pessoas coletivas (Constituição da República Portuguesa, 1976). Na atual legislação fiscal portuguesa, distingue-se o imposto sobre o rendimento, o imposto sobre o consumo e o imposto sobre o património, para além de outros impostos sobre factos ou bens específicos. Os impostos sobre o rendimento, em Portugal, atualmente em vigor, são o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

O sistema fiscal espanhol tem a sua fonte primária na Constituição Espanhola, dispondo o seu artigo 31º, que todos contribuirão para o sustento da despesa pública, de acordo com a sua capacidade económica, criando-se assim um sistema tributário justo (Constituição Espanhola, 1978). A atual legislação fiscal espanhola tem como principais impostos, o imposto sobre o rendimento, sobre bens patrimoniais e ainda sobre o consumo. Os impostos sobre o rendimento, atualmente vigentes em Espanha, são o imposto sobre o rendimento das pessoas físicas, o imposto sobre as sociedades e o imposto sobre o rendimento dos não residentes.

Em termos genéricos, as leis que regem o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, em Portugal e Espanha, não apresentam diferenças significativas no procedimento a adotar relativamente ao seu apuramento. Em ambos os casos, a tributação incide sobre o lucro relevado pela contabilidade¹, corrigido de acordo com as normas vigentes, em cada uma das economias fiscais referidas.

A Comissão Europeia através do Regulamento nº 1725/2003, de 29 de Setembro, atualizado pelo Regulamento nº 1126/2008, de 3 de Novembro, com o objetivo de, em definitivo, garantir a harmonização do relato financeiro da generalidade das empresas europeias, veio tornar obrigatória, não só a adoção integral das Normas Internacionais de

¹ A Norma Internacional de Contabilidade 12 (IAS/NIC 12), do IASB, define lucro contabilístico como: “o lucro (ou prejuízo) de um período de tributação antes do gasto de imposto”.

Contabilidade (IAS/NIC), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), bem como todas as interpretações apresentadas, pelo *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC), ficando deste modo garantida a uniformização de critérios no apuramento do resultado contabilístico nos diferentes Estados-membros.

Em Espanha, com a publicação do Real Decreto 1514/2007, de 16 de Novembro, que aprova o novo *Plan General de Contabilidad* (PGC), esta obrigatoriedade, como regra geral, foi transposta para a sua legislação nacional abrangendo as contas da maioria das sociedades.

Também em Portugal, com a publicação do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), idêntica opção foi tomada.

Para se proceder ao apuramento do lucro tributável², ao resultado contabilístico devem ser efetuadas as correções/ajustes fiscais, determinadas pelos normativos legais aplicáveis em cada Estado-membro, como é o caso de Portugal e Espanha, pelo que este pode em função da economia fiscal considerada, apresentar diferenças significativas.

As alterações introduzidas no resultado contabilístico para possibilitar o correto apuramento do montante do resultado fiscal (lucro tributável), resultante destes ajustes fiscais e de outras questões com implicações na tributação do rendimento das sociedades, em ambas as economias fiscais consideradas, são o alvo principal da investigação a realizar.

Com esta dissertação pretende-se efetuar um estudo comparativo sobre a aplicação do imposto sobre o rendimento das sociedades, em Portugal e Espanha, quer na sua componente teórica, através da análise da legislação atualmente em vigor, quer em termos práticos, com a apresentação de um caso e posterior elaboração de cenários alternativos, aos quais será aplicado o disposto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Portugal) e na Lei do Imposto sobre as Sociedades e respetivo Regulamento (Espanha), nomeadamente no que respeita aos procedimentos legalmente estabelecidos a adotar no apuramento do imposto.

Numa economia mundial cada vez mais globalizada e concorrencial, na qual Espanha se assume como o nosso principal mercado, tanto para as exportações (mercado de destino) como para as importações (mercado de origem), parece ser relevante o interesse em

² A Norma Internacional de Contabilidade 12 (IAS/NIC 12), do IASB, define lucro tributável como: “o lucro tributável (perda fiscal) é o lucro (perda) de um período, determinado com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (recuperáveis) impostos sobre o rendimento”.

comparar os regimes fiscais aplicáveis, ao rendimento das sociedades, nas duas economias fiscais Ibéricas, a que acrescem motivos que decorrem da sua proximidade geográfica e da consequente existência de regiões transfronteiriças entre ambos os países.

Problemática e Objetivos do Trabalho

Neste sentido, um dos objetivos deste trabalho é proceder ao estudo e caracterizar os normativos vigentes, que tributam o rendimento das sociedades, nas economias fiscais portuguesa e espanhola, bem como analisar o que tem sido a sua evolução, em termos históricos e, tentar perspetivar quais as alterações que futuramente poderão ocorrer, tentando identificar a existência de novas tendências, em matéria de política fiscal, relacionada com este tipo de tributação.

Com recurso à apresentação de um caso prático e posterior elaboração de cenários alternativos pretende-se efetuar uma análise comparativa dos resultados obtidos, decorrentes da aplicação desta mesma legislação, em ambas as economias fiscais, pelo que a técnica de investigação a utilizar será a metodologia comparativa.

Em seguida proceder-se-á a uma análise descritiva das diferenças identificadas, em especial no modo de apuramento do imposto, na economia fiscal portuguesa e espanhola, comparando taxas de imposto aplicadas, processo de determinação do lucro tributável e a existência de outras questões, de âmbito fiscal, consideradas determinantes, como a existência de derrama ou de tributações autónomas.

Estrutura do Trabalho

A estrutura desta dissertação, para além desta **Introdução**, é composta por mais quatro capítulos e pelas Conclusões, Limitações e Propostas de Investigação Futuras.

No **Capítulo 1**, *“O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas nas Sociedades Contemporâneas”*, efetua-se uma abordagem sucinta sobre a necessidade e finalidade social dos impostos e a tributação do rendimento. Neste ponto será especialmente considerada a tributação do rendimento das sociedades num contexto de mundialização das economias

fiscais. Restringidos ao imposto sobre o rendimento das sociedades, analisa-se a tributação das sociedades na União Europeia.

No **Capítulo 2**, *“A Tributação do Rendimento das Sociedades nas Economias Fiscais Ibéricas”* para permitir uma melhor perceção dos dois sistemas fiscais, português e espanhol, procede-se à respetiva evolução e caracterização.

No **Capítulo 3**, *“Opções Metodológicas”* será apresentada e justificada a opção metodológica utilizada, referente ao estudo comparativo entre a economia fiscal portuguesa e espanhola, aplicado ao procedimento adotado no apuramento do imposto a pagar nestes dois países.

No **Capítulo 4**, *“Determinação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas em Portugal e do Imposto sobre as Sociedades em Espanha: Estudo Comparativo”*, com a informação disponibilizada, dados relativos ao exercício económico de 2010, por uma entidade sediada na Região Alentejo, procede-se ao apuramento da matéria coletável e ao imposto a pagar, através da aplicação da legislação em vigor em Portugal (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) e em Espanha (Lei do Imposto sobre as Sociedades), efetuando-se uma posterior discussão dos resultados obtidos, bem como dos resultantes, dos quatro cenários alternativos também considerados.

Nas **Conclusões, Limitações e Propostas de Investigação Futuras**, será efetuada uma apresentação das principais conclusões deste trabalho e referidas eventuais sugestões que, na opinião do autor, de alguma forma contribuam para a melhoria da competitividade fiscal portuguesa. Para além disso, serão ainda referidas algumas limitações ao estudo, assim como indicadas propostas de investigação futuras.

CAPÍTULO 1: O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS NAS SOCIEDADES CONTEMPORÂNEAS

O ser humano sempre manifestou necessidade de viver em sociedade, sendo fundamental a existência de alguma afinidade e organização entre os elementos que a compõem. Para que uma comunidade funcione cada um dos seus elementos tem o dever de renunciar a uma parte da sua vontade, da sua liberdade e da sua individualidade, com o propósito de manter a coesão, a ordem e o seu bom funcionamento, sendo este provavelmente o primeiro tributo que o homem teve de suportar (Miranda,2002).

Tomazi (1993) refere que nas sociedades há acontecimentos que, pelo facto de ganharem uma grande importância relativa, tendem a institucionalizar-se, passando a ser regulados pelo Direito. Foi, ainda segundo este autor, o que aconteceu com a tributação, em consequência da sua capacidade de contribuir para a estabilidade social.

Tipke (2002) defende que o Estado não é mais que uma síntese de indivíduos, deduzindo-se que o dever moral de contribuir decorre de cada individuo e a ele também se aplica, sendo certo que a maioria dos cidadãos sabe que necessita do Estado e que o Estado também necessita das receitas resultantes da tributação. Refere ainda que, no entanto, esta evidência não invalida que cada um possa maldizer este dever como faz com a morte, ficando para o Estado a obrigação de utilizar os tributos em benefício da coletividade.

A associação entre a inevitabilidade da tributação e a natureza temporária da vida terrena é um fenómeno comum, conforme revela uma célebre máxima, atribuída ao cientista e escritor norte-americano Benjamim Franklin, ao afirmar que “nada é mais certo neste mundo que a morte e os impostos”.

A rejeição social que a tributação provoca, associada ao impacto que exerce na vida de cada um dos membros de uma sociedade, segundo Martins (1983), implica que seja cada vez mais importante analisar cuidadosamente este tipo de questões, quer para compreender em profundidade a sua função, quer para adequar os comportamentos de um individuo, seja ele governante ou governado.

1.1 Necessidade e Finalidade Social dos Impostos

Nas sociedades primitivas a primeira forma que se pode assemelhar a um tributo, conforme refere Baleeiro (1976), apareceu associada à homenagem e sacrifícios prestados às divindades, traduzida na oferta de alimentos e animais, como agradecimento ou pedido de graças.

Outra forma de tributação na antiguidade, descrita por Martins (2009), resultava do facto das tribos lutarem entre si e os perdedores entregarem as suas riquezas aos ganhadores, conferindo, deste modo, ao tributo o sentido que posteriormente se deu às indemnizações de guerra, encontrando-se como justificação moral para esta imposição, a compensação das despesas ou prejuízos que a luta causara ao vencedor.

Já a criação do primeiro tributo sobre a pessoa física, segundo Viveiros (2005), verificou-se no Império Romano que, com os seus exércitos bem organizados e praticamente imbatíveis, conseguiu cobrar avultadas quantias em impostos, referindo ainda que, naquele tempo todos pagavam tributos: os ricos em função do seu património, os pobres apenas por existirem.

Outros factos interessantes relacionados com a evolução histórica da tributação têm sido referidos por vários autores, mencionando-se a título de exemplo Brito e Rosas (2003), que mencionam, como primeiro registo da democratização do tributo, o Código de Manu³, no qual estavam previstas isenções fiscais para idosos e deficientes físicos.

Foi, no entanto, no seio da Civilização Grega, como refere Denis (2000), em resultado do início da participação dos cidadãos na vida política ativa que, a temática relacionada com a existência dos impostos, bem como da sua necessidade, começa a ser socialmente equacionada, considerando-se que, pela primeira vez, a tributação foi assente em bases e princípios ainda aceites e desejáveis, nas sociedades atuais.

No texto de proclamação da *Glorious Revolution*⁴, ocorrida na Grã-Bretanha em 1688, pode ler-se que, sendo verdade que os governos não se sustentam sem grandes encargos, é

³ Código de Manu – Escrito em sânscrito e elaborado entre o século II A.C. e o século II D.C., as leis nele contidas representam historicamente uma primeira organização geral da sociedade, sob forte motivação religiosa e política. Este conjunto de leis exemplifica a situação de direito nos povos que não chegaram a distinguir a ordem jurídica dos restantes planos da vida social.

⁴ “*Glorious Revolution*” – Movimento revolucionário da burguesia contra a monarquia (Reino Unido entre 1685 e 1689), durante o qual foi destituído do trono o Rei em funções, de uma forma mais ou menos pacífica (sem derramamento de sangue). Desta revolução, entre outras alterações sociais, resultou a criação da Câmara dos Comuns, em complemento ao Parlamento Inglês, saindo substancialmente reforçados o poder e influência dos representantes populares.

justo que todos os que gozam de proteção devem pagar da sua fortuna a proporção devida para a manutenção dessa mesma proteção.

A Revolução Francesa, considerada unanimemente pelos historiadores como o acontecimento que deu origem à Idade Contemporânea, é também um momento marcante na evolução histórica da tributação. No teor da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, elaborada pela Assembleia Nacional Francesa, em 1789, está, em definitivo, reconhecida a importância social dos impostos e, conseqüente, necessidade e obrigação de todos contribuírem para a proteção de bens e exigências comunitárias.

Esta revolução, conforme refere Costa (2009), veio garantir à população, em termos de generalidade, o bem-estar coletivo, baseado numa justiça social, passando a prevalecer o interesse coletivo sobre o particular, ao contrário do que acontecia até essa data, quando os tributos tinham essencialmente como finalidade a satisfação das necessidades e respectivas despesas dos governantes.

Apesar do reconhecimento da inevitabilidade da tributação, pois conforme refere Gama (2010), o Estado contemporâneo alimenta-se de impostos, contribuições e taxas pagas pelas empresas e pelos cidadãos, este facto não implica que, a sua aceitação tivesse passado a ser unânime ou mesmo pacífica pois, “de uma forma geral os contribuintes têm aversão ao pagamento de impostos” (Guimarães, 2005:2).

Grande parte da insatisfação generalizada dos cidadãos, relativamente ao pagamento de impostos resulta do facto de, na maioria das situações, a avaliação que é feita, da qualidade dos serviços públicos, não corresponder à carga tributária exigida. Esta relação de correspondência, que se estabelece entre o serviço público prestado e os impostos pagos, é uma questão antiga, pois conforme refere Sousa (1975), os primeiros autores a abordar esta temática, já centravam a sua atenção na prestação de serviços públicos aos cidadãos, considerando que o tributo era decorrente de uma espécie de contrato, no qual um cidadão pagava uma certa soma de dinheiro em troca de serviços que o Estado lhe prestava.

Um dos primeiros estudos conhecidos, devidamente estruturado, sobre a tributação e sistemas fiscais, é da autoria de Smith (1983), com primeira publicação em Londres, no ano de 1776, no qual é investigada a origem, natureza e causas da riqueza das nações, onde, ao abordar aspetos relativos à tributação, introduz não só o conceito de equidade (*ability to pay*), mas também ao referir que aos súbditos de cada Estado devem ser exigidas contribuições,

para a manutenção do Governo e da sua proteção, em proporção às suas respetivas capacidades, tendo em consideração o rendimento que cada um auferir, lança também as bases do atual conceito de capacidade contributiva.

Este mesmo autor Smith (1983:485), refere ainda que:

“Um bom sistema fiscal deve basear-se em alguns princípios fundamentais: a justiça (de modo a assegurar a igualdade perante o imposto), a certeza (de forma a eliminar o arbítrio no lançamento do imposto), a comodidade (tendo em conta simplificar as obrigações a cumprir pelos contribuintes) e a economia (com o objetivo de obter as maiores receitas possíveis com o menor custo”.

Com a evolução verificada no domínio do Direito Tributário, ainda conforme refere Sousa (1975), a sua fonte primária passou a ser a Lei e nas sociedades atuais, maioritariamente democracias representativas, as leis constitucionais definem que, quem tem competência nos aspetos relacionados com o sistema fiscal são os parlamentos, configurando-se, de alguma forma, “um modelo de auto tributação pois são os representantes diretos dos cidadãos a definirem os elementos essenciais dos impostos, nomeadamente a sua incidência e taxas” (Pereira, 2009:143).

Ainda segundo este autor, a definição moderna de imposto tem como ponto de partida uma tradicional definição, segundo a qual “o imposto é uma prestação pecuniária, exigida aos particulares por via de autoridade, a título definitivo e sem contrapartida, com vista à cobertura dos encargos públicos” (Pereira, 2009:13).

De muitas outras possíveis definições de imposto, cita-se Pereira & Mota (1994: 28), que refere tratar-se de:

“Uma prestação coativa, pecuniária, unilateral, estabelecida por lei a favor do Estado ou de outro ente público, sem carácter de sanção, com vista à cobertura das despesas públicas (finalidades fiscais dos impostos) e ainda tendo em atenção objetivos de ordem económica e social (finalidades extrafiscais do imposto) ”.

Resulta desta definição que o objetivo inicial das receitas dos impostos para cobertura das despesas públicas, essencialmente de carácter financeiro, é alargado a objetivos económicos e sociais, tornando assim os aspetos relacionados com a tributação bastante mais complexos, pretendendo-se que passe a intervir também no desenvolvimento económico e no bem-estar social.

Apesar de não ser o único tipo de receita pública, os impostos assumem uma primordial importância, “nos modernos sistemas de economia de mercado, as receitas públicas mais

significativas são as receitas tributárias, que encontram o seu fundamento na existência do dever genérico de cobertura dos encargos públicos”, como afirma Franco (1997:58).

Este autor destaca ainda a importância deste tipo de receitas, quer em termos quantitativos (peso percentual no total do receitas do estado), quer em termos qualitativos (como instrumento de política económica e social), ultrapassando assim funções meramente de índole fiscal (Franco, 1997).

A discussão sobre a legitimidade e justiça dos impostos, alargou as reflexões sobre estas matérias a critérios, não só relativos à repartição, mas de uma forma mais generalizada aos referentes à sua utilização, ou seja, à forma como Estado gere as suas receitas e o funcionamento dos seus serviços. Também o desenvolvimento económico deve ser conjugado com os ideais de justiça e bem-estar, no estrito cumprimento dos direitos fundamentais do cidadão. Nesse sentido, Sanches (2010:27) refere que:

“A criação do Direito Constitucional Fiscal, em que figura a intervenção dos tribunais nestas matérias, constitui uma tentativa de pacificação e legitimação, tentando-se encontrar uma ordem jurídica constitucional (já não apenas através de regras formais, mas por meio de regras materiais) uma solução para a discordância permanente que hoje rodeia a matéria fiscal”.

Vários investigadores (e.g. Domar, 1944; Neumark, 1974; Blanchard *et al.*, 1991; Bevilaqua e Werneck, 1997) têm vindo a aprofundar o estudo do conceito de “sustentabilidade fiscal”, estabelecendo analogia com o conceito de “desenvolvimento sustentável”, relacionando, de uma forma direta, estes dois conceitos. Bevilaqua e Werneck (1997) centraram o seu estudo nas determinantes que envolvem a evolução da dívida pública de um Estado, tendo concluído ser este o foco principal, para uma correta análise das questões relacionadas com a sustentabilidade fiscal.

Este conceito foi inicialmente introduzido por Domar (1944), baseado na análise da razão que se estabelece entre o endividamento e o produto interno bruto, tendo posteriormente Blanchard *et al.* (1991), confirmado que um bom indicador de sustentabilidade fornece sinais claros da adoção de uma política fiscal adequada.

Neumark (1974) referiu que o “princípio da suficiência” dos ingressos tributários exige que todo o sistema fiscal, na ótica de um equilíbrio vertical, seja estruturado, quantitativamente e qualitativamente, para que as receitas fiscais permitam a cobertura, de forma sustentada, das despesas que o Estado tem de financiar tributariamente. Para que tal

seja possível, deve tomar-se em consideração que, a não observância da qualidade das despesas públicas (mau uso do dinheiro público e financiamento de despesas inúteis ou desnecessárias) e a sua equivalência com a receita, põe em risco a sustentabilidade da tributação, pois pode implicar um aumento evitável da carga fiscal.

Da consulta a vários estudos científicos e *working papers* sobre a temática da sustentabilidade fiscal (e.g. Croce e Juan-Ramón, 2003; Luporini, 2006) constata-se que todos eles convergem no seu principal objetivo, que consiste em atingir um ponto de equilíbrio entre a obtenção dos recursos necessários ao Estado e a preservação e aumento da riqueza do contribuinte, otimizando, desta forma, a sua capacidade contributiva.

Segundo Martins (2002), a função social do tributo só atingirá, de forma plena, os seus objetivos, quando o cidadão tiver «consciência fiscal» e, para isso ser possível, é necessário tornar-se conhecedor dos valores recebidos pelo Estado e das despesas públicas, para em consciência poder avaliar se o valor cobrado através da tributação é o estritamente necessário e suficiente, para suprir as despesas e investimentos públicos exigidos pela sociedade, e se está a ser obtido mediante a contribuição de todos os cidadãos, segundo as suas capacidades.

Já o rumo a seguir, para que seja possível a um cidadão obter uma «consciência fiscal» mais esclarecida, na opinião de Marques (2002), terá de ser direcionado no sentido de todas as matérias relacionadas com a tributação assumirem-se como uma questão de direito, alicerçada nos princípios da legalidade e da proporcionalidade e não tanto numa relação de poder.

Também as entidades oficiais competentes nestas matérias têm esta preocupação como uma prioridade, como é o caso de Portugal onde, por Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em 2009, um Grupo de Trabalho nomeado para o efeito, elaborou o «Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal», no qual a qualidade das finanças públicas merece especial destaque. Reconhece-se, neste documento, a importância da qualidade da despesa pública como fator determinante, para que o Estado possa cumprir os seus objetivos primordiais e nomeadamente a influência positiva, que pode exercer sobre o desempenho de qualquer economia.

Confirmando o referido, as modernas economias fiscais continuam extremamente dependentes das receitas resultantes da tributação, sendo que a parte mais significativa das

receitas públicas, continua a resultar da cobrança de impostos⁵, como é o caso dos países que compõem a União Europeia, que integra Portugal e Espanha países alvo deste estudo, onde, segundo dados estatísticos do seu organismo oficial (EUROSTAT, 2012), este tipo de receita representou mais de 91% do seu total, segundo dados relativos ao ano de 2010.

Face a esta realidade torna-se inevitável, conforme refere Lopes (2008), que a tributação mantenha, como objetivo primordial, a obtenção das receitas necessárias ao financiamento da denominada despesa pública.

Ainda uma referência para o imposto sobre o rendimento, que irá merecer especial atenção, no ponto seguinte deste trabalho, cuja contribuição, considerando ainda o universo dos Estados-membros da União Europeia, é de 31% no total das receitas fiscais (EUROSTAT, 2012).

1.2 A Tributação do Rendimento

Os diferentes tipos de impostos, existentes numa economia fiscal, podem ser agrupados de forma distinta, em função do critério adotado. Tendo por base a consulta de várias obras, sobre esta temática (e.g. Faveiro, 1984; Pinto, 2011), apresenta-se seguidamente as classificações mais frequentes e significativas, utilizadas para os impostos, bem como os critérios que lhes dão origem.

⁵ O conceito aqui considerado para imposto inclui: impostos diretos (que recaem diretamente sobre o rendimento); impostos indiretos (que recaem sobre a despesa); quotizações sociais (que incidem sobre os rendimentos do trabalho e constituem uma receita afeta a despesas de cobertura social).

Quadro 1

Principais classificações dos Impostos

Critério Utilizado	Classificação dos Impostos
Natureza jurídica do sujeito ativo da obrigação tributária	Impostos estaduais – quando o sujeito ativo é o Estado Impostos não-estaduais – quando o sujeito ativo não é o Estado
Objeto / incidência do imposto	Impostos diretos – tributam a riqueza Impostos indiretos – tributam o consumo
Relação objetiva com a matéria coletável	Impostos reais – não têm em consideração as condições particulares dos contribuintes Impostos pessoais – têm em consideração as condições particulares dos contribuintes
Modo de definição do imposto a pagar	Impostos proporcionais – taxa fixa Impostos progressivos – taxa aumenta com o aumento da matéria coletável
Tipo de relação jurídica com base do imposto	Impostos periódicos – pagamento com processamento periódico Impostos de obrigação única – pagamento apenas quando o facto originário acontece
Existência de autonomia relativamente a outros impostos	Impostos principais – gozam de autonomia face a outros impostos Impostos acessórios – não são autónomos, acrescem a impostos principais

Fonte: Adaptado de Faveiro (1984) e Pinto (2011)

Do conjunto das classificações, apresentados no Quadro 1, refere-se o critério que assenta no objeto/incidência do imposto, de cariz eminentemente económico, o qual permite proceder à uma análise, com maior detalhe, da classificação que diferencia impostos diretos e impostos indiretos, cuja referência se encontra subjacente no Tratado da União Europeia, no seu artigo 113º (UE, 2009) e é, por conseguinte, adotada em Portugal e Espanha, para efeitos de classificação económica das receitas públicas.

A caracterização dos impostos em diretos e indiretos é uma das mais utilizadas, apesar de, “tratar-se de uma distinção muito generalizada, cujos contornos são muito questionados e nem sempre se apresentam com precisão” (Pereira, 2009:47), afirmando, no entanto, este autor que, apesar do referido, é amplamente reconhecido o inegável interesse desta classificação em diversos domínios.

Assim, em consequência da adoção do denominado critério da repercussão económica, e de acordo com Faveiro (1986), consideram-se impostos diretos, os que incidem diretamente sobre o rendimento, capital ou património, quer se trate de uma pessoa singular ou coletiva,

sendo de referir ainda o facto de se tratar de um imposto periódico (um ano económico como regra geral). Consideram-se impostos indiretos os que incidem sobre a despesa, tendo uma incidência indireta sobre o rendimento ou riqueza, de um contribuinte, pois só se evidenciam, de forma direta, no momento do consumo.

Keynes (1936) defende que, por definição os impostos diretos são aqueles cuja base de incidência é o rendimento, ou seja, tributam diretamente o rendimento nacional, ao contrário dos impostos indiretos que reduzem o rendimento disponível onerando os preços dos bens e serviços.

No caso português, os principais impostos diretos são: o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI). O IRS é um imposto que incide sobre os rendimentos dos particulares, nomeadamente sobre os rendimentos de trabalho, de capital e prediais, estes os mais significativos. O IRC é um imposto que incide sobre os rendimentos das empresas, ou seja, sobre os lucros. O IMI é um imposto que incide diretamente sobre o património, neste caso sobre o património imobiliário.

Em Espanha, os principais impostos diretos em vigor são: o Imposto sobre os Rendimentos de Pessoas Individuais (IRPF), o Imposto sobre as Sociedades (IS) e Imposto sobre os Rendimentos de Não Residentes (IRNR), no que respeita aos impostos sobre o rendimento; Imposto sobre o Património (IP) e Imposto sobre Sucessões e Doações (ISD), no que se refere a impostos sobre bens patrimoniais. O IRPF é um imposto que incide sobre os rendimentos do trabalho, capital e outras alterações patrimoniais, das pessoas individuais. O IS é um imposto que incide sobre os rendimentos das entidades, com residência fiscal em Espanha, como regra geral em função do lucro tributável. O IRNR aplica-se a todas as pessoas individuais ou entidades não abrangidas, pelo IRPF ou pelo IS, consoante os casos. Uma última referência para o IP e ISD, destacando que estes impostos incidem exclusivamente sobre os bens patrimoniais das pessoas físicas (individuais).

Relativamente ao imposto sobre o rendimento, cujo enquadramento legal resulta do disposto no Regulamento da Comunidade Económica Europeia (CEE) nº2223/96, válido para todos os Estados-membros, nomeadamente, como já referido, para efeitos da elaboração das Contas Nacionais, é definido imposto sobre o rendimento como:

“Os impostos sobre o rendimento são impostos que atingem os rendimentos, os lucros e os ganhos de capital. Incidem sobre os rendimentos efetivos ou presumidos de pessoas singulares, famílias, sociedades ou administrações privadas. Incluem os impostos que incidem sobre a propriedade, terrenos ou imóveis, desde que os mesmos sejam usados como base estimativa do rendimento dos seus proprietários”.

O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e o imposto sobre as sociedades são, relativamente à tributação do rendimento, os principais impostos do sistema fiscal da maioria dos países, contribuindo de forma decisiva, não só para o cumprimento de objetivos financeiros, enquanto fonte de arrecadação de receita, mas também no âmbito da equidade, afetando recursos e contribuindo para uma estabilização económica (Santos, 2008).

Esta mesma evidência pode ser verificada, relativamente às economias fiscais portuguesa e espanhola, pela análise às Contas Gerais do Estado, de Portugal (MFAP, 2011) e Espanha (MEH, 2011), dados relativos ao ano de 2010, constatando-se que em ambos os casos, o conjunto do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre as Sociedades, representam mais de 95% do total das receitas relativas aos impostos sobre o rendimento.

Delimitando este estudo ao imposto sobre o rendimento das sociedades, importa referir que as questões relativas à fundamentação e justificação da existência de tributação, de uma forma autónoma, das pessoas coletivas, foram, durante muito tempo, uma discussão clássica entre os fiscalistas. Contudo, a adoção de um imposto sobre as sociedades, pela quase totalidade dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento económico (OCDE), transformou esta questão num tema com pouco interesse prático e sem atualidade (Pereira, 2004).

Santos (2008) defende que, no que se refere ao imposto sobre o rendimento das sociedades, a sua existência, nas atuais economias fiscais, está plenamente justificada, alicerçada em várias razões, das quais destaca:

- ✓ Distinção clara entre a personalidade jurídica das sociedades e das pessoas singulares – resultando deste facto que o imposto sobre as sociedades permite tributar lucros não distribuídos, que constituem um acréscimo patrimonial para os acionistas, ao contrário da existência apenas de um imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, não sendo, nestas circunstâncias, tributados eventuais rendimentos levados a reservas ou reinvestidos;

- ✓ Princípio do benefício – justificando-se o pagamento de um imposto pelas pessoas coletivas, como contrapartida pelos bens e infraestruturas utilizadas na atividade produtiva e também em função da autonomia jurídica, que lhe é atribuída;
- ✓ Capacidade contributiva – a tributação do lucro das sociedades, encontra no princípio da capacidade contributiva e também em termos de equidade fiscal um fundamento e justificação para tributar a capacidade económica das pessoas coletivas de uma forma autónoma;
- ✓ Questões relativas à fiscalidade internacional – Surgindo o imposto sobre as pessoas coletivas, como uma forma de tributar o investimento estrangeiro no país onde é gerado o rendimento, ultrapassando-se, desta forma, a dificuldade em tributar empresas detidas por não residentes.

A última razão invocada ganha especial importância nas sociedades atuais, em contexto de mundialização, conforme será referido no ponto seguinte deste trabalho, sendo essencial tomar em consideração o denominado princípio da territorialidade, resultante da necessidade de assegurar a tributação de investimento estrangeiro.

1.3 A Tributação das Pessoas Coletivas em Contexto de Mundialização das Diferentes Economias Fiscais

Um dos efeitos mais significativos da globalização do ponto de vista da fiscalidade, na opinião de Tanzi (2000), resulta na perda de autonomia dos Estados, com implicações diretas em matérias de índole monetária e orçamental. Embora reconhecendo que a maior parte dos países desenvolvidos tem vindo a aumentar as suas receitas fiscais, este autor alerta para a existência de vários fatores⁶, que designa por “termiteis fiscais”, os quais podem “corroer os cimentos” dos diferentes sistemas fiscais, de algum modo todos interligados e em estreita relação, constituindo o que define como “ecossistema da globalização”.

⁶ Tanzi (2000) agrupa estes fatores “termiteis fiscais” em três grandes grupos, em função das suas diferentes características: as que resultam de inovações tecnológicas com uma tendência clara de desenvolvimento, como é o caso do comércio eletrónico, das transações virtuais sem registo em papel, e das mercadorias e serviços digitais; as que resultam da crescente mobilidade dos agentes económicos, com consequente dificuldade em tributar os fatores móveis de produção, em especial o capital financeiro; e as que resultam da própria estrutura das empresas, de natureza transnacional, as quais pelo facto de operarem em diferentes países, ainda que como uma origem nacional, recorrem aos denominados “preços de transferência”, conseguindo localizar os lucros em países com tributação mais favorável e as perdas em países com tributação mais elevada.

Resulta do referido que, como defende Soros (2008), na base destes fatores está uma contradição entre a economia e a política, afirmando ainda que “há algo de inconsistente numa economia globalizada e em disposições políticas baseadas no princípio da soberania” (Soros, 2008:235).

Santos (2005) sustenta que em resultado da globalização e da alteração do modo de atuar dos diferentes atores económicos, a ausência de uma ordem fiscal mundial e de um direito fiscal supranacional, em contraponto ao poder tributário e direitos fiscais nacionais, atualmente instituídos, pode, no limite, conduzir a uma impossibilidade de localizar o facto gerador do imposto.

Num estudo elaborado pela Direção-Geral de Fiscalidade da União Aduaneira da Comissão Europeia, em 2000, intitulado «A Política Fiscal da União Europeia» é sustentado que a fiscalidade continua a ser uma das bases da soberania das nações, na medida em que, privados dos recursos financeiros, que resultam da tributação, as autoridades não poderiam executar as suas políticas. Conclui-se também, neste mesmo estudo, que a política fiscal pode ser utilizada como instrumento de regulação do funcionamento de uma economia, podendo, por exemplo, influenciar o consumo, incentivar a poupança, ou condicionar o modo de organização das empresas. Destaca-se ainda, a importância que é atribuída às consequências resultantes da adoção de uma determinada política fiscal, pois uma medida pode ter efeitos não só nesse país, mas também noutras economias fiscais, numa clara referência à crescente mundialização dos mercados e das relações comerciais internacionais, por via, como refere Gastaud (1999), de uma maior mobilidade de pessoas e capitais, associado a um progresso tecnológico que tem evoluído de forma exponencial.

Apesar de nas decisões relacionadas com um processo de internacionalização, segundo Egger *et al.* (2009), os recursos existentes e o modo de funcionamento do mercado, continuarem a ser fatores prioritários, é cada vez mais importante analisar a forma como a fiscalidade pode influenciar a opção final.

Easson (1999) refere que o papel crescente da tributação resulta essencialmente de três fatores: tendência da eliminação das restrições à livre circulação de pessoas, bens e capitais; internacionalização e globalização dos processos produtivos; e, criação de zonas de mercado comum e de comércio livre.

Para Field (2003), este aumento da importância da fiscalidade, como fator decisório, decorre das políticas fiscais adotadas pelas diferentes economias fiscais, nomeadamente através da adaptação de normas tributárias, cujo objetivo prioritário é atrair atividades empresariais e consequentes fluxos de investimentos.

Segundo Wilson (1999), este tipo de comportamento, em matérias de índole fiscal, condicionam decisivamente a forma de tributação definida por cada Estado, estando na génese do atual conceito de concorrência fiscal internacional.

A implementação de um sistema fiscal associado à existência de vantagens tributárias, legalmente suportadas, traduzidas num nível de tributação efetiva, inferior ao normalmente aplicado nesse mesmo Estado, com o objetivo de influenciar a localização de atividades económicas, é um exemplo concreto de um procedimento intimamente associado e este conceito (Devereux *et al.*, 2002).

Ainda de acordo com estes autores, a decisão de investimento das empresas, em termos fiscais, depende das taxas tributárias efetivas e não das taxas nominais, concluindo-se assim que a atribuição de incentivos fiscais de carácter excecional, por parte de um Estado, podem ter reflexos no sistema fiscal de outro Estado, designadamente afetando o nível de receita por este obtido.

Conforme refere Dourado (2003), constata-se um aumento da concorrência entre Estados, que se consubstancia na oferta de condições especiais, em matéria fiscal, que visam permitir a atração de capitais vindos do exterior, com evidentes benefícios no desenvolvimento económico das regiões beneficiadas, promoção de postos de trabalho, ou mesmo dinamização do sector financeiro.

Segundo Easson (2004), são inúmeras as vantagens de se obter este tipo de capitais destacando: o aumento do capital disponível para investimento; o aumento do rendimento para o governo e para a comunidade beneficiada; o aumento do emprego; a introdução de novas tecnologias, normalmente associadas a este tipo de investimento; e ainda o facto de, frequentemente, este tipo de ações originar a implementação de novas infraestruturas e reformas profundas na economia e indústria existente.

A generalização por parte dos diferentes países, deste tipo de procedimento, em muitos casos com recurso a práticas e medidas fiscais abusivas e prejudiciais, levou os organismos responsáveis por estas matérias a nível internacional, nomeadamente a Organização para a

Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), a intervir prevenindo determinadas práticas consideradas abusivas, com a adoção de medidas tendentes à instituição de mecanismos que, de alguma forma, garantam a eliminação de possíveis constrangimentos, que dificultem o normal funcionamento do investimento e comércio internacional (Lodin, 2001).

Destaca-se, neste domínio, o papel desenvolvido pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE, ao regulamentar as práticas da concorrência fiscal, tendo por objetivo que esta se exerça dentro de certos limites aceitáveis em termos internacionais e tentando erradicar a adoção de formas mais agressivas, que se traduzem num tipo de concorrência fiscal prejudicial, conforme refere o «Relatório para as Práticas de Concorrência Fiscal Prejudicial», publicado por este Organismo, em 1988, dando-se ainda, neste trabalho, especial destaque à necessidade de controlar efetivamente, o funcionamento dos denominados “paraísos fiscais”⁷ e dos “regimes fiscais preferenciais prejudiciais”⁸.

Neste mesmo Relatório da OCDE, procede-se ainda à análise dos efeitos da globalização, quer a nível dos sistemas fiscais nacionais, quer dos fatores que caracterizam os “paraísos fiscais” e os “regimes fiscais preferenciais”, constatando-se a necessidade de se adotar uma estratégia de combate assente na regra, aí denominada de três “R”, segundo a qual os países deverão remover, rever e refrear os regimes fiscais preferenciais, considerados prejudiciais (OCDE, 1988).

Em Portugal, de acordo com o preâmbulo da Portaria nº 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, que transcreve para a legislação nacional, à semelhança dos restantes Estados-membros, os princípios previstos no Código de Conduta da Fiscalidade das Empresas, aprovado pelo Conselho da União Europeia para os Assuntos Económicos e Financeiros (ECOFIN), de 1 de Dezembro de 1997, o princípio da plena concorrência, gerou um amplo consenso internacional por se entender que a sua adoção permite não só estabelecer uma

⁷ Os paraísos fiscais caracterizam-se sobretudo pela inexistência, ou quase, de tributação sobre os rendimentos, concedendo vantagens fiscais na ausência de atividade substancial, ou seja, as sociedades beneficiárias não terão mais do que um registo nesse território e as pessoas singulares não terão mais do que um domicílio meramente formal.

⁸ Os regimes fiscais preferenciais assentam em taxas de tributação nulas ou muito baixas relativamente a certas categorias de rendimentos, de mais-valias, de transmissões patrimoniais, dissolução de sociedades, entre outras.

paridade no tratamento fiscal entre empresas, mas também neutralizar certas práticas de evasão fiscal e assegurar a consequente proteção da base tributável interna, permitindo condições para o estabelecimento de uma concorrência livre e equitativa, entre as diferentes economias fiscais mundiais.

Segundo Boss (1999), a concorrência fiscal por si só não conduz inevitavelmente a uma menor eficiência se, em simultâneo, for obtida uma racionalização da despesa pública.

Também Blankart (2002) refere que o aumento da concorrência fiscal intergovernamental pode constituir, por um lado, um meio de obrigar um determinado sistema fiscal a melhorar a sua eficiência, reconhecendo, no entanto, não ser absoluto que, as distorções introduzidas, nesse mesmo sistema fiscal, não venham a ter efeitos indesejados.

Esteve (1999) considera que um dos grandes desafios do processo de construção europeia consiste na harmonização das políticas fiscais dos Estados-membros e, em especial, dos seus sistemas tributários, sendo precisamente a forma de tributação das sociedades no espaço da comunidade europeia que irá merecer especial atenção no ponto seguinte deste trabalho.

1.4 A Tributação das Sociedades na União Europeia

O propósito de harmonizar a fiscalidade nos países membros da União Europeia é uma ideia há muito estudada (Bond *et al*, 2000) e já com um excelente exemplo nos impostos indiretos, como é o caso do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Relativamente à fiscalidade direta, a ideia de harmonização não tem obtido grande sucesso uma vez que esta área da tributação é um dos últimos campos onde, no âmbito da União Europeia, os estados-membros podem implementar, de modo autónomo, os seus objetivos de natureza político-económicos (Lenaerts e Bernardeau, 2007). Ao nível comunitário não existe qualquer imposto direto que obrigue os estados-membros, assim como não se verifica a existência de qualquer indicação sobre o número ou perfil dos impostos que devem ser incluídos em cada sistema fiscal (Barassi, 2005).

Em 1988, a Comissão Europeia, ainda quando a União Europeia era constituída por quinze estados-membros, considerou que, em consequência da crescente integração que se verificava em diferentes mercados e perante a perspetiva de introdução de uma moeda comum, seria

importante a harmonização da fiscalidade, que incidia sobre as empresas (Bond *et al.*, 2000). Paulatinamente, a União Europeia tem vindo, não a uniformizar os sistemas nacionais, mas sim a torná-los compatíveis, não apenas entre si, mas também de acordo com os objetivos do Tratado, que institui a Comunidade Europeia (Gómez, 2006). Segundo Rocha (2007:38), “harmonizar, em sentido fiscal, não significa unificar ou identificar, mas sim tornar mais ou menos compatível, segundo o grau de eficiência, sistemas distintos, eliminando as disfunções mais significativas”. Ainda como refere este autor, com esta harmonização, pretende-se obter a garantia que as políticas fiscais dos Estados-Membros não têm efeitos prejudiciais nos restantes Estados-Membros, de modo a assegurar uma soberania real dos cidadãos e dos seus representantes através de uma ação comum.

Nos Tratados fundadores da União Europeia encontra-se a possibilidade de qualquer cidadão europeu poder movimentar-se e estabelecer-se em qualquer dos estados-membros sem que daí decorra qualquer penalização, incluindo as de carácter fiscal. Assim, no quadro do mercado interno europeu, as medidas fiscais adotadas pelos Estados-Membros podem dificultar a livre circulação de mercadorias, de serviços e de capitais Santos *et al.*, (2007), bem como “falsear o livro jogo da concorrência” (CE, 2000:6). De modo a evitar esta tensão na fiscalidade direta, é conveniente que os Estados-Membros tomem decisões em conjunto, e não em direções opostas, em relação às políticas fiscais (Gómez, 2006).

A aplicação deste princípio obriga à existência de um acordo unânime de todos os estados-membros, situação difícil de ocorrer face aos divergentes interesses nacionais (Elschner e Vanborren, 2009). Em 2004, sob a égide da União Europeia, como refere Bettendorf *et al.* (2009), foi criado um grupo de estudo que se debruçou sobre a necessidade de harmonização fiscal ao nível empresarial, o qual propôs quatro métodos para harmonizar os impostos sobre as pessoas coletivas: a plena harmonização de taxas e base de incidência fiscal; a harmonização obrigatória da forma de calcular a incidência do imposto; a harmonização opcional da forma de calcular a incidência do imposto; e a aplicação para algumas empresas (nomeadamente, as multinacionais) de um sistema comum de taxas.

Ainda segundo estes autores, as entidades com poder decisório optaram por, em 2008, abandonar a ideia de aplicar qualquer método de harmonização proposto pelo grupo de trabalho.

A não implementação de qualquer norma harmonizadora nem de coordenação dos impostos diretos e, em particular, dos impostos que incidem sobre o rendimento das pessoas coletivas, não significa que a União Europeia não procurasse encontrar pontos comuns, quanto mais não fosse para algumas situações particulares, nomeadamente nos casos de dupla tributação e da atividade económica transfronteiriça, propondo um conjunto de regras, ainda que não vinculativas, para distinguir os residentes dos não-residentes para efeitos fiscais (Guerrero e Castillo, 2004). Todas as outras tentativas de harmonização não foram bem-sucedidas, tais como os regimes do imposto sobre as sociedades, em 1975, as regras do reporte de prejuízos, em 1984 e 1985, e a matéria coletável das empresas, em 1988 (Gómez, 2006).

A falta de harmonização fiscal no que se refere aos impostos diretos pode originar uma concorrência entre os Estados-Membros. A título exemplificativo, certos cidadãos podem resolver viver e trabalhar num determinado Estado-Membro, com o fim de pagarem menos impostos. O mesmo se verifica com as empresas, estas podem diligenciar no sentido de aliviar a respetiva carga fiscal deslocando-se para outro país (Guerrero e Castillo, 2004). As diferenças em matéria de fiscalidade entre Estados-Membros podem afetar as decisões de localização dos investimentos das empresas e provocar distorções de concorrência que afetam o mercado comum (Oliveira e Santos, 2005).

Ciente dessa situação, a Comissão Europeia concluiu que “uma ação isolada dos Estados-Membros não tem qualquer hipótese de eliminar ou de reduzir as principais distorções de natureza fiscal” (CE, 2000: 25). Nesse sentido, apresentou recomendações específicas tendo em vista a eliminação da dupla tributação dos fluxos de rendimentos transfronteiriços e a harmonização dos três componentes do imposto sobre as sociedades: taxas, matéria coletável e sistema administrativo de cobrança. Essencialmente, a Comissão Europeia reconheceu a necessidade de evitar a dupla tributação e, conseqüentemente assegurar uma tributação real, bem como prevenir a evasão fiscal (Mina, 2008), sugerindo uma aproximação dos elementos-chave dos regimes do imposto sobre as sociedades entre os Estados-Membros. Portanto, em relação à eliminação da dupla tributação, sugeriu que estas incidissem sobre a supressão das taxas, a regulamentação dos preços de transferência, o tratamento das perdas no estrangeiro e a conclusão da rede de acordos fiscais bilaterais (Guerrero e Castillo, 2004).

A necessidade de se caminhar para uma harmonização fiscal nos países da União Europeia é reconhecida por Trovato (2007). No entanto, este mesmo autor afirma que a

competição fiscal, sobretudo no que se refere ao imposto sobre as empresas, é uma ideia que tem muitos defensores políticos em cada estado-membro. Se a ideia de competição fiscal é acarinhada por muitos países, Nicodème (2007) apresenta como argumento contra essa competição fiscal o facto de a diminuição da taxa de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas provocar um enviesamento do ponto ótimo de oferta dos bens públicos.

A este propósito a Comissão Europeia publicou, em 23 de Outubro de 2001, um documento (Comunicação – IP/01/1468), no qual apresenta propostas concretas de alteração da atual política relativa à fiscalidade das empresas na União Europeia (UE), sendo reconhecido neste documento, pelos membros desta Comissão, que os atuais sistemas de tributação das sociedades na UE não se conseguiram adaptar aos desenvolvimentos decorrentes da globalização e, mais concretamente, da união económica e monetária, tornando-se necessária uma nova abordagem, a qual permita não só transformar a UE numa das economias mais competitivas do mundo, mas também eliminar os obstáculos fiscais que ainda se deparam às empresas que operam neste Mercado Interno.

Ainda na citada Comunicação (CE, 2001), Frits Bolkestein, comissário responsável pelos assuntos fiscais, refere que embora a tributação não constitua a única determinante de uma decisão de investimento, a grande divergência em termos de taxas de imposto e consequente carga fiscal associada, refletidas nas taxas efetivas de tributação nos diferentes Estados-membros (apresentadas no Quadro 2), pode influenciar decisivamente um potencial investidor, no momento da escolha da sua localização.

Quadro 2

Taxas Nominais e Efetivas nos diferentes Estados-membros, em 2010

ESTADO	TAXA NOMINAL (%)	TAXA EFETIVA (%)
Alemanha	33,30	22,90
Áustria	25,00	15,70
Bélgica	33,99	4,80
Bulgária	10,00	4,60
Chipre	10,00	9,40
Dinamarca	25,00	7,40
Eslováquia	19,00	7,00
Eslovénia	20,00	14,80
Espanha	30,00	20,90
Estónia	21,00	8,00
Finlândia	26,00	15,90
França	33,33	8,20
Grécia	24,00	13,90
Hungria	19,00	16,70
Irlanda	12,50	11,90
Itália	31,40	22,80
Letónia	15,00	6,50
Lituânia	15,00	0,00
Luxemburgo	21,84	4,10
Malta	5,00	n.d.
Holanda	25,50	20,90
Polónia	19,00	17,70
Portugal	26,50	14,90
Reino Unido	28,00	23,20
R. Checa	19,00	7,40
Roménia	16,00	10,40
Suécia	26,30	16,40

Fonte: IIEA (2011)

Concluí a Comissão Europeia que, a reforma da fiscalidade das empresas na UE é essencial para a concretização dos objetivos fixados pelo Conselho Europeu, quando estabelece que as questões relacionadas com a tributação das empresas deve ser um instrumento que contribua, para os objetivos económicos estabelecidos para a UE e não para a manutenção do dispendioso e ineficaz sistema decorrente da inexistência de disposições comuns, em matéria fiscal no imposto sobre o rendimento das sociedades (CE, 2001).

Neves (2000) refere a existência de duas realidades distintas, por um lado, o propósito da Comunidade de implementar de uma política fiscal comum a todos os seus Estados-membros tendente a uma harmonização e, por outro, o cuidado em não interferir na política de cada um desses Estados-membros, preservando-se assim a sua identidade nacional e histórica, como uma das razões da lenta evolução que se tem registado nestas matérias.

No entanto, como defende Calle (2005), o processo de aproximação progressiva dos diferentes sistemas fiscais, tendentes a uma convergência fiscal, deve eliminar todas as

distorções que impeçam, de alguma forma, a desejável integração fiscal plena, ou interferiam com a cooperação económica internacional.

No capítulo seguinte proceder-se-á a uma análise comparativa das principais características das economias fiscais de Portugal e de Espanha, países alvo deste estudo, nomeadamente no que respeita aos sistemas fiscais em vigor, ao enquadramento legal da tributação do rendimento das sociedades e aos procedimentos a adotar no apuramento e liquidação deste imposto.

CAPÍTULO 2: A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS SOCIEDADES NAS ECONOMIAS FISCAIS IBÉRICAS

O incremento verificado nas relações internacionais e conseqüente abertura das economias reforça a importância da sua competitividade que, conforme é referido no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (MFAP, 2009), é influenciada por vários fatores, sendo que um deles, a fiscalidade, que tem vindo a aumentar a sua importância relativa.

Privilegiando-se neste trabalho uma análise específica do real impacto do imposto sobre o rendimento das empresas nas economias fiscais Ibéricas, para além de uma cuidada análise às principais características dos sistemas fiscais atualmente aí vigentes, torna-se ainda essencial o conhecimento das principais variáveis macroeconómicas, que interferem diretamente com esta temática, como por exemplo o nível de desenvolvimento e crescimento económico da área geográfica de localização e outros fatores de contexto. Pelo que, para um melhor enquadramento das economias em estudo, proceder-se-á previamente a uma breve caracterização⁹, tanto de Portugal como de Espanha, através da apresentação de alguns dados genéricos e dos seus principais indicadores económicos, bem como uma referência aos principais fluxos económico-financeiros, que entre estas se estabelecem.

A atividade económica entre Portugal e Espanha, sem expressão significativa até à segunda metade do séc. XX, espelha o que foi o relacionamento histórico destes dois países, baseado numa coexistência de proximidade, mas caracterizado pela insegurança e superficialidade, resultantes de uma desconfiança, nomeadamente decorrente de possíveis intenções associadas a processos tendentes a uma dominação e subjugação (Pires, 2006).

Segundo Alves (2000) regista-se, no entanto, como resultado do processo de integração dos mercados ibéricos no contexto da União Europeia¹⁰, um aprofundamento das relações entre estes dois países, em especial no plano económico.

⁹ Todos os dados, em seguida mencionados, entendem-se como referentes ao ano de 2010, salvo indicação expressa em contrário.

¹⁰ Portugal e Espanha subscreveram o Tratado de Adesão às Comunidades Europeias, em simultâneo, no dia 12 de junho de 1985. A adesão, em termos práticos, foi consumada, ainda em conjunto, em dia 1 de janeiro de 1986, culminando assim um processo que durou quase uma década.

De acordo com a informação estatística, relativa ao ano de 2010, que em seguida se apresenta, o incremento verificado nas relações comerciais, entre os dois países ibéricos, foi de tal forma significativo que atualmente Espanha surge não só como o principal mercado externo de Portugal, mas é também, em termos de volume das importações, o país de origem mais significativo.

Também uma especial referência, por uma questão de localização geográfica, para a evolução registada nas relações comerciais efetuadas nas denominadas regiões transfronteiriças, que segundo a Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal (AICEP, 2010), tendo por base dados relativos ao ano de 2009, concluí que, “as trocas transfronteiriças que eram praticamente inexistentes representam atualmente mais de 40 por cento das exportações portuguesas para Espanha e mais de 30 por cento das compras de Portugal em Espanha” (AIECP, 2010:6).

A República Portuguesa encontra-se localizada na parte ocidental do continente europeu (Península Ibérica), faz fronteira com a Espanha (Norte e Este) e com o Oceano Atlântico (Oeste e Sul), fazendo ainda, parte integrante do seu território, os arquipélagos da Madeira e Açores, ocupando uma superfície total de 92.090 Km² e com uma população de aproximadamente 10,8 milhões de habitantes (Indexmundi, 2012).

Com um Produto Interno Bruto (PIB) de 172,7 milhões de euros, Portugal encontra-se entre as cinquenta principais economias mundiais, com um PIB *per capita* de 16.292 euros. O setor dos serviços representa 75% do PIB, enquanto a Indústria representa 23% e a Agricultura 2%. Nos últimos três anos (período de 2008 a 2010), o PIB sofreu um decréscimo de 2% (de 2008 para 2009) e um aumento de 2,5% (de 2009 para 2010) (GEE, 2012; INE, 2012).

Em termos de Comercio Externo, Portugal exportou 53.561 milhões de euros (aumento de 13,4% relativamente ao ano imediatamente anterior), valor que representa 31,0% do PIB e importou 65.937 milhões de euros (aumento de 10,4%, ainda relativamente ao ano imediatamente anterior), valor que representa 38,2% do PIB tendo, o saldo da balança comercial (valor negativo), em termos de percentagem relativamente ao PIB, diminuído de 7,4% para 7,2%. Segundo o Economist Intelligence Unit (EIU), Portugal figura na posição 44^ª, em termos de Mercado Mundial, sendo 37^ª entre os países exportadores e 55^ª entre os países importadores (EIU, 2011).

As exportações portuguesas têm como principal destino a Europa, com perto, de 66% do seu total. A Espanha representa o principal mercado de destino, cerca de 26%, seguida da Alemanha com 13% e França com 12%. O principal mercado de destino não europeu é Angola um pouco acima dos 5% (GEE, 2012).

Relativamente às importações, os principais fornecedores continuam a ser os países europeus, com cerca de 70% do valor total, liderados pela Espanha com cerca de 30%, seguida da Alemanha com 14% e França com 7%. A China (3%) é o primeiro país não europeu da lista de países de origem das importações portuguesas (GEE, 2012).

O Reino de Espanha está localizado no sudoeste europeu (Península Ibérica), faz fronteira a Norte com França, Andorra e Golfo da Biscaia, a Noroeste com o Oceano Atlântico, a Oeste com Portugal e a Sul e a Leste com o Mar Mediterrâneo, possuindo ainda os territórios das Ilhas Baleares, Ilhas Canárias e as cidades autónomas de Ceuta e Melilla, ocupando uma superfície de 505.370 km² e tem uma população de 47 milhões de habitantes (Indexmundi, 2012).

Com um Produto Interno Bruto (PIB) de 1.070,4 milhões de euros, Espanha é a 12^a economia mundial e tem um PIB *per capita* de 23.320 euros. O setor dos serviços representa 71% do PIB, enquanto a Indústria representa 26% e a Agricultura 3%. Nos últimos três anos (período de 2008 a 2010) o PIB sofreu uma redução de quase 2%, o que se verificou após mais de uma década de crescimento acima da média mundial (EIU, 2011).

Em termos de Comercio Externo, Espanha exportou 185.289 milhões de euros (aumento superior a 13,0% relativamente ao ano imediatamente anterior), valor que representa 17,3% do PIB e importou 237.097 milhões de euros (aumento ligeiramente inferior a 13% tendo ainda como referência o ano imediatamente anterior), valor que representa 22,2% do PIB, tendo o saldo da balança comercial (valor negativo), em termos de percentagem relativamente ao PIB, aumentado de 4,5% para 4,8%. Segundo o Economist Intelligence Unit (EIU), Espanha figura na posição 17^a, em termos de Mercado Mundial, sendo 19^a entre os países exportadores e 15^a entre os países importadores (EIU; 2011).

As exportações espanholas têm como principal destino a Europa, com perto, de 60% do seu total. A França representa o principal mercado de destino, com 18,8%, seguida da Alemanha com 10,9% e Portugal com 9,1%. O principal mercado de destino não europeu (considerando apenas a comunidade europeia) é a Turquia com 1,9% (SECE, 2011).

Relativamente às importações, os principais fornecedores continuam a ser os países europeus, com um pouco mais de 50% do valor total, liderados pela Alemanha com 12,9%, seguindo-se a França com 11,8% e Itália com 7,5%. Os Estados Unidos da América com 3,1% é o primeiro país não europeu da lista de países de origem das importações espanholas (SECE, 2011).

Com base em alguns dos principais indicadores económicos, apresenta-se seguidamente, de forma resumida, a comparação entre o estado atual das economias portuguesa e espanhola.

Quadro 3

Principais indicadores económicos relativos a Portugal e Espanha

RUBRICAS	Portugal			Espanha		
	2008	2009	2010	2008	2009	2010
PIB pm - (milhões de euros)	172,0	168,5	172,7	1.088,5	1.053,9	1.070,4
PIB per capita - (euros)	16.226	15.896	16.292	23.923	23.011	23.320
População - (milhões)	10,6	10,6	10,6	45,5	45,8	45,9
Consumo Privado - Var. %	1,3	-2,3	2,1	-0,6	4,3	1,3
Consumo Público - Var. %	0,3	4,7	0,9	5,8	3,3	-0,1
FBCF - Var. %	-0,3	-8,6	-4,1	-4,8	-16,0	-7,3
Taxa de desemprego (%)	7,6	9,5	10,8	11,4	18,1	20,1
Taxa de inflação (%)	-0,8	1,4	3,8	4,1	-0,2	1,8
Divida Pública - % do PIB	71,6	83,1	93,3	39,8	53,2	63,0
Exportações - (Milhões de euros)	55.802	47.236	53.561	191.388	162.990	185.289
Importações - (Milhões de euros)	73.125	59.717	65.937	286.105	210.222	237.097
Saldo da Balança Comercial	-17.323	-12.481	-12.376	-94.717	-47.232	-51.808
Taxa de Cobertura (%)	76,3	79,1	81,2	66,9	77,5	78,1

Fonte: Com base em EIU (2011); SECE (2011); GEE (2012) e INE (2012).

Desta breve análise, referente aos dados gerais e indicadores económicos considerados, verifica-se que existe uma grande disparidade entre as economias Ibéricas, com evidentes vantagens competitivas por parte de Espanha.

Nos Quadros 4 e 5 é possível observar os principais fluxos económicos e financeiros estabelecidos entre estes dois países, quer em resultado das trocas comerciais efetuadas, quer de investimentos diretos realizados (de Portugal em Espanha e de Espanha em Portugal).

Quadro 4
Evolução da Balança Comercial entre Portugal e Espanha

Valor: Milhares de euros

RUBRICAS	2008	2009	2010
Exportações	14.453	12.376	13.872
Importações	22.537	19.581	20.579
Saldo Comercial	-8.084	-7.205	-6.707

Fonte: GEE (2012).

A Espanha representa o principal mercado de destino dos produtos e serviços portugueses (26% do total das exportações) e simultaneamente assume-se como o principal fornecedor (31% das importações). Em termos históricos verifica-se, como constante, o facto da Balança Comercial ser desfavorável a Portugal.

Quadro 5
Fluxos de Investimento Estrangeiro entre Portugal e Espanha

Valor: Milhares de euros

RUBRICAS	2008	2009	2010
IDE Bruto de Espanha em Portugal	5.507	4.153	4.799
IDE Líquido de Espanha em Portugal	448	683	-1.285
IDPE Bruto de Portugal em Espanha	2.232	1.257	928
IDPE Líquido de Portugal em Espanha	-93	152	208

Fonte: Banco de Portugal (2011)

Tendo por base estes dados e considerando os relativos, quer ao total do Investimento Direto Estrangeiro (IDE), quer ao total do Investimento Direto de Portugal no Estrangeiro (IDPE), disponibilizados pelo Banco de Portugal, conclui-se, para o ano de 2010, a Espanha é o 4º país, em termos de investidor em Portugal e situa-se no 2º lugar, em termos de país de destino do investimento direto português.

2.1 A Economia Fiscal Portuguesa

2.1.1 Breve caracterização do sistema fiscal português

Pereira (2009:61) define Sistema Fiscal como “o conjunto de impostos vigentes num determinado país ou espaço geográfico, remetendo-se à legislação fiscal existente”. Um

Sistema fiscal tem por finalidade a satisfação das necessidades elementares dos cidadãos de acordo com a lei-base orientadora.

No caso português esta “lei-orientadora” é a Constituição da República Portuguesa (CRP), que no n.º 1 do seu art.º 103º, refere que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

Segundo Guimarães (2005), o Sistema Fiscal Português, à semelhança dos outros sistemas fiscais, encontra-se extremamente dependente, em termos da sua dinâmica, do principal documento orientador de um governo, em termos de gestão, que em Portugal é o Orçamento Geral do Estado (OGE).

Neste ponto do trabalho pretende-se essencialmente proporcionar uma visão global dos impostos, atualmente em vigor, enumerando os principais e dando especial destaque aos relacionados com a atividade empresarial.

No Sistema Fiscal Português existem dois grandes grupos de impostos, os Estaduais e os Locais, que incidem sobre o rendimento, património e a despesa.

Os Impostos Estaduais englobam os Impostos sobre o Rendimento, sobre a Despesa e os Impostos Especiais sobre o Consumo. Os Impostos sobre o Rendimento incluem, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS). Nos Impostos sobre a Despesa destaca-se o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Nos Impostos especiais sobre o Consumo referem-se: o Imposto Especial sobre Bebidas Alcoólicas (IABA), o Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP), o Imposto sobre o Tabaco (IT) e os relacionados com a tributação automóvel, Imposto sobre Veículos (ISV) e o imposto Único de Circulação (IUC).

No que respeita aos Impostos Locais destaca-se o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e porque constitui receita dos Municípios, a derrama que incide sobre o IRC, que se caracteriza como um imposto acessório.

2.1.2 Evolução histórica do imposto sobre o rendimento em Portugal

A publicação do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de novembro, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e do Decreto-Lei nº 442-B/88, da mesma data, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

(CIRC), originou o que unanimemente é reconhecida como a maior reforma fiscal portuguesa, em especial no que respeita à tributação do rendimento.

Do teor do preâmbulo do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), consta uma exaustiva e muito enriquecedora referência ao que foi a evolução da tributação do rendimento em Portugal, ao longo da História, assim como das principais motivações que estiveram na base das sucessivas reformas.

Face à qualidade e interesse da informação aí constante, refere-se em seguida o considerado mais relevante e oportuno.

Em Portugal a tributação do rendimento, com carácter de generalidade, teve o seu início com a décima militar, criada em 1641 para fazer face às despesas da guerra da Restauração, cujo regime básico foi consolidado no Regimento de 1654, passando os rendimentos, de prédios, capitais, ofícios e rendas, a ser tributados a uma taxa de 10%.

Ao longo do século XIX não tiveram êxito as tentativas de criação de impostos visando a tributação global do rendimento, tendo-se assistido à decomposição do regime da décima e ao aparecimento dos primeiros impostos cedulares e reais, como as contribuições prediais e indústria e o imposto de capitais.

Em 1922, assistiu-se a uma reforma fiscal assente na preocupação de atingir rendimentos reais, tendo sido criado o primeiro imposto global verdadeiramente pessoal.

A reforma da tributação do rendimento operada entre 1962 e 1965, cujas linhas gerais, de alguma forma, foram mantidas até à última grande reforma do final dos anos oitenta, caracterizou-se por manter uma estrutura dualista do sistema, impostos cedulares ou de produto incidentes sobre as diferentes fontes de rendimento, sendo exemplo o denominado Imposto Complementar, que se sobrepunha ao conjunto global dos rendimentos já submetidos aos impostos reais e tendo em conta a situação pessoal dos contribuintes.

Em 1988, foi remodelado o regime da tributação do rendimento, cumprindo assim a necessidade de ajustar este regime ao preceituado na Constituição da República, no que se refere ao carácter único e progressivo do imposto sobre o rendimento e impondo a consideração das necessidades e rendimentos do agregado familiar, além de determinar que a tributação das empresas se deve basear no seu rendimento real.

Com esta reforma foram abolidos, o imposto profissional, a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de capitais, o imposto complementar e o imposto de mais-valias, sendo criados em sua substituição o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, atualmente ainda em vigor.

2.1.3 Breve caracterização do imposto sobre o rendimento em Portugal

O atual sistema de tributação do rendimento, na economia fiscal portuguesa, tem como principais impostos:

- Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro
- Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro

Este sistema de tributação substitui o sistema de impostos parcelares a que se sobrepunha um imposto global, até então existente, conforme referido.

Com a reforma da tributação do rendimento visou-se o alargamento das bases de tributação, a moderação das taxas e a estabilidade no nível das receitas, de forma a alcançar-se a eficiência económica, a realização da justiça social e a simplificação dos deveres tributários (Ferreira, 2007).

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) tributa os rendimentos das pessoas singulares residentes no território português e não residentes com rendimentos sujeitos a tributação em Portugal, de uma forma progressiva e global, dando-se assim cumprimento ao previsto no n.º 1 do art.º 104º da Constituição (CRP), que dispõe “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”.

Conforme determina o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), no seu n.º 1 do art.º 22º, a base do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares é o valor global anual dos rendimentos, distribuídos por seis categorias depois de efetuadas as deduções e abatimentos correspondentes. Existem, no entanto, alguns rendimentos que não são englobados e que são tributados a título definitivo, por retenção na fonte, conforme

previsto nos art.º 71º e 72º do CIRS, a taxas que variam com a natureza dos rendimentos, podendo, no entanto, em alguns casos, também referidos nestes artigos, o contribuinte optar pelo englobamento destes rendimentos.

O imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) marca decisivamente a evolução do Sistema Fiscal Português, na opinião de Ricardo (2007), ao estabelecer em definitivo, como princípio, a tributação das pessoas coletivas através do seu lucro real determinado pela contabilidade. Ainda na opinião deste autor, a opção pelo conceito de lucro tributável teve em consideração a legislação já em vigor noutras economias fiscais, baseadas na teoria do incremento patrimonial.

Assim, como regra geral, no n.º 2 do art.º 3º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), dispõe que para as pessoas coletivas que exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a base de tributação é o lucro, que consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação (a denominada teoria do balanço), embora suscetível de correção nos termos do respetivo código.

Para as pessoas coletivas que não exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a base tributável é o rendimento global que corresponde à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e bem assim dos incrementos patrimoniais eventualmente obtidos a título gratuito, ainda de acordo com o citado n.º 2 do art.º 3º do CIRC.

2.1.4 Enquadramento legal do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Portugal

Conforme referido com a entrada em vigor, em 1 de Janeiro de 1989, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro, foi instituído um sistema de tributação do rendimento de carácter geral e unitário, tendo sido abolidos os diversos impostos até então em vigor (contribuição industrial, imposto sobre a indústria agrícola, imposto de mais-valias, imposto complementar, imposto sobre o rendimento do petróleo, entre outros).

A base de tributação do IRC assenta na teoria do rendimento-acréscimo ou incremento patrimonial, conforme também já referido, dando assim cumprimento ao previsto no n.º 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa (CRP), que refere expressamente que “a

tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, sendo, no entanto, também admitida (art.º 57º do IRC), em circunstâncias específicas (art.º 87º da Lei Geral Tributária - LGT), a tributação com base em presunções e ainda a determinação dos rendimentos por métodos indiretos.

Outra alteração significativa introduzida pelo CIRC resulta do disposto no seu art.º 1º, que refere: “o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos, nos termos deste Código”. Assim, tendo por base o definido neste artigo, podem ser identificados vários elementos que constituem uma relação tributária, destacando-se a verificação da manifestação da capacidade contributiva, num dado período de tributação, em conexão com um determinado território, sendo fixado um rendimento tributável e quantificada uma obrigação tributária, mesmo nos casos onde se verifique um carácter ilícito (na obtenção do rendimento), conforme dispõe a art.º 10º da LGT.

Para além das normas de incidência real, o fator gerador do imposto pressupõe a definição de normas de incidência pessoal, determinando assim os destinatários deste imposto (sujeitos passivos), que se encontram caracterizados no art.º 2º do CIRC, considerando-se, em termos genéricos, para efeitos de IRC, como residentes as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português.

Em termos gerais, conforme consta do art.º 3º do CIRC, a base do imposto é o lucro, delimitando ainda, este artigo, quais os rendimentos obtidos por cada categoria de sujeito passivo (nas condições definidas no art.º 2º do CIRC), que estão sujeitos à incidência deste imposto. O Quadro 6 resume as diferentes formas de determinação da sua base tributável, em função da categoria do sujeito passivo, definida no CIRC.

Quadro 6
Base do imposto, para efeitos de IRC

CATEGORIA DO SUJEITO PASSIVO	BASE TRIBUTÁVEL	ALÍNEA
Entidades residentes em território nacional, com ou sem personalidade jurídica, que desenvolveram a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.	Lucro	a)
Entidades residentes em território nacional, com ou sem personalidade jurídica, que não desenvolveram a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.	Rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim sobre os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.	b)
Entidades residentes em território nacional, com ou sem personalidade jurídica, que disponham de estabelecimento estável localizado em território português.	Lucro imputável ao estabelecimento estável	c)
Entidades não residentes e sem estabelecimento estável em território nacional, com ou sem personalidade jurídica, ou tratando-se de rendimentos não imputáveis e estabelecimento estável localizado em território português.	Rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim sobre os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.	d)

Fonte: Adaptado do artigo nº 2 do CIRC

O art.º 7º do CIRC refere quais os rendimentos considerados não sujeitos, ou seja, não tributados em sede deste imposto, por já se encontrarem sujeitos a impostos especiais (caso do imposto especial de jogo cobrados às empresas concessionárias).

O art.º 51º do CIRC prevê a dedução de lucros anteriormente tributados (eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos). Uma especial referência para o Decreto do Presidente da República nº 14/95, de 28 de janeiro, que, na sequência de uma resolução da Assembleia da República, aprova a Convenção entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre o rendimento. No seu ponto terceiro, que elenca os vários impostos a que esta Convenção se aplica, são referidos o Imposto sobre as Sociedades (IS), relativamente a Espanha e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e respetiva derrama, se aplicável, relativamente a Portugal.

A definição do período de tributação a considerar, para efeito deste imposto, está prevista no art.º 8º do CIRC, estabelecendo, como regra geral, a coincidência do período de tributação do IRC com o ano civil, consagrando o princípio da anualidade do imposto, admitindo, no entanto, algumas exceções aí elencadas.

2.1.5 Procedimentos a adotar no apuramento e liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Portugal

Referem-se, em seguida, de forma resumida e em termos genéricos, os procedimentos que devem ser adotados no apuramento do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Portugal, de acordo com e estabelecido no respetivo Código (CIRC), considerando-se o aplicável a uma entidade residente e que exerça a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola.

Tendo por base o pressuposto mencionado no parágrafo anterior, a Base do Imposto a considerar está definida nos nºs 1 e 2 do art.º 3º do CIRC e será o Lucro, que consiste na diferença entre os valores do património no fim e no início do período, com as correções estabelecidas neste Código.

A forma de determinação do lucro tributável está prevista no n.º 1 do art.º 17º do CIRC, onde se refere, que este resulta da soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade (resultado contabilístico) e eventualmente corrigido nos termos deste Código.

Assim, resulta que o primeiro procedimento a adotar consiste em adicionar ao resultado líquido do período apurado na contabilidade, o qual deve refletir todos os gastos e rendimentos do período de tributação, eventuais variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado contabilístico, previstas no art.º 21º do CIRC, e deduzir eventuais variações patrimoniais negativas também não refletidas no resultado contabilístico e que não se encontrem excecionadas no art.º 24º do CIRC, sendo ainda necessário, para a obtenção do valor do Lucro Tributável, adicionar e/ou deduzir os ajustamentos, para efeitos fiscais, determinados pelo CIRC.

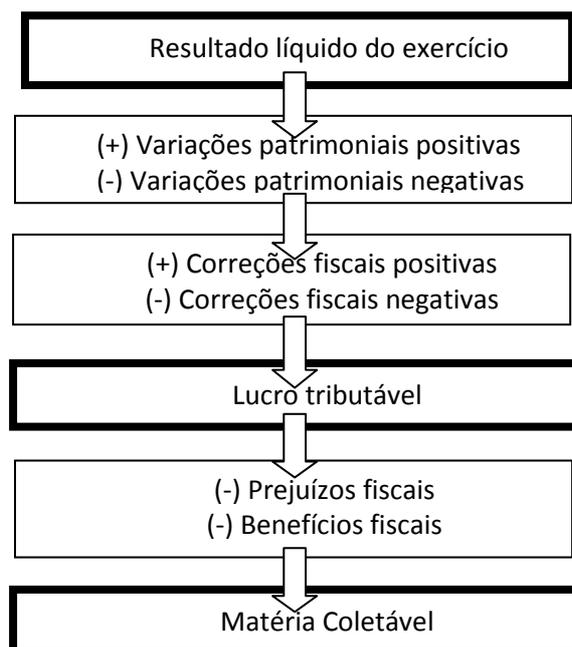
Deve ainda ser tomada em consideração, em situações específicas, outra legislação com implicações fiscais e que podem influenciar a determinação do apuramento do Lucro Tributável em Portugal, permitindo destacar-se:

- a) O Decreto-Lei nº 159/2009 de 13 de Julho, que na sequência da aprovação do atual Sistema de Normalização Contabilística (SNC), prevê o estabelecimento de um regime transitório, o qual pode originar variações patrimoniais (positivas ou negativas);
- b) A alteração verificada no regime fiscal dos contratos de construção, também decorrente da aprovação do SNC, o qual pode implicar a necessidade de se procederem a correções (positivas ou negativas);
- c) O regime transitório das mais-valias fiscais, regulado pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro e Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro;
- d) O Decreto-Regulamentar nº 25/2009, de 14 de Setembro, que regula as reavaliações de ativos fixos tangíveis.

Após apurado o Lucro Tributável, é necessário observar a eventual existência de prejuízos fiscais dedutíveis, conforme disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 15, no art.º 52º e no n.º 1 do art.º 75º, todos do CIRC, e, se for verificado o seu enquadramento legal, estes podem ser deduzidos ao Lucro Tributável, nas condições aí previstas, bem como verificar a eventual aplicabilidade do previsto no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aprovado pelo Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Julho, e o Estatuto do Mecenato Científico, aprovado pela Lei nº 26/2004, de 8 de Julho, obtendo-se desta forma a Matéria Coletável.

De uma forma esquemática, a Figura 1 apresenta os procedimentos a adotar no apuramento da matéria coletável.

Figura 1
Apuramento da Matéria Coletável, para efeitos de IRC



Fonte: Elaboração própria

Para se obter a coleta, após se ter procedido à determinação a matéria coletável, ao valor obtido deve ser aplicada uma taxa, em função do regime de taxa aplicável, que para o exercício de 2010, eram as contantes do Quadro 7:

Quadro 7
Taxas, para efeitos de IRC, em função do tipo de sujeito passivo

TAXA	TIPO DE SUJEITO PASSIVO	LEGISLAÇÃO
	REGIME GERAL	
12,5%	Sujeito passivo com MC até 12.500 euros	Art.º 87º, nº 1
25,0%	Parte da MC superior a 12.500 euros	do CIRC
	REGIME REDUÇÃO DE TAXA	
20,0%	Estabelecimentos de ensino particular	Art.º 56º do EBF
10 / 15 %	Benefícios relativos à interioridade	Art.º 43º do EBF
20,0%	Estatuto Fiscal Cooperativo	Lei 85/98, de 16/12
3,0%	Zona Franca da Madeira	Art.º 35º do EBF
4,0%	Zona Franca da Madeira	Art.º 36º do EBF

Fonte: Adaptado do CIRC

Calculada a Coleta e após, se aplicável, deduzidas eventuais Duplas Tributações Internacionais (art.º 91º do CIRC), Benefícios Fiscais cujo Estatuto preveja a dedução à coleta

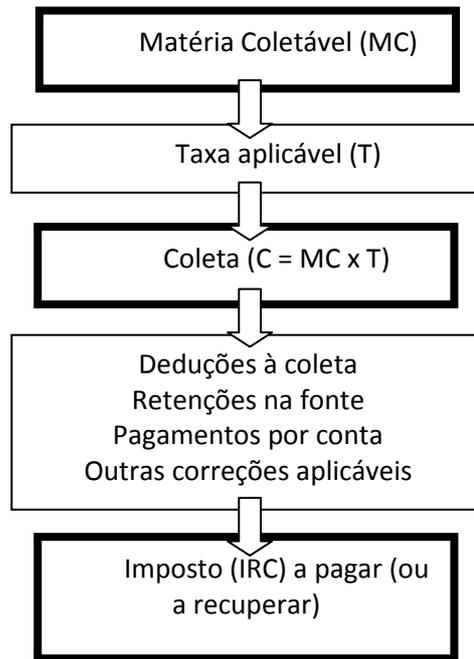
do IRC e possíveis pagamentos especiais por conta (art.º 93º do CIRC), obtêm-se o Imposto Liquidado, observando-se o legalmente previsto, nomeadamente em termos de limitação às deduções (art.º 92 do CIRC).

Se durante o período de tributação em causa, se tiverem verificado retenções na fonte (art.º 94º do CIRC) e/ou pagamentos por conta (art.º 105º do CIRC), essas quantias devem ser abatidas ao Imposto Liquidado, obtendo-se, desta forma, o Imposto a Pagar, ou se, o valor for negativo, o Imposto a Recuperar.

Ao Total a Pagar (ou a Recuperar), correspondente ao valor obtido no parágrafo anterior, devem ainda ser adicionadas, caso se verifique a sua existência: eventuais valores de IRC relativos a períodos anteriores; o valor da Derrama calculada nos termos do CIRC e legislação aplicável; as Tributações Autónomas (art.º 88º do CIRC); e, juros, compensatórios e de mora, associados a este imposto.

Também de uma forma esquemática, a Figura 2 apresenta os procedimentos a adotar no apuramento do imposto a pagar (ou a recuperar), a partir da matéria coletável (forma de cálculo já apresentada).

Figura 2
Apuramento do imposto a pagar (ou a recuperar), para efeitos de IRC



Fonte: Elaboração própria

No que respeita à Liquidação do Imposto, deve observar-se o disposto no art.º 89º do CIRC, que determina quem é competente para a sua liquidação, dispondo: "A liquidação do IRC é efetuada: a) Pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120º e 122º; b) Pela Direção-Geral dos Impostos, nos restantes casos".

O artigo 120º do CIRC, relativamente à declaração periódica de rendimentos, refere no seu ponto 1, que a declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC, que define as obrigações declarativas dos sujeitos passivos deste imposto, deve ser enviada, anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil. Já o ponto 2, relativamente aos sujeitos passivos que, nos termos do nº 2 e nº 3, do artigo 8.º do CIRC, adotem um período de tributação diferente do ano civil, a declaração deve ser enviada até ao último dia do 5.º mês seguinte à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, prazo que é igualmente aplicável relativamente ao período mencionado na alínea d) do n.º 4 do artigo 8.º do CIRC.

2.2 A Economia Fiscal Espanhola

2.2.1 Breve caracterização do sistema fiscal espanhol

O enquadramento legal do atual Sistema Fiscal Espanhol está suportado na Ley 58/2003, de 17 de dezembro, *Ley General Tributária*, que observa o disposto na Lei básica do ordenamento jurídico espanhol, que é a Constituição Espanhola de 1978.

Na opinião de Ibáñez (2009), a *Ley General Tributária* formula uma série de princípios essenciais e normas generalistas, que devem ser comuns a todas as formas de tributação, já estabelecidas ou a estabelecer, determinando os procedimentos a adotar na sua aplicação, regulando ainda a relação entre a Administração Pública e os Contribuintes.

A Constituição Espanhola estabelece a obrigatoriedade de todos os espanhóis cumprirem os seus deveres tributários, referindo o seu artigo 31.1 que, “todos contribuirão para o sustento dos gastos públicos de acordo com a sua capacidade económica através de um sistema tributário justo, inspirado nos princípios da igualdade e progressividade”.

De modo idêntico ao verificado em Portugal, anualmente o governo procede à elaboração de um orçamento anual (*Presupuestos Generales del Estado* - PGE), que permite à Administração Pública Espanhola (*Hacienda Pública*) gerir as receitas e despesas geradas pela tributação, em função do previsto nesse documento orientador.

Seguindo a tradição das economias fiscais modernas, a Constituição Espanhola no seu artigo 133.º estabelece que o poder de legislar sobre a criação de impostos compete exclusivamente ao Estado, através de Leis, cuja competência está atribuída ao Parlamento Espanhol. No entanto, está igualmente previsto neste documento que, “as Comunidades Autónomas podem estabelecer e exigir tributos, de acordo com a Constituição e as Leis”.

Resulta do referido que o Sistema Fiscal Espanhol está constituído por três grandes grupos de impostos, Estaduais, Autonómicos e Municipais, referindo-se, em seguida, os mais importantes em cada categoria.

Os Imposto Estaduais englobam os impostos sobre o Rendimento, sobre a Despesa e sobre o Património. Os impostos sobre o Rendimento incluem Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas (IRPF), o Imposto sobre o Rendimento de não Residentes (IRNR) e o Impostos sobre as Sociedades (IS). Nos Impostos sobre a Despesa referem-se o imposto sobre

o Valor Acrescentado (IVA) e o Imposto sobre Transmissões Patrimoniais e Atos jurídicos Documentados (ITPAJD). Nos Impostos sobre o Património, que incidem exclusivamente sobre pessoas físicas, o Imposto sobre o Património (IP) e o Imposto sobre Sucessões e Doações (ISD).

Relativamente aos impostos Autonómicos refere-se o Imposto sobre o Jogo (IJ), o Imposto sobre Propriedades Rusticas (IPR) e o Imposto por Saneamento de Águas (ISA).

No que respeita aos Impostos Municipais destacam-se o Imposto sobre bens Imóveis (IBI), o Imposto sobre Atividades Económicas (IAE), o Imposto sobre Veículos de Tração Mecânica (IVTM) e o Imposto sobre o Incremento do Valor dos Terrenos de Natureza Urbana (IIVTNU).

2.2.2 Evolução histórica do imposto sobre o rendimento em Espanha

De uma breve análise, em termos históricos, à evolução do Sistema Fiscal Espanhol, desde 1845, data da criação do primeiro sistema tributário de caráter estatal e nacional, até à atualidade, destacam-se alguns acontecimentos que pela sua importância, em seguida se mencionam.

Segundo Niño (1972), o sistema fiscal espanhol, como sistema tributário único com base em imposição real, teve a sua origem com a reforma, conhecida por "*Mon-Santillán*", em 1845, através da qual foram criados impostos diretos (contribuição sobre imóveis, culturas e gado) e impostos indiretos (selo, consumo de produtos básicos e fronteiras), não sendo, no entanto, ainda considerado os rendimentos resultantes do capital e do trabalho.

Em 1900, conforme refere Villalonga (1967), é introduzido um novo imposto denominado "*Utilidades de la Riqueza Mobiliaria*", estruturado em três grandes áreas: imposto sobre rendimentos de trabalho; imposto sobre rendimentos de capital mobiliário; e, imposto sobre os rendimentos líquidos das sociedades. A grande novidade introduzida por esta reforma foi a tributação dos rendimentos pessoais resultantes do trabalho.

Entre 1900 e o final da década de 60, foram realizadas várias reformas, destacando-se, na opinião de Albiñana (1976), a atribuída a Navarro Rubio, que em 1964 reformou o sistema fiscal então existente, tendo-se redigido e publicado novas leis para cada imposto já existente e criados novos impostos sobre o consumo.

Em 1977 iniciou-se uma reforma geral de todo o sistema tributário existente, que segundo Navarro (2010), teve como principais objetivos, aumentar as receitas fiscais, repartir de forma mais equitativa os impostos e diminuir a fraude e evasão fiscal. Esta reforma assume especial importância, em termos de tributação do rendimento, pois esteve na origem da entrada em vigor do imposto sobre o rendimento das pessoas físicas (IRPF) e imposto sobre o rendimento das sociedades (IS), em 1979. Esta mesma autora destaca ainda o facto de, em 1998, se ter procedido a nova reforma do IRPF e do IS, passando a tributação de não residentes a ser efetuada de modo autónomo, através da criação do Imposto sobre o rendimento de não residentes (IRNR), com normativo próprio, totalmente independente quer relativamente ao IRPF, quer ao IS, situação que ainda se mantém.

Em 2008 foi publicado o Real Decreto 1514/2007, de 16 de novembro, que aprova o novo *Plan General de Contabilidad (PGC)*, à semelhança do ocorrido em Portugal em 2009, com a aprovação do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), tendo por objetivo dar cumprimento ao previsto no Regulamento (CE) nº 1606/2002, que regula as matéria relativas ao relato financeiro das empresas, o que originou adaptações no imposto sobre sociedades (IS), como aconteceu em Portugal, em 2009, com o IRC.

2.2.3 Breve caracterização do imposto sobre o rendimento em Espanha

O atual sistema de tributação do rendimento, na economia fiscal espanhola, tem como principais impostos:

- Imposto sobre o rendimento das pessoas físicas (IRPF), aprovado pela Ley 35/2006, de 28 de novembro e atualizado pelo Real Decreto 439/2007, de 30 de março.
- Imposto sobre as sociedades (IS), aprovado pelo Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de março e posteriores atualizações, regulamentado pelo Real Decreto 1777/2004, de 30 de junho.
- Imposto sobre o rendimento de não residentes (IRNR), aprovado pelo Decreto Legislativo 5/2004 e posteriores atualizações.

O IRPF, em termos genéricos, tributa os rendimentos das pessoas físicas (pessoas singulares) provenientes de:

- ✓ Rendimentos do trabalho;

- ✓ Rendimentos de capital mobiliário e imobiliário;
- ✓ Rendimentos de atividades económicas (empresariais, profissionais e artísticas);
- ✓ Ganhos e perdas patrimoniais;
- ✓ Imputação de rendas (imoveis e direitos de imagem).

O IS, em termos genéricos, tributa o rendimento das entidades jurídicas (pessoas coletivas) provenientes de:

- ✓ Rendimentos de atividades económicas;
- ✓ Rendimentos decorrentes de elementos patrimoniais não afetos a atividades económicas;
- ✓ Incrementos patrimoniais.

O IRNR, em termos genéricos, tributa os rendimentos obtidos em território espanhol por pessoas físicas (pessoas singulares) e entidades (pessoas coletivas) consideradas não residentes, provenientes de:

- ✓ Atividades ou explorações económicas realizadas através de estabelecimento permanente, situado em território espanhol, ou sem estabelecimento permanente, em determinadas condições;
- ✓ Rendimentos do trabalho quando resultem de um serviço prestado em território espanhol;
- ✓ Os dividendos e outros rendimentos de capital mobiliário atribuídos por pessoas ou entidades residentes em território espanhol;
- ✓ Rendas imputadas a pessoas titulares de imoveis urbanos situados em Espanha e não afetos a atividades económicas;
- ✓ Ganhos patrimoniais.

2.2.4 Enquadramento legal do imposto sobre o rendimento das sociedades em Espanha

Conforme referido a Constituição Espanhola, estabelece no seu art.º 31.1, que todos contribuirão para o sustento da despesa pública, de acordo com a sua capacidade económica.

O Real Decreto Legislativo nº 4/2004, de 5 de Março, que aprova a Lei do Imposto sobre as Sociedades (LIS), dispõe que uma das manifestações mais diretas e expressivas da

capacidade económica de uma pessoa (singular ou coletiva) é o rendimento que gera durante um determinado período de tempo. Pelo que, no caso de se tratar de uma pessoa coletiva com capacidade jurídica (sociedade, associação, fundação, etc.) deve cumprir a sua obrigação constitucional de contribuição, dando assim cumprimento ao legalmente estipulado, nomeadamente em sede deste imposto.

O art.º 1º da LIS define que o Imposto sobre as Sociedades é um imposto com carácter direto, porque tributa o rendimento como uma manifestação direta da capacidade económica do sujeito passivo e de natureza pessoal, porque tem em consideração determinadas circunstâncias particulares de cada contribuinte, ao estabelecer a quantia da prestação tributária a que este está obrigado.

Estabelece ainda o art.º 1º da LIS, que, como regra geral, o imposto incide sobre a base tributável, conforme definido no n.º 3 do art.º 10º da LIS, em função do resultado líquido obtido, no espaço de tempo a que corresponde o período de tributação, corrigido com os ajustes extra contabilísticos determinados pela Lei do Imposto das Sociedades. No entanto, no corpo desta Lei (art.º 5º) estão também previstos, a Determinação Objetiva (art.º 10, nº2 da LIS) de aplicação exclusiva a setores de atividade expressamente indicados na LIS, com recurso à aplicação de índices ou coeficientes técnicos e a Determinação Indireta (art.º 10º, nº 2 da LIS e art.º 50º, 53º e 158º da LGT) como método subsidiário da estimação direta, apenas nos casos em que se verifique a impossibilidade da sua utilização.

A LIS determina, no seu art.º 2º, que este imposto é aplicado em todo o território espanhol, condicionando-se a sujeição a tributação, em função da natureza do sujeito passivo, só sendo tributado, em sede deste imposto, se for verificada a residência em território espanhol, pois caso contrário, ou seja se considerado não residente, a correspondente tributação será efetuada em sede de Imposto sobre o Rendimento de não Residentes (IRNR).

A definição de sujeito passivo, para efeitos de LIS, resulta do previsto no seu art.º 7º, que considera que estão abrangidos por este conceito (residência fiscal), todas as entidades, independentemente da sua forma ou denominação, sempre que tenham personalidade jurídica e residência em território espanhol, o que ocorre, sempre que se verifica um dos seguintes requisitos: tenha sido constituída conforme as leis espanholas; tenha o seu domicílio fiscal em Espanha; ou, tenha a sua sede ou direção efetiva em território espanhol.

O período de tributação, para efeitos da LIS, está estabelecido no seu art.º 26º, sendo que, como regra geral, coincide com o exercício económico da entidade, que normalmente coincide com o ano natural, nunca podendo ser superior a doze meses.

No nº 2, do citado art.º 26º da LIS, são referidas, as circunstâncias especiais, que poderão justificar, com carácter extraordinário, a existência de um período de tributação inferior a um ano.

2.2.5 Procedimentos a adotar no apuramento e liquidação do imposto sobre o rendimento das Sociedades em Espanha

Referem-se, em seguida, de forma resumida e em termos genéricos, à semelhança da abordagem adotada, para o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Portugal, os procedimentos que devem ser tidos em conta no apuramento do imposto sobre o rendimento das sociedades em Espanha, de acordo com o estabelecido na *Ley del Impuesto sobre Sociedades* (LIS) e no *Reglamento del Impuesto sobre Sociedades* (RIS).

O conceito e processo de determinação da base do imposto (*base imponible*) é referido no n.º 1 do art.º 10º da LIS, definindo que esta é constituída pela importância resultante do rendimento obtido no período de tributação (*resultado contable*), deduzida pela compensação, se existirem, de matéria coletável negativa de exercícios anteriores.

Refere ainda o nº 3, deste mesmo art.º 10º da LIS, que para o cálculo da matéria coletável (*base imponible*), o resultado contabilístico (*resultado contable*) deve ser corrigido, de acordo com a aplicação dos preceitos estabelecidos na LIS, ou seja, procedendo-se aos ajustes fiscais necessários.

Assim e de acordo com a LIS, a primeira operação a efetuar será adicionar ao resultado contabilístico, o valor relativo ao imposto sobre as sociedades, pago durante o período (art.º 14º da LIS), ou seja, calcular-se o resultado antes de impostos (*resultado de la cuenta de perdidas y ganancias antes de Impuesto sobre Sociedades*).

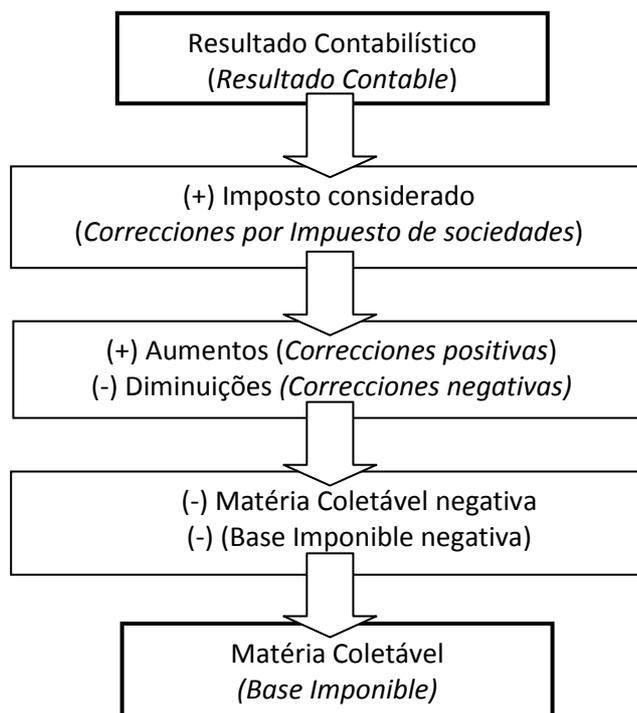
Em seguida, devem ser efetuados os ajustes fiscais, positivos e negativos, que resultam das diferenças de critérios adotados, em termos contabilísticos e fiscais.

Após realizados os ajustamentos extra contabilísticos necessários (art.º 10º, nº3), ao valor encontrado deve ser então abatida, como já referido, a matéria coletável negativa de

exercícios anteriores (art.º 10º, nº1), obtendo, desta forma a matéria coletável (*base imponible*)¹¹.

De uma forma esquemática a Figura 3 apresenta os procedimentos a adotar no apuramento da matéria coletável (*base imponible*)¹².

Figura 3
Apuramento da Matéria Coletável (*Base Imponible*), para efeitos de LIS



Fonte: Elaboração própria

Para se obter a coleta (*Cuota íntegra*), à matéria coletável (*base imponible*) deve ser aplicada uma taxa, em função do regime de taxa aplicável, que para o exercício de 2010 eram as constantes do Quadro 8:

¹¹ Além do agora mencionado, também e conforme referido, relativamente ao apuramento do imposto em Portugal, para situações específicas, é necessário considerar a eventual aplicação de legislação complementar, nomeadamente em sede de benefícios fiscais e regimes especiais de tributação.

¹² A possibilidade de existência de Matéria coletável negativa (*Base Imponible negativa*), refere-se a exercícios anteriores.

Quadro 8
Taxas (tipo de gravamen), para efeitos de IS

TAXA	TIPO DE SUJEITO PASSIVO	LEGISLAÇÃO
	REGIME GERAL	
25,0%	Sujeito passivo com MC até 120.202,41	Art.º 28ª
30,0%	Sujeito passivo com MC superior a 120.202,41	da LIS
	REGIME REDUÇÃO DE TAXA	
20,0%	Entidades com criação líquida de emprego	Art.º 28ª da LIS
25,0%	Parte da MC superior a 120.202,41	LIS XII
25,0%	Cooperativas de crédito e caixas rurais	Art.º 28.2 da LIS
20,0%	Restantes cooperativas	Art.º 28.3 da LIS
4,0%	Zona Especial das Canárias	Art.º 28.8 da LIS

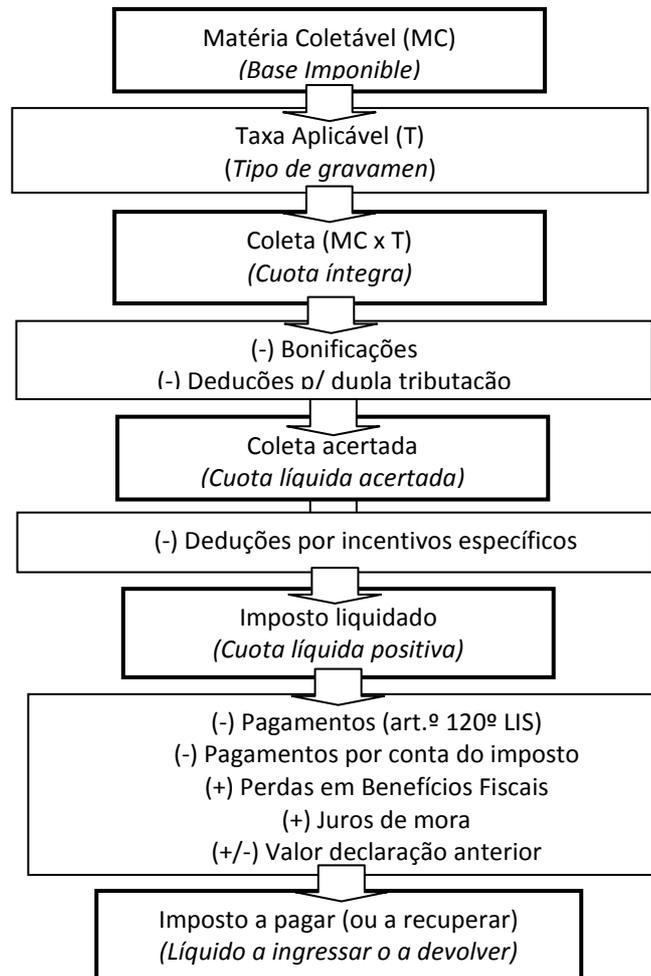
Fonte: Adaptado do artigo 28º da LIS

Calculada a coleta (*cuota íntegra*) e após, se aplicável, terem sido deduzidas eventuais bonificações, nomeadamente as previstas nos art.º 33º e 34º da LIS, e eventuais deduções por dupla tributação, nomeadamente as previstas nos art.º 30º, 31º e 32º LIS, obtém-se a coleta acertada (*Cuota líquida ajustada*), da qual, depois de deduzidos os incentivos específicos previstos para atividades constantes de legislação especial, resulta o imposto liquidado (*Cuota líquida positiva*).

Ao valor assim apurado, deve ainda ser abatido, se existirem, retenções e pagamentos por conta de imposto, em empresas participadas e imputados por agrupamentos de empresas e uniões temporais de empresas (art.º 120º da LIS), obtendo-se, desta forma, o imposto a pagar ou a recuperar (*Cuota del ejercicio a ingresar o a devolver*).

Se ao imposto a pagar (ou a receber) abatermos os pagamentos por conta efetuados (*pagos fraccionados*), previstos no art.º 127ª da LIS, chegamos ao valor do imposto diferencial (*Cuota diferencial*), que acrescida de eventuais, perdas em benefícios fiscais de exercícios anteriores e/ou juros de mora, e após regularizado valor a pagar (ou a recuperar) resultante da declaração originária (apenas nos casos de declaração de substituição, para um período de tributação com declaração já entregue), é finalmente obtido o valor líquido a pagar ou a recuperar (*líquido a ingresar o a devolver*). A Figura 4 apresenta, de forma esquemática, os procedimentos a adotar.

Figura 4
Apuramento do imposto a pagar (ou a receber), para efeitos de LIS



FONTE: Elaboração própria

Relativamente à forma de liquidação do imposto, a LIS estabelece no n.º 1 do art.º 136º, que os sujeitos passivos deste imposto estão obrigados a apresentar uma declaração anual de rendimentos, a qual deverá ser apresentada, no prazo de 25 dias (corridos) seguintes aos seis meses posteriores ao término do período de tributação, o que, como regra geral, quando se trate de sujeitos passivos cujo exercício económico coincide com o ano civil, determina que o prazo de apresentação, se efetue nos primeiros vinte e cinco dias, do mês de julho.

Conjuntamente com a entrega desta declaração devem os sujeitos passivos proceder à liquidação do valor apurado (autoliquidação), conforme previsto no art.º 137ª da LIS, sendo o valor entregue considerado como uma liquidação provisória, assistindo à Administração Fiscal,

face ao disposto no art.º 138ª da LIS, a possibilidade de posteriormente comprovar e investigar os valores declarados, se assim for determinado.

2.3 Análise Comparativa das Principais Características das Economias Fiscais Ibéricas

Neste ponto do trabalho procede-se a uma breve análise comparativa, para cada um dos temas abordados nos diferentes subpontos, referentes à economia fiscal portuguesa (ponto 2.1), e à economia fiscal espanhola (ponto 2.2).

2.3.1 Análise comparativa das principais características dos sistemas fiscais Ibéricos

Tendo em consideração o referido relativamente às principais características dos sistemas fiscais, atualmente em vigor, que constituem as economias fiscais portuguesa (ponto 2.1.1) e a economia fiscal espanhola (ponto 2.2.1), O Quadro 9 apresenta os impostos e respetiva classificação, atualmente em vigor, que constituem os sistemas fiscais português e espanhol:

Quadro 9

Principais Impostos em vigor em Portugal e Espanha

SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS	SISTEMA FISCAL ESPANHOL
<p>1. IMPOSTOS ESTADUAIS</p> <p>a) Impostos sobre o rendimento:</p> <ul style="list-style-type: none">• Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)• Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) <p>b) Impostos sobre a despesa:</p> <ul style="list-style-type: none">• Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)• Imposto especial sobre o álcool e bebidas alcoólicas (IABA)• Imposto sobre produtos petrolíferos (ISP)• Imposto sobre o Tabaco (IT)• Imposto sobre veículos (ISV) <p>c) Outros impostos:</p> <ul style="list-style-type: none">• Imposto do Selo (IS)• Imposto do Jogo (IJ)• Imposto único de circulação (IUC) <p>2. IMPOSTOS LOCAIS</p> <ul style="list-style-type: none">• Imposto municipal sobre imóveis (IMI)• Imposto sobre transmissões de imóveis (IMT)	<p>1. IMPOSTOS ESTADUAIS</p> <p>a) Impostos sobre o rendimento:</p> <ul style="list-style-type: none">• Imposto sobre o rendimento das pessoas físicas (IRPF)• Imposto sobre as Sociedades (IS)• Imposto sobre o rendimento de não residentes (IRNR) <p>b) Impostos sobre a despesa:</p> <ul style="list-style-type: none">• Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)• Imposto sobre transmissões patrimoniais e atos jurídicos documentados (ITPAJD) <p>c) Impostos sobre o património:</p> <ul style="list-style-type: none">• Imposto sobre o património (IP)• Imposto sobre sucessões e doações (ISD) <p>2. IMPOSTOS AUTONÓMICOS</p> <ul style="list-style-type: none">• Imposto sobre o jogo (IJ)• Imposto sobre propriedades rústicas (IPR)• Imposto sobre o saneamento da água (ISA) <p>3. IMPOSTOS LOCAIS</p> <ul style="list-style-type: none">• Imposto sobre bens imóveis (IBI)• Imposto sobre atividades económicas (IAE)• Imposto sobre veículos de tração mecânica (IVTM)• Imposto sobre o incremento de valor de terrenos de natureza urbana (IIVTNU)

Fonte: Adaptado de NERPOR (2007)

Nas sociedades atuais, na sua esmagadora maioria democracias representativas, em que as matérias fiscais são reguladas pelo Direito Tributário, cuja fonte primária é a Lei, são as leis constitucionais que definem quem tem competência para legislar em matérias de tributação.

Também se verifica, neste tipo de sociedades, a existência de sistemas fiscais que, em termos genéricos, tem em comum o facto de terem por base três tipos de impostos: impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património.

Quer o sistema fiscal português, quer o espanhol apresentam estas características, baseando-se nas respetivas Constituições e assentando no tipo de impostos agora referidos.

A única diferença significativa entre estes dois sistemas fiscais, em função de uma diferente organização político-económica adotada em Espanha, coloca-se na possibilidade de, nesta economia fiscal, as várias Comunidades Autónomas existentes terem a possibilidade de proceder à cobrança de tributos, nos termos previstos na lei, e aceder diretamente a uma parte percentual de impostos nacionais, como é o caso, a título de exemplo, do Imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

2.3.2 Análise comparativa da evolução histórica do imposto sobre o rendimento nas economias fiscais ibéricas

Tomando em consideração o referido relativamente à evolução histórica do imposto sobre o rendimento nas economias fiscais portuguesa (ponto 2.1.2) e a economia fiscal espanhola (ponto 2.2.2), O Quadro 10 apresenta os acontecimentos considerados mais relevantes, em termos de reforma dos respetivos sistemas de tributação.

Quadro 10

Evolução histórica do imposto sobre o rendimento em Portugal e Espanha

PORTUGAL	ESPAÑA
<ul style="list-style-type: none"> -Em 1641, deu-se início à tributação do rendimento com caráter regular (décima militar); -Em 1922, foi criado um imposto com características de incidência pessoal; -Em 1965, foi alterado do modo de tributação do rendimento, com a criação de uma estrutura dualista (impostos cedulares ou de produto); -Em 1988, procedeu-se à reforma total da forma de tributação do rendimento, com a criação do IRS e do IRC (ainda hoje vigentes). 	<ul style="list-style-type: none"> -Em 1845, foi criado o primeiro sistema tributário, com caráter nacional e estatal; -Em 1900, deu-se início à tributação dos rendimentos pessoais, nomeadamente os provenientes do trabalho; -Em 1964, procede-se a uma reformulação do sistema fiscal, então em vigor, com a publicação de novas leis para todos os impostos existentes; -Em 1977, procedeu-se à reforma total da forma de tributação do rendimento, com a criação do IRPF e do IS (ainda hoje vigentes); -Em 1998, foi criado o IRNR, passando os rendimentos dos não residentes a ser tributados de forma autónoma.

Fonte: Adaptado de Preambulo do CIRS (1988) e Navarro (2010)

2.3.3 Análise comparativa do imposto sobre o rendimento em Portugal e Espanha

Em função do referido relativamente à forma como são tributados os rendimentos tanto na economia fiscal portuguesa (ponto 2.1.3) e na economia fiscal espanhola (ponto 2.2.3), constata-se que, em termos genéricos, quer o rendimento das pessoas singulares (físicas), quer o rendimento das pessoas coletivas (sociedades), têm um enquadramento legal muito idêntico, considerando as bases gerais dos impostos a considerar.

A diferença significativa, entre estes dois sistemas fiscais, reside no facto de em Espanha os considerados não residentes serem tributados autonomamente, pelos rendimentos obtidos em território espanhol, em sede de imposto sobre o Rendimento de não Residentes (IRNR), quer se trate de pessoas físicas (pessoas singulares) ou entidades (pessoas coletivas).

Em Portugal, este tipo de tributação está prevista em sede de IRS, para o caso de rendimentos imputados a pessoas singulares e, em sede de IRC, se esses rendimentos respeitam a pessoas coletivas.

2.3.4 Análise comparativa do enquadramento legal do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Portugal e das sociedades em Espanha

Na sequência do mencionado quanto ao enquadramento legal do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) em Portugal (ponto 2.1.4) e ao imposto sobre as sociedades (IS) em Espanha (ponto 2.2.4), resulta a não existência de abordagens significativamente diferentes, nos considerandos adotados nas respetivas legislações, conforme em seguida se refere, relativamente aos elementos essenciais do imposto, salvo na já referida questão da tributação de não residentes, que em Espanha é realizada, em sede de legislação específica (IRNR) e em Portugal tem de se observar o previsto no art.º 2º do CIRC, conforme consta do Quadro 6, deste trabalho.

No que respeita à incidência deste imposto, como regra geral, a legislação portuguesa refere, que a base tributável é o lucro, que consiste na diferença entre os valores do património líquido, no fim e no início do período de tributação, com as correções previstas no respetivo código (art.º 3º, nº 2, do CIRC), referindo a legislação espanhola que, a base tributável é apurada em função do resultado líquido obtido, corrigido com os ajustes extra

contabilísticos determinados pela Lei das Sociedades (art.º 10º, nº 3, da LIS), o que em termos práticos é coincidente.

Verifica-se também coincidência na definição do período de tributação a considerar, que para Portugal se encontra estabelecido no art.º 8º do CIRC, referindo-se, como regra geral, o ano civil, sendo que para Espanha a LIS estabelece, no seu art.º 26º, ainda como regra geral, o ano natural, consagrando-se, deste modo, em ambas as economias fiscais, o denominado princípio da anualidade do imposto.

Ainda relativamente ao momento em que os sujeitos passivos devem cumprir as suas obrigações declarativas e, eventualmente, a respetiva liquidação do imposto, constata-se, para Portugal e Espanha, situações quase análogas, dispondo o CIRC, no seu art.º 120º, que esta obrigação deve ser realizada, como regra geral, até final do mês de maio (ou no quinto mês após a data do termo do período de tributação) e a LIS, no seu art.º 131º, que deve ser efetivada no prazo de vinte e cinco dias seguintes aos seis meses posteriores ao término do período de tributação (até 25 de julho como regra geral).

2.3.5 Análise comparativa dos procedimentos a adotar no apuramento e liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas em Portugal e sociedades em Espanha

Resulta do constante nos pontos 2.1.5.e 2.2.5 que, nos procedimentos a adotar no apuramento e liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) em Portugal e no Imposto sobre as Sociedades (IS) em Espanha, devem ser observados, para cada uma das economias fiscais referidas, os seguintes trâmites, que em seguida, esquematicamente e de forma resumida se apresentam no Quadro 11.

Quadro 11

Procedimento para o apuramento e liquidação do imposto (IRC / IS)

PORTUGAL – IRC	ESPAÑA – IS
<u>RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO</u>	<u>RESULTADO CONTABLE (contabilístico)</u>
(+)/Variações patrimoniais positivas	(+/-) Ajustes extra contabilísticos
(-) Variações patrimoniais negativas	(-) Compensação de matéria coletável (<i>base imponible</i>) de períodos anteriores
(+) Correções fiscais positivas	<i>BASE IMPONIBLE</i> (Matéria Coletável)
(-) Correções fiscais negativas	(x) Taxa aplicável (<i>tipo de gravamen</i>)
LUCRO TRIBUTÁVEL	<i>CUOTA ÍNTEGRA</i> (Coleta)
(-) Prejuízos fiscais anteriores	(-) Dupla tributação internacional
(-) Benefícios Fiscais	(-) Benefícios fiscais
MATÉRIA COLETÁVEL	<i>CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA</i>
(x) Taxa aplicável	(-) Deduções / incentivos específicos (em determinadas atividades)
COLETA	<i>CUOTA LÍQUIDA POSITIVA</i>
(-) Dupla tributação internacional	(-) Outras deduções previstas na LIS
(-) Benefícios Fiscal (com dedução à coleta)	(-) Retenções previstas na LIS
(-) Pagamento especial por conta	(-) Reembolsos de imposto previstos na LIS
IMPOSTO LIQUIDADO	<i>CUOTA DEL EJERCICIO</i>
(-) Retenções na Fonte	(A INGRESSAR O A DEVOLVER)
(-) Pagamentos por conta	(-) Pagamentos por conta (<i>fraccionados</i>)
IMPOSTO A PAGAR (OU A RECUPERAR)	<i>CUOTA DIFERENCIAL</i>
(+) IRC de anos anteriores	(+) Reembolso de benefícios fiscais, relativos a períodos anteriores
(+) Derrama	(+) Juros de mora
(+) Tributações autónomas	(+/-) Pagamento / Devolução resultante da declaração originária
(+) Juros compensatórios	<u>LÍQUIDO A INGRESSAR O A DEVOLVER</u>
(+) Juros de Mora	
<u>TOTAL A PAGAR (OU A RECUPERAR)</u>	

Fonte: Elaboração própria

De uma breve análise aos procedimentos a observar no apuramento do imposto a pagar por uma pessoa coletiva (sociedade), tributada em sede de IRC ou de IS, verifica-se que, apesar de em ambas as situações o ponto de partida ser o mesmo, o resultado evidenciado pela contabilidade (Lucro), resultam algumas diferenças, como sejam as resultantes da aplicação de taxas distintas e, do facto de, as correções fiscais necessárias, para se passar do “resultado contabilístico” para o “resultado fiscal”, não serem idênticas, nas duas economias fiscais em estudo.

Se o valor das taxas nominais de imposto não oferecem dúvida (ver Quadros 7 e 8), já as taxas efetivas, considerando o valor do imposto a pagar em função do resultado contabilístico

(inicial), corrigido pelos ajustes fiscais legalmente estabelecidos, merecem uma atenção e análise mais cuidada, pois há determinadas condicionantes, como por exemplo a existência de “tributações autónomas” na legislação portuguesa (IRC), o que não acontece na espanhola (IS), que podem conduzir a “distorções fiscais” com relevância, para além de diferenças significativas em algumas das correções necessárias, para efeitos fiscais, como se demonstra no Quadro 12.

Esta questão voltará a ser abordada, com mais detalhe e profundidade no capítulo 4, deste trabalho, com aplicação da legislação agora referida, vigente em Portugal e Espanha, em situações concretas, pretendendo-se proceder a uma análise comparativa, dos seus reais efeitos, quer na economia fiscal portuguesa, quer na espanhola, com recurso a uma opção metodológica, a qual vai ser devidamente fundamentada no capítulo seguinte.

Quadro 12

Principais correções (ajustes), para efeitos fiscais, ao resultado contabilístico

CONCEITO	PORTUGAL – IRC	ESPANHA - IS
Gastos não documentados	Tributação autónoma 50%	Não há tributações autónomas
Dívidas cobrança duvidosa	Dedução por escalões temporais (25% cada 6 meses)	Dedução completa desde os 6 meses de mora
Perdas de valor de títulos	Não dedutível	Possibilidade dedução (avaliação objetiva)
Goodwill	Não dedutível	Pode ser deduzido
Depreciação ativos fixos tangíveis	Não há depreciação acelerada ou livre	Pode haver depreciação acelerada e/ou livre
Depreciação de ligeiros	Dedução limitada a 10.000 € anuais e com tributação autónoma	Sem limites e sem tributação autónoma
Bens em locação financeira	Dedução só pela depreciação e juros	Dedução do valor da amortização financeira (max. dobro)
Ajudas de custo/ utilização de veículo próprio	Tributações autónomas	Não há tributações autónomas
Aluguer viaturas sem condutor	Dedução limitada a 10.000 € anuais e com tributação autónoma	Sem limites e sem tributação autónoma
Outros encargos com ligeiros	Tributações autónomas	Não há tributações autónomas
Mais/menos valias	Diferença na forma de cálculo	Diferença na forma de cálculo
Benefício por reinvestimento	Abate à matéria coletável	Abate à coleta
Compensação de matéria coletável negativa	de 4 a 6 anos	15 anos.
Pagamento Especial por Conta	Sim	Não
Derrama	Sim	Não
Tributações Autónomas	Sim	Não

Fonte: Elaboração própria

CAPÍTULO 3: OPÇÕES METODOLÓGICAS

3.1 Introdução

A construção do conhecimento científico resulta de um trabalho teórico, metódico e sistemático, conforme refere Ferrarotti (1985), sendo, na opinião de Popper (1998), uma forma diferente de conhecer e compreender a realidade e como tal distinguindo-se do denominado conhecimento vulgar.

Segundo Nunes (1991), a ciência e o conhecimento científico, exigem uma rutura com o conhecimento resultante do senso comum, sendo exatamente essa rutura que permite à ciência dar resposta às interrogações que o Homem continuamente coloca.

A definição do método a utilizar, na elaboração de trabalhos científicos, nomeadamente na área das ciências sociais, na opinião de Gonzalez (2008), tornou-se uma das questões mais difíceis de solucionar.

“A decisão sobre a metodologia a utilizar está diretamente relacionada com o assunto a investigar e, por conseguinte, com a necessidade de adaptar o método (ou métodos) de trabalho, como em qualquer ciência ao objeto do estudo” (Guimarães, 2007:11).

A metodologia usada para este estudo será a análise comparativa, ou metodologia comparativa, uma vez que são comparados os normativos vigentes, em Portugal e Espanha, relativamente à tributação do rendimento das pessoas coletivas, sendo posteriormente efetuada uma análise descritiva dos referidos normativos e considerado outro tipo de dados, que de alguma forma podem influenciar este estudo, pois como referem Fritz & Lamme (2003), a utilização de dados secundários mostra-se adequada a este tipo de investigação.

Resulta do citado que, a metodologia comparativa, ou análise comparativa, revela-se a de utilização mais adequada, a qual conforme defende Raventós (1983), tem desempenhado um papel importante no processo de construção do conhecimento e, por isso, muito utilizada nas diversas ciências, nomeadamente nas ciências sociais.

O objetivo deste trabalho é o estudo das principais diferenças que resultam da aplicação, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), em Portugal, e da Lei do Imposto sobre as Sociedades (LIS), em Espanha, aos rendimentos auferidos por estas

entidades, ou seja, consiste na comparação dos efeitos emergentes da adoção dos procedimentos legalmente estabelecidos relativos ao apuramento e liquidação deste imposto, cuja relevância decorre não só da proximidade geográfica, entre estes dois países, mas também da importância crescente dos fluxos económicos e financeiros que atualmente se estabelecem entre as economias fiscais Ibéricas.

3.2 O Método Comparativo

Da consulta à Grande Enciclopédia Portuguesa e Brasileira (1994) resulta, que o termo «comparação» significa examinar as relações, semelhanças e diferenças, que existem entre coisas ou pessoas.

Sartori (1994) afirma que o ato de comparar tem como principal propósito expor as diferenças recíprocas e Raventós (1983) refere que, a análise comparativa tem sido um instrumento metodológico empregue desde sempre na investigação científica.

A comparação é desde a antiguidade um dos mais utilizados recursos de investigação, segundo Brandão (2012), pensadores clássicos, como Aristóteles e Heródoto, entre outros, terão recorrido a este método para melhor compreender o funcionamento da Sociedade e da Natureza.

O método comparativo começou a ser aceite como método científico, devido, em grande parte, ao trabalho de John Stuart Mill, que na obra «Sistema de lógica dedutiva e indutiva», inicialmente publicada em 1843, faz referência às regras fundamentais que, em sua opinião, devem suportar o raciocínio lógico e científico. Defendendo que, na pesquisa experimental devem ser privilegiados dois métodos: “ um consiste em comparar os diferentes casos em que o fenómeno ocorre; o outro, em comparar casos em que o fenómeno não ocorre. Estes dois métodos podem ser denominados por método da concordância e método da diferença” (Mill, 1984:196).

Grosser (1973) afirma que o método comparativo tem por finalidade tornar compreensíveis coisas desconhecidas a partir de coisas conhecidas, através da analogia, determinando similaridades ou contrastes.

Nas sociedades contemporâneas a procura por semelhanças e diferenças entre os elementos de estudo, que os caracterizam, é comum em todos os campos do conhecimento (Brandão, 2012).

Vários especialistas (e.g. Andrade, 1999; Cervo, Bervian e Silva, 2007) na análise dos fundamentos da metodologia científica, constataam a utilização do método comparativo em todos os campos do conhecimento humano, sendo que Marconi e Lakatos (2004) defendem a necessidade de considerar a comparação, como um método de procedimento, distinguindo-o, de uma forma clara, dos métodos de abordagem. Ou seja, argumenta que o ato de comparar é uma etapa da investigação, um dos caminhos possíveis para se atingir a compreensão daquilo que se quer explicar.

Do ponto de vista conceptual são dois, os aspetos principais que sustentam a análise comparativa, como procedimento metodológico, a semelhança e a diferença, pois “a comparação é a técnica científica aplicável sempre que houver dois ou mais termos com as mesmas prioridades gerais ou características particulares” (Cervo *et. al.*, 2007:32).

O método comparativo teve um papel de relevo na origem e desenvolvimento da Sociologia, defendendo Comte (1978), que as leis gerais e invariáveis, no tempo e no espaço, podem ser percebidas através da comparação. Durkheim (1978) advoga que, a comparação é o método sociológico determinante pois, só mediante a sua utilização podemos demonstrar que a cada efeito corresponde uma causa.

Nas Ciências Económicas é cada vez mais recorrente, a utilização de análises comparativas, realçando Weber (1996) a importância da comparação entre determinados fatos históricos, quer em termos do seu contexto temporal e espacial, quer em função das suas diversidades e singularidades.

Também em áreas como a Ciência Política, (e.g. Almond, 1966; Penning, 2005), ou o Direito, (e.g. Almeida, 1998; Vicente, 2008), podem ser encontrados inúmeros estudos, onde a utilização da metodologia comparativa assume especial destaque.

Todos estes exemplos demonstram que o método comparativo tem uma forte tradição e ampla aceitação no âmbito das Ciências Sociais, defendendo Øyden (1990), que a genuína essência da pesquisa é a comparação.

Em síntese, para a realização desta análise, relativa ao imposto sobre o rendimento das sociedades, em Portugal e Espanha, utilizou-se a metodologia comparativa, pois segundo Oliveira (2005), o seu emprego é fundamental para a elaboração de estudos comparativos entre sistemas fiscais, opinião que merece o acordo de Giraud (2009) ao referir a utilidade crescente deste método, no atual contexto de mundialização económica e de globalização das sociedades.

3.3 Desenho de Investigação

Uma utilização adequada do método comparativo determina que sejam observados e respeitados determinados requisitos, referindo Fox (1981), a necessidade de verificação de seis condições base: a existência de, pelo menos, duas entidades a comparar; um método idêntico na recolha dos dados das entidades a comparar; estabelecimento do grau de comparação pretendido; descrição de diferentes situações e variáveis que podem interferir na comparação; percepção do carácter provisório e limitado das conclusões a formular; e, conceber a pesquisa efetuada como fonte de formulação de hipóteses futuras, para outros estudos.

Raventós (1983) numa outra forma de abordagem limita a quatro, as condições que reputa de essenciais para o sucesso de um estudo, com recurso à utilização da metodologia comparativa: que o investigador defina claramente o que pretende comparar; onde e quando comparar; como tenciona comparar; e, como objetiva comparar.

Resulta do mencionado que, a utilização do método comparativo em trabalhos científicos pressupõe a adoção de procedimentos metodologicamente coerentes e conciliáveis entre si, o que implica a observância no processo decisório de:

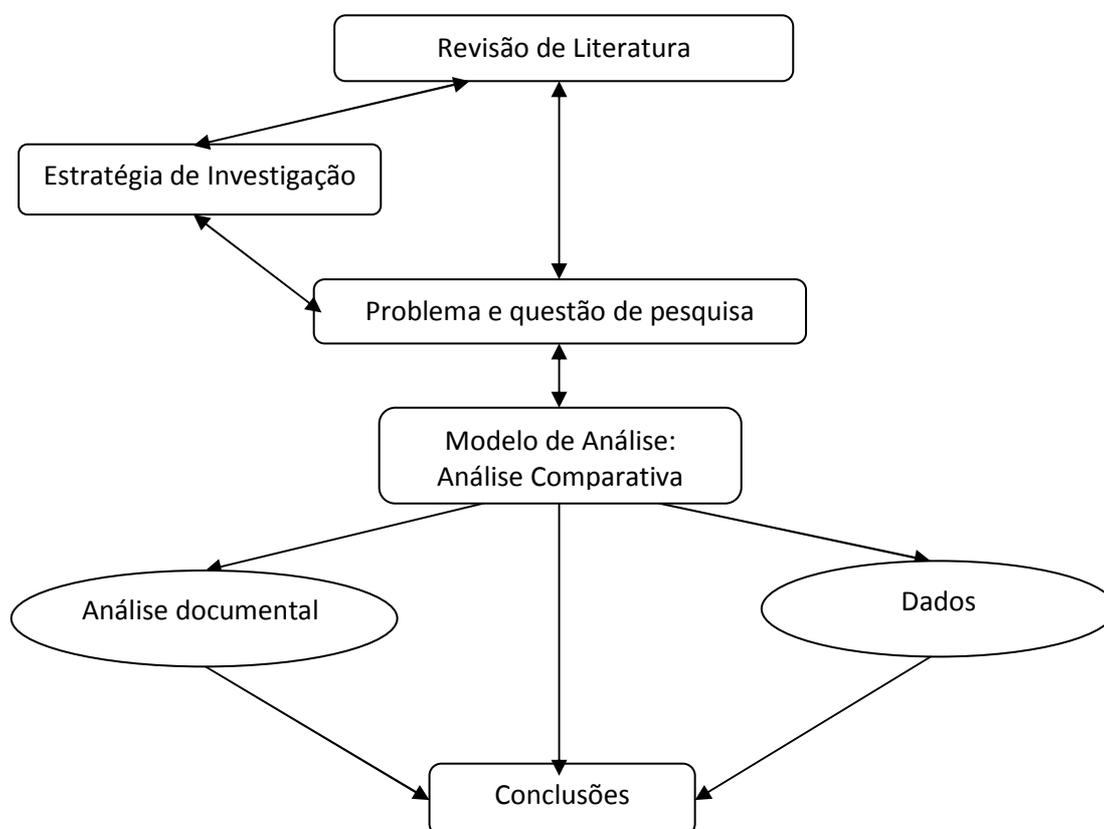
- Definição do âmbito da comparação, ou seja, realização de comparações a nível macro (e. g. comparações entre sistemas fiscais) ou comparações parcelares (e. g. comparação específica de um determinado imposto), conforme defendem Dogan e Pelassy (1984);

- Definição do contexto da comparação, ou seja, se as variáveis a analisar são homogêneas ou heterogêneas (Ragin, 1987);
- Definição temporal, ou seja, se a comparação é efetuada simultaneamente ou em tempo distinto (Ragin & Zaret, 1983);
- Definição do espaço, ou seja, se a comparação tem um carácter nacional, internacional ou mundial (Øyen, 1990).

A elaboração do desenho de investigação, que se apresenta na Figura 5, foi realizada tendo presente as considerações tecidas pelos autores citados, relativamente a esta matéria. Foi ainda tido em conta o referido por Yin (2003) que, ao destacar a importância do desenho de investigação, defende o papel determinante que a sua conveniente elaboração representa para o sucesso de um trabalho de investigação pois, permite ao investigador não só sistematizar, com recurso a um processo esquemático, mas também proporciona, em simultâneo, uma maior possibilidade de entendimento de todos os procedimentos necessários ao trabalho a desenvolver, permitindo ainda a escolha dos que se demonstrem mais adequados.

Também Sekaran e Bougir (2009) defendem que o rigor apresentado por um trabalho de investigação está diretamente relacionado e em dependência com a qualidade do desenho de investigação, o qual deverá considerar os aspetos essenciais, sendo evidenciados, entre outros: os objetivos do estudo; a natureza da pesquisa; e a relação do investigador com o objeto de estudo.

Figura 5
Etapas de Investigação



Fonte: Adaptado de Viola (2011:50)

Conforme resulta da Figura 5, procedeu-se inicialmente à recolha documental necessária ao seu enquadramento, nomeadamente em termos de legislação aplicável em vigor nestas duas economias fiscais (revisão de literatura), dado que a questão de partida consistia em verificar se, uma mesma pessoa coletiva, pelo facto de estar sujeita a imposto sobre o rendimento, em Portugal, ou ao imposto sobre as sociedades, em Espanha, pagaria, em situação análoga, o mesmo montante de imposto.

A estratégia de investigação escolhida foi do tipo intensiva, pois permite um estudo específico e em profundidade, demonstrando-se adequada ao problema e à questão da pesquisa, que consistia em comparar o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas nas duas economias fiscais ibéricas.

O modelo de análise, como referido e pelas razões apresentadas, foi a análise comparativa (metodologia comparativa).

Segue-se uma análise de conteúdo dos dados recolhidos (legislação fiscal vigente em Portugal e Espanha, relativa a este imposto e outros considerados relevantes), de carácter qualitativa, com recurso à descrição, interpretação e aplicação dos normativos em vigor.

Após a análise referida no parágrafo anterior e identificadas as diferenças mais significativas, procedeu-se à sua interpretação, elaborando e apresentando as principais conclusões.

No capítulo seguinte deste trabalho será efetuado um estudo comparativo, com recurso aos métodos e técnicas de investigação agora mencionados, no sentido de determinar o imposto a que está sujeita uma mesma entidade, decorrente da sua localização geográfica, tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas em Portugal, ou em sede de Imposto sobre as Sociedades se localizada em Espanha.

CAPÍTULO 4: DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS EM PORTUGAL E DO IMPOSTO SOBRE AS SOCIEDADES EM ESPANHA: ESTUDO COMPARATIVO

Neste capítulo, com recurso a uma aplicação prática, da legislação constante do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (normativo português) e da Lei do Imposto sobre as Sociedades e respetivo Regulamento (normativo espanhol), proceder-se-á ao apuramento do montante do imposto, nos dois contextos referidos, tendo por base o resultado líquido do período considerado (exercício económico de 2010)¹³, determinado na correspondente Demonstração de Resultados da Entidade¹⁴, que no ponto seguinte deste trabalho será caracterizada, ainda que de forma sucinta, e sobre a qual recaiu este estudo comparativo, essencialmente por se encontrar, integrada num grupo empresarial internacional¹⁵ e localizada numa zona transfronteiriça¹⁶ (Alentejo) entre os países alvos deste trabalho científico.

Após a elaboração da análise comparativa dos resultados obtidos, decorrentes das correções (ajustes) fiscais legalmente exigidos, em cada uma das economias fiscais consideradas e, após se preceder à consideração de outras variáveis e respetivos cenários que se venham a considerar adequados e relevantes, será efetuada uma discussão final evidenciando as diferenças identificadas, sendo dado o devido destaque às mais significativas.

¹³ Foi entendido que o exercício económico de 2010 seria o mais adequado pois, quer na legislação portuguesa, quer na espanhola, o prazo estabelecido para o cumprimento das obrigações declarativas e eventual autoliquidação do imposto relativo a este período de tributação, decorria em 2011, que coincidia com o ano inicialmente previsto para a entrega deste trabalho, daqui decorrendo a aplicação da legislação então em vigor. Acresce ao referido o facto da legislação fiscal sofrer anualmente significativas alterações, pelo que havia que fixar o período a considerar, antes do início da sua realização.

¹⁴ Por razões que se prendem com o que são os procedimentos habitualmente adotados em situações análogas, a nível do grupo empresarial onde esta entidade se insere, apesar de terem sido disponibilizados, a maioria dos elementos solicitados, considerados essenciais para a elaboração desta análise, não foi possível obter autorização para divulgar a sua identificação.

¹⁵ O facto da entidade considerada neste estudo pertencer a um grupo económico internacional, que detém unidades de produção em diferentes países, estando presente quer em Portugal, quer em Espanha, influenciou de forma decisiva a opção tomada.

¹⁶ Considerada a importância crescente das zonas transfronteiriças, decorrente da dinâmica do quadro europeu, marcado pela proximidade e cooperação entre os Estados-membros vizinhos e também pela forma como eventuais decisões de deslocalização, que se encontram extremamente facilitadas, podem ser influenciadas por questões de ordem fiscal.

4.1 Breve Caracterização da Entidade em Análise

A empresa objeto deste estudo comparativo está integrada num Grupo Económico Multinacional, fundado há mais de 100 anos, o qual é uma referência industrial a nível internacional, operando no sector da transformação de borracha.

A Unidade de Produção a ser considerada, está instalada na região Alentejo, foi criada no final dos anos 90, dedica-se à produção e comercialização de peças/moldes em borracha, tendo como principal cliente a indústria automóvel. Está implantada numa área de, cerca de, 20.000m², dispondo atualmente de uma área industrial coberta de, cerca de, 7.500m².

O facto das instalações e equipamentos fabris terem sido projetados com tecnologia de ponta (*state-of-the-art*), permite à empresa utilizar os processos de fabrico mais evoluídos do sector (*high tech*), o que aliado a um grande esforço desenvolvido, com o objetivo de obter uma adequada formação profissional, que conduza a uma otimização, em termos de produtividade, dos recursos humanos disponíveis (atualmente cerca de 250 colaboradores), permitiram obter no período em análise um volume de negócios, que superou os 17.000.000 de euros, que representa um crescimento, um pouco superior a 3%, relativamente ao ano anterior.

Em termos mundiais, a indústria de componentes automóveis, que integra a fabricação de componentes de borracha, para a indústria automóvel, segundo a *Global Auto Components – Industry Profiles*, dados de 2010, registou um decréscimo de 2,8%, após ter vindo a crescer de 2005 a 2009, com uma taxa de crescimento média anual de 1,7%.

No ano de 2010, segundo dados fornecidos pela Associação de Fabricantes da Indústria Automóvel (AFIA), o mercado português dos componentes automóveis (borracha e outros) registou um acréscimo de 20%, fortemente influenciado pelo crescimento registado na empresa Autoeuropa, tendo este sector um peso significativo no Produto Interno Bruto (PIB) nacional, representando 3,6% do seu total, integrando perto de 180 empresas (a maioria de pequena e média dimensão) e era responsável por aproximadamente 39.000 postos de trabalho.

Uma referência para o *Sector de Automoción en España*, que inclui as vendas de automóveis, que representa, segundo dados da *Asociación Española de Fabricantes de Automóviles e Camiones* (ANFAC), no total nacional: 6,2 % do PIB; 18,3% das exportações; e, empregando 8,7% do total da população ativa.

4.2 Elementos Contabilísticos da Entidade em Análise

O Quadro 13 apresenta a Demonstração dos Resultados por Naturezas elaborada pela Entidade em análise, conforme consta do quadro 03-A, da Declaração Anual relativa à Informação Empresarial Simplificada (IES), em relação ao período de tributação de 2010-01-01 a 2010-12-31, de acordo com o disposto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) que, caso a opção de base tivesse sido uma sociedade sujeita a tributação, pelo disposto na Lei e no Regulamento do Imposto sobre Sociedades (LIS) seria a *Cuenta de Pérdidas y Ganancias*, a inscrever nas páginas 7 e 8 da Declaração de Imposto sobre Sociedades (modelo 200).

QUADRO 13

Demonstração de Resultados por Naturezas – Entidade: Em análise

Entidade: Em análise

Demonstração dos resultados por naturezas do período findo em 31.12.2010

CÓDIGO DE CONTAS	Unidade monetária (1)	
	RENDIMENTOS E GASTOS	Período 2010
+71+72	Vendas e serviços prestados	+ 17.231.525,52
+75	Subsídios à exploração	+
+785-685+792	Ganhos/Perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	+/-
+73	Variação nos inventários da produção	+/- 5.515,42
+74	Trabalhos para a própria entidade	+
-61	Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	- 5.427.930,54
-62	Fornecimentos e serviços externos	- 6.272.275,29
-63	Gastos com pessoal	- 3.739.241,04
-652+7622	Imparidades de inventários (perdas/reversões)	-/+
-651+7621	Imparidades de dívidas a receber (perdas/reversões)	-/+ 150.000,00
-67+763	Provisões (aumentos/reduções)	-/+
-653-657-658+7623+7627+7628	Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)	-/+
+77-66	Aumentos/Reduções de justo valor	+/-
+78(exceto 785)+79(exceto 791)+798	Outros rendimentos e ganhos	+ 40.163,56
-68(exceto 685)-691B-6928-6988	Outros gastos e perdas	- 100.349,98
	Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos	= 1.587.407,65
-64+761	Gastos/reversões de depreciação e de amortização	-/+ 957.238,41
-654-655-656+7624+7625+7626	Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)	-/+
	Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)	= 630.169,24
+7915	Juros e rendimentos similares obtidos	+
-6911-6921+6981	Juros e gastos similares suportados	- 26.686,62
811	Resultado antes de impostos	= 603.482,62
812	Imposto sobre rendimento do período	-/+ 331.253,40
818	Resultado líquido do período	= 272.229,22
	Resultado das atividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período	
	Resultado líquido do período atribuível a: (2)	
	Detentores de capital da empresa-mãe	+/-
	Interesses minoritários	+/-
		=
	Resultado por ação básico	

(1) - Valores em Euros

(2) - Esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas

Para além dessa peça contabilística agora reproduzida, foi consultada a documentação que compõe a Prestação de Contas (Relato Financeiro) desta entidade, relativa ao ano económico de 2010, nomeadamente o Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados, Mapas de Depreciações e Amortizações, Mapas de Perdas por Imparidade e Balancetes Analíticos de Regularização e Apuramento de Resultados (dezembro de 2010), dos quais foram recolhidas as informações que em seguida se indicam e necessárias ao correto apuramento do imposto, designadamente:

Informação nº 1: Em 2 de Janeiro de 2010, a ENTIDADE em análise celebrou com uma Locadora, o seguinte contrato (locação financeira):

Bens objeto do contrato – 6 Empilhadores Industriais

Prazo de locação – 36 meses

Periodicidade das rendas – Trimestrais (antecipadas)

Valor das rendas – 7.500 €

Valor de Venda – 90.000 €

Opção de Compra – 9.000 €

Vida útil estimada – 4 anos

Valor Residual – 15.000 €

Informação nº 2: A ENTIDADE em análise procedeu, durante o ano de 2009, à aquisição de 3 viaturas ligeiras de passageiros, utilizadas ao serviço da Administração e Direção. O valor de aquisição de uma das viaturas foi de 50.000 €, tendo as restantes duas sido adquiridas por 30.000 € (cada uma). Foi considerado para estes ativos um período de vida útil de 4 anos.

Para além das depreciações contabilizadas, registaram-se, durante o ano de 2010, outros encargos com estas viaturas, no valor de 20.000 €.

Informação nº 3: Em Janeiro de 2010 a ENTIDADE em análise vendeu, por 30.000 €, um conjunto de moldes/matrizes, que havia adquirido no início de 2007, por 100.000 €, tendo na altura estimado para estes bens uma vida útil de 4 anos. Simultaneamente procedeu à aquisição de novos moldes/matrizes, no valor de 115.000 €.

Informação nº 4: Em Março de 2010, a ENTIDADE em análise efetuou uma venda e emitiu a respetiva fatura, no valor de 150.000 €, ao Cliente A, que em 31 de dezembro de 2010 ainda não tinha sido liquidada, apesar do seu vencimento ter ocorrido 30 dias após a sua data de emissão. A ENTIDADE em análise tem conhecimento, através de informações comerciais, que este Cliente está com graves dificuldades financeiras, sendo a probabilidade de vir a receber o montante em dívida, praticamente nula. Face a esta situação reconheceu a totalidade desta dívida como uma perda por imparidade em dívidas a receber (clientes).

Informação nº 5: A ENTIDADE em análise, durante o período em referência, procedeu à contabilização de gastos relacionados com refeições e refeições oferecidas a clientes e a fornecedores, os quais totalizaram o valor de 5.000 €.

Informação nº 6: A ENTIDADE em análise, durante o exercício de 2010, contabilizou na conta “Outros Gastos e Perdas”, despesas não documentadas, no valor de 25.000 €.

Informação nº 7: A ENTIDADE em análise suportou e contabilizou a título de multas e juros compensatórios, durante o ano de 2010, o valor de 10.700 €.

Informação nº 8: Na conta “Outros Gastos e Perdas” foram contabilizados em 2010, gastos relativos a períodos anteriores, no montante de 2.000 €.

Informação nº 9: Na conta de “Impostos sobre o Rendimento do Período”, à data de 31 de dezembro de 2010, para além do imposto estimado para o período, no montante de 217.253,40 €, estão ainda contabilizados impostos diferidos, sendo que o seu valor a débito é de 235.000 € e a crédito de 121.000 €.

Outra informação complementar:

Apesar da ENTIDADE em análise se encontrar localizada em zona geográfica abrangida pelo Sistema de Incentivos à Interioridade (que prevê a redução da taxa de IRC para 15%), conforme consta do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), não foi possível obter para este exercício qualquer benefício, pois apesar do previsto no art.º 43º do EBF, o limite legalmente

previsto, na Lei nº 67-A/2007, artº 81º, nº 3, de 31 de dezembro, foi já atingido, no exercício anterior (2009)¹⁷.

Para efeito da determinação dos pagamentos por conta do imposto, liquidado durante o ano de 2010, refere-se que a base de cálculo utilizada foi a matéria coletável do ano de 2009, cujo montante foi de 400.000€.

A Demonstração Financeira apresentada, bem como todos os outros elementos contabilísticos utilizados para a realização deste trabalho, foram preparados de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) e as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), oportunamente transpostas¹⁸, quer para o normativo português, quer para o normativo espanhol.

Referir que a Norma Internacional de Contabilidade 12 (IAS 12), que prescreve o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento, define lucro contabilístico como: “O lucro ou prejuízo de um período antes do gasto de imposto.”

Esta mesma norma (NIC 12) define ainda o conceito de lucro tributável como:

“O lucro tributável (perda fiscal) é o lucro (perda) de um período, determinado com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (recuperáveis) impostos sobre o rendimento.”

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), vigente em Portugal, refere no n.º 1 do artigo 17º que:

“O lucro tributável das pessoas coletivas...é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinado com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste código”¹⁹.

¹⁷ Os benefícios relativos à interioridade são cumuláveis com outros benefícios fiscais, mas apenas até ao limite previstos na Lei nº 67-A/2007 de 31 de dezembro, respeitando-se assim o determinado no Regulamento (CE) nº 1998/2006, que estabelece os *minimis* por cada entidade, os quais não podem ser superiores a 200.000 euros, durante um período de três anos.

¹⁸ O disposto no Regulamento (CE) nº 1606/2002, que regula esta matéria, foi inicialmente transposto para a legislação espanhola, em 16 de novembro de 2007, com a publicação do Real Decreto 1514/2007, que aprovou o novo *Plan General de Contabilidad* (PGC) e para a legislação portuguesa, em 13 de julho de 2009, com a publicação do Decreto-Lei nº 158/2009 que aprova o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

¹⁹ Conforme descrito na Figura 1.

A Lei do Imposto sobre as Sociedades (IS), vigente em Espanha, estabelece no n.º 3 do artigo 10º que:

“O lucro tributável será calculado, corrigindo, mediante a aplicação do preceituado nesta Lei, o resultado contabilístico determinado de acordo com as normas aplicáveis”²⁰.

Dado as economias fiscais portuguesa e espanhola, conforme mencionado anteriormente, já terem introduzido a aplicação das normas internacionais de contabilidade, no seu normativo contabilístico, este valor em situações idênticas, não sofre variações significativas, independentemente do território onde a atividade é exercida.

Procede-se, nos pontos seguintes deste trabalho à demonstração do apuramento do imposto, nas economias fiscais portuguesa e espanhola, em função das informações e elementos contabilísticos agora mencionados.

4.3 Apuramento do Imposto com Recurso ao Normativo Vigente em Portugal

A alínea b) do n.º 1 do art.º107º do CIRC refere que entre as obrigações declarativas de um sujeito passivo, constam as previstas no art.º 120º deste mesmo Código, o qual descreve detalhadamente os procedimentos a adotar, quer em termos de prazos estabelecidos, quer da forma de envio.

Em Portugal, o modelo de declaração aprovado designa-se por **Modelo 22** e, conforme disposto no n.º 10 do art.º 120º do CIRC, os elementos constantes desta declaração devem, sempre que aplicável, concordar exatamente com os obtidos na contabilidade.

O apuramento do Lucro Tributável (ou Prejuízo Fiscal) é apurado no Quadro 07 da declaração Modelo 22, o Apuramento da Matéria Coletável no seu Quadro 09 e o Cálculo do Imposto no seu Quadro 10.

Este processo inicia-se com o apuramento do Lucro Tributável, como referido, no Quadro 07 da Mod. 22, preenchendo o **campo 701**, no qual deve ser inscrito o valor do resultado líquido do período apurado na contabilidade, constante da Demonstração de Resultados da

²⁰ Conforme descrito na Figura 3.

Entidade em análise, anteriormente apresentada (Quadro 13), na qual consta o montante de **272.229,22 euros**.

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 1 – contrato de locação financeira:

Para o cálculo das depreciações contabilísticas, a ENTIDADE em análise tomou em consideração o valor dos equipamentos (90.000 €) ao qual deduziu o valor residual (15.000 €), tendo em seguida, com base no período de vida útil estimado (4 anos), procedido ao cálculo do valor da depreciação anual, dividindo por quatro o valor resultante da subtração efetuada, tendo obtido o valor de 18.750 €.

Para efeitos de enquadramento fiscal, o artigo 13º do Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de Setembro, estabelece que “as depreciações ou amortizações dos bens objeto de locação financeira são gastos do período de tributação dos respetivos locatários, sendo-lhe aplicado o regime geral constante no Código do IRC e neste Decreto Regulamentar”.

Recorrendo ao método das quotas constantes (previsto no artigo 5º do Decreto Regulamentar nº 25/2009), para o cálculo das depreciações e após consulta à Tabela I (anexa a este mesmo Decreto Regulamentar), aplica-se para o equipamento em questão a taxa de 16,66%, correspondente ao Grupo 4 – Código 2345.

Assim, ao valor obtido resultante da diferença entre o valor dos equipamentos e o seu valor residual, constantes do contrato de locação financeira, deve ser aplicada a taxa legalmente prevista, para se apurar a depreciação aceite como gasto fiscal do período, ou seja, o resultado obtido resultante da subtração de 90.000€ por 15.000€, deve ser multiplicado por 0,1666, daí resultando o valor de 12.500 €

Face ao previsto no n.º 1 do artigo 34º do CIRC, o valor das depreciações não aceites como gastos fiscais deve ser acrescido para o cálculo do lucro tributável. Como o limite máximo a considerar, como gasto para efeitos fiscais é de 12.500 €, o excedente para 18.750 €, deve ser acrescido. Assim, o valor a inscrever no **campo 719 do Q.07 é de 6.250 euros**.

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 2 – aquisição de viaturas ligeiras:

À semelhança do referido para a informação anterior, para o cálculo das depreciações contabilísticas a ENTIDADE em análise tomou em consideração o valor de aquisição destes equipamentos e o período de vida útil estimado. Deste modo a depreciação contabilizada, neste período de tributação foi de 27.500 € (taxa de 25%, aplicada ao somatório resultante do valor de aquisição das três viaturas, no montante de 110.000€).

Para efeitos de enquadramento fiscal, a Tabela Anexa ao Decreto Regulamentar 25/2009, prevê, para as viaturas ligeiras uma taxa de 25% (Grupo 4, Código 2375), ou seja, o mesmo coeficiente utilizado, em termos contabilísticos.

No entanto, a alínea e) do n.º 1 do artigo 34º do CIRC, atualizado pela Portaria nº 467/2010, de 7 de Julho, vem fixar o montante da depreciação, relativamente a viaturas ligeiras de passageiros, aceite como gasto fiscal em 10.000 €, ou seja, correspondente a um valor de aquisição máximo de 40.000 €.

Assim, para efeitos fiscais não deve ser considerado o valor de aquisição de uma das viaturas, na parte excedente a 40.000€. Pelo que, é necessário calcular o valor resultante da taxa prevista (25%) a esta diferença (10.000€) e o seu valor, no montante de **2.500 euros**, ser inscrito no **campo 719 do Q.07**.

Ainda para efeitos do cálculo do impostos a apurar, deve ser tido em consideração o disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 88º do CIRC, o qual refere que devem ser tributadas autonomamente, a uma taxa de 10%, todos os encargos dedutíveis relacionados com viaturas ligeiras de passageiros. Assim, serão tributados autonomamente os gastos com as depreciações aceites como custos (25.000€) e os outros encargos com estas viaturas (20.000€) também mencionados. Ou seja, deve ser aplicada uma taxa de 10%, ao valor resultante da soma destes dois valores, obtendo-se assim, o montante de **4.500 euros**, a liquidar a título de tributação autónoma (a inscrever no **campo 365 do Q.10**, para efeitos de cálculo do imposto).

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 3 – venda/aquisição de moldes/matrizes:

Quadro 14
Venda/aquisição de moldes/matrizes (IRC)

ANO	V. AQUISIÇÃO	V. DEPRECIÇÃO	V. LÍQUIDO
2007	100.000,00	25.000,00	75.000,00
2008		25.000,00	50.000,00
2009		25.000,00	25.000,00

Fonte: Artigos 46º e 47º do CIRC

Em termos contabilísticos, em função da informação apresentada, que se resume no Quadro 14, a mais-valia obtida com esta alienação é de 5.000 €, que resulta do valor da venda (30.000 €) abatido do valor líquido contabilístico (25.000 €), na mesma data.

Já, em termos fiscais, para se obter a correspondente mais-valia fiscal, é necessário aplicar o coeficiente de correção monetária (para os bens ativos fixos tangíveis, alienados em 2010 e adquiridos em 2007) constante da Portaria nº 785/2010 de 23 de Agosto, que para o caso em apreço é de 1,02.

Assim, se ao valor líquido do bem (25.000 €) se aplicar o coeficiente de correção (1,02), obtêm-se o valor de 25.500 €, que se abatido ao valor da venda (30.000 €), resulta numa mais-valia fiscal de 4.500 €.

Resulta do agora referido que, de acordo com os termos do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 20º do CIRC, apenas concorrem para a determinação do resultado tributável as mais-valias fiscais realizadas, pelo que as mais-valias contabilísticas devem ser deduzidas, pelo que se inscreve no **campo 767 do Q.07**, o montante de **5.000 euros**.

Ainda, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 48º do CIRC, 50% do valor das mais-valias apuradas não é considerado para efeitos da determinação do resultado tributável, se, como na situação descrita, a totalidade deste valor for investido, no próprio exercício, na aquisição de outros ativos tangíveis. Assim, deve ser inscrito no **campo 740 do Q.07**, o montante de **2.250 euros**, correspondente a metade da mais-valia fiscal apurada.

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 4 – perda por imparidade em dívidas a receber (cliente):

Em termos contabilísticos, dando cumprimento ao preceituado nas normas internacionais de contabilidade, à data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os seus ativos financeiros, que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados, e se existir uma evidência objetiva de imparidade (como no caso presente) deve reconhecer-se uma perda por imparidade.

Em termos fiscais, a alínea a) do n.º 2 do artigo 36º do CIRC, refere que para efeito da determinação das perdas por imparidade, fiscalmente dedutíveis, consideram-se créditos de cobrança duvidosa, aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado,

estabelecendo como limite, para créditos em mora há mais de 6 meses e até um ano (aplicável a esta imparidade), 25% do montante em causa.

Desta forma, apenas será aceite como perda por imparidade 37.500 € (150.000 € x 25%). Pelo que, nos termos do nº1 do artigo 35º do CIRC, a diferença entre o valor registado na contabilidade e o agora referido deve ser acrescido, para efeito de apuramento do lucro tributável, ou seja, deve ser inscrito no **campo 718 do Q.07**, o montante de **112.500 euros**.

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 5 – gastos com refeições e refeições oferecidas a clientes e fornecedores:

O n.º 7 do artigo 88º do CIRC enquadra como “despesas de representação”, fiscalmente dedutíveis, o tipo de gastos aqui referidos. No entanto, a alínea a) do nº 3 deste mesmo artigo, sujeita este tipo de gastos a uma tributação autónoma de 10%, pelo que o montante de **500 euros** (resultante da aplicação da taxa de 10% ao valor de 5.000€), deve ser liquidado a título de tributação autónoma (a inscrever no **campo 365 do Q.10**, para efeitos de cálculo do imposto).

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 6 – despesas não documentadas:

O n.º 1 do artigo 88º do CIRC refere que as despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos, nos termos do artigo 23º do CIRC.

Daqui resulta que, para a regularização fiscal destes gastos torna-se necessário, por um lado, inscrever a sua totalidade no **campo 716 do Q.07**, no montante de **25.000 euros** e, por outro, considerar para efeitos de tributação autónoma, o montante de **12.500 euros**, que resultam da aplicação de um coeficiente (50%) aos referidos 25.000€ (a inscrever no **campo 365 do Q.10**, para efeitos de cálculo do imposto).

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 7 – multas e juros compensatórios:

A alínea d) do n.º 1 do artigo 45º do CIRC refere que não são dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável, as multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo suprimentos.

Face ao referido é necessário proceder à regularização, para efeitos fiscais, deste gasto, inscrevendo a sua totalidade, no montante de **10.700 euros**, no **campo 728 do Q.07**.

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 8 – gastos relativos a períodos anteriores:

O gasto referido teve origem no atraso verificado na contabilização de uma fatura de um fornecedor. Pelo que, tomando em consideração o mencionado no nº2 do artigo 18º do CIRC, que refere, que as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores, só são imputáveis ao período de tributação, quando na data do encerramento da contabilidade daquele a que deviam ser imputados eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos. Como não é o que se verifica, torna-se necessário proceder à sua regularização para efeitos fiscais, inscrevendo no **campo 710 do Q.07**, a sua totalidade, no montante de **2.000 euros**.

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 9 – impostos diferidos:

De acordo com o previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 45º do CIRC, para efeito de apuramento do lucro tributável, deve o imposto estimado para o período, no valor de 217.253,40 €, ser adicionado ao montante do resultado líquido do período, bem como os impostos diferidos contabilizados a débito nesta mesma conta, no valor de 235.000 €. Já os impostos diferidos creditados nesta mesma conta, no valor de 121.000 € devem ser deduzidos, para o mesmo efeito, ao resultado líquido do período. Resulta do referido que se deve inscrever no **campo 724 do Q.07**, o montante de **217.253,40 euros**, no **campo 725 do Q.07**, o montante de **235.000,00 euros** e no **campo 766 do Q.07**, o montante de **121.000,00 euros**.

Demonstra-se, no Quadro 15, o apuramento do Lucro.

QUADRO 15

Modelo 22 – Quadro 07 – Apuramento do Lucro Tributável (IRC)

ENTIDADE: Em análise

Exercício de 2010

Quadro 07

	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	272.229,22
	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.o) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos fixos tangíveis não depreciables e ativos intangíveis com vida útil indefinida [art.º 22.o n.º 1, al. b)]	702	-
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.o, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	703	-
	Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.o)	704	-
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.o, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	705	-
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	-
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	-
	SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	272.229,22
A ACRESCEER	Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.o)	709	-
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.o, nº 2)	710	2.000,00
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.o, nº 5)	711	-
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.o, nº 8)	712	-
	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.o, nº 9)	713	-
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.o, nº 11)	714	-
	Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.o, nº 12)	715	-
	Gastos não documentados (art.º 23.o, nº 1)	716	25.000,00
	Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (art.º 23.o, nº 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	717	-
	Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art.º 28.o) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 35.o)	718	112.500,00
	Depreciações e amortizações (art.º 34.º, nº 1), perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis (art.º 35.o, nº 4) e desvalorizações excecionais (art.º 38.o), não aceites como gastos	719	8.750,00

40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.o, n.º 2 do D.R. 25/2009, de 14/9)	720	-
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º s 19.º, n.º 3 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721	-
Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	722	-
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	723	-
IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 45.o, nº 1, al. a)]	724	217.253,40
Impostos diferidos [art.º 45.o, nº. 1, al. a)]	725	235.000,00
Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 45.º, n.º 1, al. b)]	726	-
Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar [art.º 45.º, n.º 1, al. c)]	727	-
Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações [art.º 45.º, n.º 1, al. d)]	728	10.700,00
Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 45.º, n.º 1, al. e)]	729	-
Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 45.º, n.º 1, al. f)]	730	-
Encargos não devidamente documentados [art.º 45.o, nº. 1, al. g)]	731	-
Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 45.o, nº. 1, al. h)]	732	-
Encargos com combustíveis [art.º 45.o, nº. 1, al. i)]	733	-
Juros de suprimentos [art.º 45.o, nº. 1, al. j)]	734	-
Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 45.o, nº. 1, al. n)]	735	-
Menos-valias contabilísticas	736	-
50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 45.º, nº. 3, parte final)	737	-
Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	738	-
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	-
50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, nº. 1, 4 e 5)	740	2.250,00
Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titularidade do adquirente (art.º 48.o, nº. 6 e 7)	741	-
Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro]	742	-
Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	-
Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	-
Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.o, nº. 3 al. a)]	745	-

	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 65.º)	746	-
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	-
	Subcapitalização (art.º 67.º, n.º 1)	748	-
	Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte (art.º 68.o)	749	-
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais (art.os 74.º, 76.o e 77.o)	750	-
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º e 65.º do EBF e Estatuto do Mecenato Científico)	751	-
		752	-
	SOMA (campos 708 a 752)	753	885.682,62
A DEDUZIR	Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.o al. f) do D.R. 25/2009, de 14/9]	754	-
	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.o)	755	-
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	756	-
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: réditos de juros (art.º 18.º, n.º. 5)	757	-
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.o, n.º. 8)	758	-
	Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º. 9)	759	-
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.o, n.º. 11)	760	-
	Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.o, n.º. 12)	761	-
	Reversão de ajustamentos em inventários tributados (art.º 28.o, n.º. 3) e de perdas por imparidade tributadas (art.º 35.o, n.º. 3)	762	-
	Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do D.R. 25/2009, de 14/9) e dedução da quota-parte das perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis não aceites fiscalmente (art.º 35.º, n.º 4)	763	-
	Reversão de provisões tributadas (art.º s 19.º, n.º 3 e 39.º, n.º 4)	764	-
	Restituição de Impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	765	-
	Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	766	121.000,00
	Mais-valias contabilísticas	767	5.000,00
	50% da - valia fiscal de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.o, n.º 5.º, al. b) e art.º 45.o, n.º 3, parte final] e 50% da dif neg entre as + e as - valias fiscais de partes de capital ou outras comp do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte)	768	-
	Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.o)	769	-
Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.o)	770	-	

Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos (art.º 51.º)	771	-
Correção pelo adquirente do imóvel quando adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)]	772	-
Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.º 74.o, 76.o e 77.o)	773	-
Benefícios Fiscais	774	-
	775	-
SOMA (campos 754 a 775)	776	126.000,00
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753) (A transportar para o Quadro 09)	777	-
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (A transportar para o Quadro 09)	778	759.682,62

Após se ter procedido ao apuramento do Lucro Tributável, que conforme resulta do **campo 778 do Q.07** da modelo 22 é, no montante, de **759.682,62 euros**, deve o mesmo ser inscrito, no **campo 302 do Quadro 09**, desta mesma Declaração, para se proceder ao apuramento da Matéria Coletável, que neste caso, por não existirem prejuízos fiscais dedutíveis ou benefícios fiscais, pelas razões já mencionadas, são coincidentes no seu valor (conforme Quadro 16).

QUADRO 16

Modelo 22 – Quadro 09 – Apuramento da Matéria Coletável (IRC)

ENTIDADE: Em análise

Exercício de 2010

Quadro 09

PREJUÍZO FISCAL	301	-
LUCRO TRIBUTÁVEL	302	759.682,62
Prejuízos Fiscais dedutíveis (artigo 46º do CIRC):		
N-6 2004	303	-
N-5 2005	304	-
N-4 2006	305	-
N-3 2007	306	-
N-2 2008	307	-
N-1 2009	308	-
Deduções - Prejuízos fiscais dedutíveis	309	-
Benefícios Fiscais	310	-
MATÉRIA COLECTÁVEL	311	759.682,62

O valor da Matéria Coletável, constante do **campo 311 do Quadro 09**, irá servir de base, ao apuramento do imposto a pagar, que será efetuado no Quadro 10 desta mesma declaração.

A taxa a aplicar à Matéria coletável, para se obter a coleta, de acordo com o disposto nos números 1 e 2 do artigo 87º do CIRC, é de 12,5% para o valor até 12.500 e de 25% para o excedente (conforme Quadro 7).

Para cálculo dos valores pagos por conta, foram observadas as regras previstas no artigo 105º do CIRC, tendo sido efetuados, durante o ano de 2010, três pagamentos por conta, os quais totalizaram **88.596 euros** (valor arredondado que corresponde a cerca de 90% da matéria coletável apurada no exercício de 2009) a inscrever no **campo 360 do Q.10**.

O valor da derrama é o constante do Ofício Circulado nº 20149 de 9 de Fevereiro de 2011, que divulga a lista de Municípios e respetivas taxas, que incidem sobre o lucro tributável em sede de IRC, relativamente ao período de tributação de 2010, que para o concelho onde se encontra localizada esta entidade, foi fixada em 1,5%.

Finalmente, há que tomar ainda em consideração para o cálculo do imposto a pagar, o montante das tributações autónomas anteriormente referidas. Esse procedimento é apresentado no Quadro 17.

QUADRO 17

Modelo 22 – Quadro 10 – Apuramento do Imposto a Pagar (IRC)

ENTIDADE: Em análise Exercício de 2010

Quadro 10

Imposto à taxa normal	Até 12.500 € - 12,5 % / Excedente - 25 %	347 - A	1.562,50
		347 - B	186.795,66
Imposto à taxa reduzida		349	
Imposto à taxa da Região Autónoma dos Açores		350	
Imposto à taxa da Região Autónoma dos Madeira			
COLECTA (347+349 ou 350)		351	188.358,16
Deduções à colecta:			
- Dupla tributação económica (art.º 84º)		352	
- Dupla tributação internacional (art.º 85º)		353	
- Contribuição Autárquica (art.º 86º)		354	

- Benefícios fiscais		355	
- Pagamento especial por conta (art.º 87º)		356	-
TOTAL DAS DEDUÇÕES (352+353+354+355)		357	-
IRC Liquidado (351-357) > = 0		358	188.358,16
Resultado da Liquidação		371	-
Retenções na fonte		359	-
Pagamentos por conta (art.º 97º)		360	88.596,00
IRC - A PAGAR (358-359-360)>0		361	99.762,16
IRC A RECUPERAR (358-359-360)<0		362	-
IRC de exercícios anteriores		363	
Derrama	1,50%	364	11.395,24
Derrama estadual	2,50%	373	-
Pagamentos adicionais por conta (art.º 105.º - A)		374	
Tributações autónomas		365	17.500,00
Juros compensatórios		366	
Juros de mora		369	
TOTAL - A PAGAR [361 ou (362)+363+364+365+366]>0		367	128.657,40
TOTAL - A RECUPERAR [361 ou (362)+363+364+365+366]<0		368	-

Resulta do **campo 367, do Quadro 10**, que o valor a pagar é de **128.657,40 euros**, referindo-se ainda, que o montante do imposto a pagar (abatido do valor das tributações autónomas) cifrou-se em **111.157,40 euros** e o imposto efetivamente liquidado (antes da dedução dos pagamentos efetuados por conta) totalizou **199.753,40 euros** (derrama incluída).

4.4 Apuramento do Imposto com Recurso ao Normativo Vigente em Espanha

Procede-se, neste ponto do trabalho, ao apuramento do imposto, de acordo com as normas em vigor na economia fiscal espanhola, considerando-se os mesmos pressupostos e procedendo-se de forma idêntica, ao realizado para a economia fiscal portuguesa, com as necessárias adaptações decorrentes de imposições legais.

Os modelos oficiais para efetuar a declaração e correspondente liquidação do imposto, são aprovados anualmente pelo Ministério da Economia e Finanças (*Ministerio de Economía y Hacienda*), nos primeiros meses de cada ano, e para os períodos de tributação, iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2010, existe um único modelo de declaração (**Modelo 200**).

Ao contrário da Declaração Modelo 22 (modelo oficial para o apuramento do IRC), na Declaração Modelo 200 (modelo oficial para o apuramento do IS) não existem quadros distintos para as várias fases do cálculo do imposto, sendo que o *Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes de Impuesto sobre sociedades* (Lucro Tributável) é apurado no campo 501 da Mod. 200, a *Base Imponible* (Matéria Coletável), no campo 552 e o *Impuesto líquido a ingresar o a devolver* (Imposto a pagar ou a recuperar), no campo 621 ou 622 da referida Declaração (Mod. 200).

À semelhança do ocorrido para o caso português, o ponto de partida para o cálculo do imposto a pagar é o resultado líquido do exercício, evidenciado pela contabilidade, no montante de **272.229,22 euros**, o qual deve ser inscrito no **campo 500 da Mod. 200**.

Para que no **campo 501 da Mod. 200**, apareça refletido o resultado contabilístico antes de impostos, torna-se necessário inscrever, no **campo 301 da Mod. 200**, o montante de **452.253,40 euros**, que resulta da soma dos valores, considerado como imposto do período, no valor de 217.253,61 euros e do valor dos impostos diferidos (contabilizados a débito), no valor de 235.000 euros. No **campo 302 da Mod. 200**, deve ser inscrito o montante de **121.000 euros**, relativo a impostos diferidos, contabilizados a crédito (conforme informação complementar, referenciada com o nº 9 – impostos diferidos).

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 1

– contrato locação financeira:

Para o cálculo das depreciações contabilísticas a ENTIDADE em análise, à semelhança do referido no caso português, tomou em consideração o valor dos equipamentos (90.000 €) ao qual deduziu o valor residual (15.000 €), tendo em seguida, com base no período de vida útil estimado (4 anos) a que corresponde uma taxa de 25%, procedido ao cálculo do valor da depreciação anual, tendo obtido, o valor de 18.750,00 euros.

O artigo 115º da LIS, que regula o regime fiscal dos contratos de locação financeira, estabelece no seu nº 5, que é considerado gasto fiscalmente dedutível o total das rendas (amortizações financeiras) pagas ao locador. O mesmo artigo 115º da LIS no seu nº 6 vem limitar esta dedução, ao dobro do valor das depreciações previstas, na Tabela Anexa ao RLIS, sendo que para este tipo de equipamento (elementos comuns, alínea a) do n.º 3), a taxa a aplicar é de 12%. Pelo que, à semelhança do procedimento adotado no parágrafo anterior, obtém-se o valor de 9.000 euros. De acordo com o disposto no artigo 11º da LIS, o excedente a 9.000 € não deve ser considerado gasto para efeitos fiscais, pelo que se deve inscrever no **campo 303 na Mod. 200**, o montante de **9.750 euros**.

Dado que o montante de rendas pagas ao locador, durante o período de tributação, foi de 30.000 € (4 x 7.500 €) e o limite previsto no artigo 115º da LIS permite um considerar um gasto até ao dobro do valor das depreciações aceites fiscalmente (18.000 € = 2 x 9.000 €), possibilita a inclusão de 9.000 € de gastos, para efeitos de cálculo do imposto. Pelo que, se inscreve no **campo 318, da Mod. 200**, o montante de **9.000 euros**.

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 2

– aquisição viaturas ligeiras:

À semelhança do referido, relativamente à informação anterior, para o cálculo das depreciações contabilísticas, a ENTIDADE em análise tomou em consideração o valor de aquisição destes equipamentos e o período de vida útil estimado. Deste modo, a depreciação contabilizada, neste período de tributação, foi de 27.500 €, resultante da aplicação de uma taxa de 25%, ao somatório dos valores de aquisição.

Para efeitos de enquadramento fiscal, a tabela Anexa ao RLIS estabelece que as viaturas ligeiras de passageiros²¹ (elementos comuns, alínea b) do n.º 3), devem ser depreciados a uma taxa de 16%, daí resultando um valor de 17.600 euros. Assim, o excedente relativo a 17.600 €, no caso **9.900 euros**, não pode ser considerado gasto fiscal, conforme dispõe o artigo 11º da LIS, pelo que deve ser inscrito no campo **303 da Mod. 200**.

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 3
– **venda/aquisição de moldes/matrizes:**

Quadro 18
Venda/aquisição de moldes/ matrizes (IS)

ANO	V. AQUISIÇÃO	V. DEPRECIÇÃO	V. LÍQUIDO
2007	100.000,00	25.000,00	75.000,00
2008		25.000,00	50.000,00
2009		25.000,00	25.000,00

Fonte: Artigo 15ª da LIS.

Em termos contabilísticos, em função da informação apresentada, que se resume no Quadro 18, a mais-valia obtida com esta alienação é de 5.000 €, que resulta do valor da venda (30.000 €) abatido do valor líquido contabilístico (25.000 €), na mesma data.

Já em termos fiscais, para se obter a correspondente mais-valia fiscal é necessário aplicar os coeficientes de correção monetária, previstos no artigo 74º da Ley 26/2009, de 23 de Dezembro, aplicável ao período de tributação de 2010.

O procedimento previsto é um pouco diferente do utilizado em Portugal, pois devem aplicar-se os coeficientes, referente a cada ano em que se verificou a depreciação, além dos coeficientes referentes à data de aquisição e de alienação, apresentado no Quadro 19.

²¹ Ao invés do que se verifica em sede de IRC, no IS em vigor em Espanha, não estão legalmente previstas tributações autónomas. Esta referência é ainda válida para o referido nas informações referenciadas com o nº 5 e nº 6.

Quadro 19
Apuramento de mais-valias fiscais (IS)

ANO	V. AQUISIÇÃO	V. DEPRECIÇÃO	COEFICIENTE	V. CORRIGIDO
2007	100.000,00		1,0674	106.740,00
2007		25.000,00	1,0674	-26.685,00
2008		25.000,00	1,0343	-25.857,75
2009		25.000,00	1,012	-25.300,00
TOTAL	100.000,00	75.000,00		28.897,25

Fonte: Artigo 15^a da LIS

Resulta da aplicação destes coeficientes, como indicado no Quadro 19, que a mais-valia fiscal é de 28.897,25 €, ou seja, um valor que excede em **3.897,25 euros** a mais-valia contabilística. Conforme disposto no n.º 10 do artigo 15º da LIS deve este montante ser deduzido, para efeitos de cálculo do imposto, pelo que será inscrito no campo **352 da Mod. 200**.

Pelo facto de se ter verificado, ainda no próprio período de tributação, o reinvestimento das mais-valias referidas, o n.º 1 do artigo 42º prevê que poderá ser deduzida à “*Cuota Integra*” (coleta) 20% dos ganhos (diferença positiva) obtidos com a transmissão de bens do ativo tangível, no caso 20% de 5.000€. Assim, vai ser inscrito no **campo 569 da Mod. 200**, o valor de **1.000 euros**.

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 4
– perda por imparidade em dívidas a receber (clientes):

Em termos contabilísticos, à semelhança do referido para o caso português, foi dado cumprimento ao preceituado nas normas internacionais de contabilidade.

Em termos fiscais, o artigo 12º da LIS dispõe que são dedutíveis, para efeitos fiscais, as provisões constituídas para a cobertura de dívidas de cobrança duvidosa, nas condições aí previstas, referindo, a sua alínea a), que uma das condições, para a sua consideração como gasto fiscalmente aceite, é que tenha decorrido um prazo superior a 6 meses desde o vencimento da obrigação, o que é o caso.

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 5

– gastos com refeições e refeições oferecidas a clientes e fornecedores:

A alínea e) do n.º 1 do artigo 14º são enquadrados como gastos dedutíveis, para efeitos fiscais, os efetuados no âmbito do relacionamento habitual com clientes e fornecedores, com o objetivo de promover e melhorar relações comerciais, obtendo desta forma um aumento das vendas ou serviços prestados, ou uma redução nos gastos de funcionamento.

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 6

– despesas não documentadas:

O artigo 14º da LIS enumera os gastos que, para efeitos fiscais, não são dedutíveis, enquadrando-se, na alínea e) do seu nº1, os gastos não documentados, pelo que estes devem ser acrescidos, para efeitos de apuramento do imposto. Assim, deve ser acrescido no **campo 399 da Mod. 200**, a totalidade deste valor, no montante, de **25.000 euros**.

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 7

– multas e juros compensatórios:

A alínea c) do n.º 1 do artigo 14º da LIS refere que não são considerados gastos dedutíveis, para a determinação do imposto, as multas e sanções penais ou administrativas ou sobretaxas decorrentes da apresentação fora de prazo de declarações de liquidação ou autoliquidação. Face ao referido não deve ser considerado, como gasto fiscal, o valor aqui referido, pelo que no **campo 339 da Mod. 200**, se deve inscrever o montante de **10.700 euros**.

Considerando a informação contabilística complementar, referenciada com o nº 8

– gastos relativos a períodos anteriores:

O n.º 1 do artigo 19º da LIS refere que os rendimentos e gastos são obrigatoriamente imputados, ao período de tributação a que respeitam, independentemente do momento em que são realizados os fluxos económicos ou financeiros, pelo que, esta verba deve ser acrescida, para efeito de cálculo de imposto, e inscrita no **campo 361 da Mod. 200**, o montante de **2.000 euros**.

Em função do mencionado, demonstra-se no Quadro 20 o apuramento da *Base Imponível* (Matéria Coletável) e da *Cuota Íntegra* (Coleta), em sede de IS.

QUADRO 20

Modelo 200 – Apuramento da Base Imponible e Cuota Íntegra (IS)

ENTIDADE: Em análise Exercício de 2010

	N.I.F.	Apellidos y nombre o razón social	Página 12
LIQUIDACIÓN (I)			
RESULTADO CONTABLE			
	500	272.229,22 €	
	Aumentos		Disminuciones
Correcciones por Impuesto sobre Sociedades.....	301	452.253,40 €	302 121.000,00 €
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes de Impuesto sobre Sociedades.....	501	603.482,62 €	
DE LAS CORRECCION			
	Aumentos		Disminuciones
Diferencias entre amortización contable y fiscal (arts. 11.1 y 11.4 L.I.S.).....	303	19.650,00 €	304
Amortización de inmovilizado afecto a actividades de investigación y desarrollo (art. 112 c) L.I.S.).....	305		306
Libertad de amortización de gastos de investigación y desarrollo (art. 11.2 d) L.I.S.).....	307		308
Otros supuestos de libertad de amortización (arts. 11.2, a), b) y e) L.I.S.).....	309		310
Empresas de reducida dimensión: libertad de amortización (arts. 109 y 110 L.I.S.).....	311		312
Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (arts. 111 y 113 L.I.S.).....	313		314
Cesión de bienes con opción de compra (art. 11.3 L.I.S.).....	315		316
Arrendamiento financiero: régimen especial (art. 115 L.I.S.).....	317		318 9.000,00 €
Pérdidas por deterioro no justificadas de valor de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales (art. 12.1 L.I.S.).....	319		320
Pérdidas por deterioro de valor de créditos derivadas de insolvencia de deudores (art. 12.2 L.I.S.).....	321		322
Empresas de reducida dimensión: pérdidas por deterioro crédito insolvencias (art. 112 L.I.S.).....	323		324
Pérdidas por deterioro de valor de participaciones en entidades no cotizadas (art. 12.3 L.I.S.).....	325		326
Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda (art. 12.4 L.I.S.).....	327		328
Adquisición de participaciones en entidades no residentes (art. 12.5 L.I.S.).....	329		330
Deducción de fondo de comercio (art. 12.6 L.I.S.).....	331		332
Deducción del intangible de vida útil indefinida (art. 12.7 L.I.S.).....	333		334
Provisiones y gastos por pensiones (arts. 13.3, 14.2 f) y 19.5 L.I.S.).....	335		336
Otras provisiones no deducibles fiscalmente (art. 13 L.I.S.).....	337		338
Gastos por donativos y liberalidades (art. 14.1 e) L.I.S.).....	339	35.700,00 €	
Operaciones realizadas con paraísos fiscales (arts. 12.3 y 14.1 g) L.I.S.).....	341		342
Otros gastos no deducibles (arts. 14.1 c) y d) L.I.S.).....	343		
Revalorizaciones contables (art. 15.1 L.I.S.).....	345		346
Aplicación del valor normal de mercado (arts. 15.2, 16, 17 y 18 L.I.S.).....	347		348
Ingreso por donaciones y legados otorgados por terceros (art. 15.3 L.I.S.).....	349		350
Corrección de rentas por efecto de la depreciación monetaria (art. 15.9 L.I.S.).....			352 3.897,25 €
Gastos por operaciones con acciones propias, como gastos de emisión, honorarios, comisiones, etc (art. 19.3 L.I.S.).....	354		
Errores contables (art. 19.3 L.I.S.).....	355		356
operaciones a plazos (art. 19.4 L.I.S.).....	357		358
Reversión del deterioro de valor de elementos patrimoniales (art. 19.6 L.I.S.).....	359		360
Otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (art. 19 L.I.S.).....	361	2.000,00 €	362
Subcapitalización (art. 20 L.I.S.).....	363		
Reinversión de beneficios extraordinarios (D.T. 3ª L.I.S.).....	365		
Gastos no deducibles por incompatibilidad con la deducción por reinversión (art. 42 L.I.S.).....	367		
Exención por doble imposición internacional (arts. 21 y 22 L.I.S.).....	369		370
Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 L.I.S.).....			372
Obra benéfico-social de las cajas de ahorro (art. 24 L.I.S.).....	373		374
Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas (capítulo II, título VII L.I.S.).....	375		376
Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional (capítulo IV, título VII L.I.S.).....	377		378
Valoración de bienes y derechos. Régimen especial operaciones reestructuración (cao. VIII, tit. VII L.I.S.).....	379		380
Minería e hidrocarburos: factor agotamiento (arts. 98 y 102 L.I.S.).....	381		382
Hidrocarburo: amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación (art. 106 L.I.S.).....	383		384
Régimen fiscal entidades de tenencia de valores extranjeros (cap. XIV, tit. VII L.I.S.).....	385		386
Transparencia fiscal internacional (art. 107 L.I.S.).....	387		388
Régimen de entidades parcialmente exentas (capítulo XV, tit. VII L.I.S.).....	389		390
Aportaciones y colaboración a favor de entidades sin fines lucrativos	250		251
Régimen fiscal entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002).....	391		394
33ª Copa del América (D.A. 7ª Ley 41/2007).....	393		394

DETALLE DE LAS CORRECCIONES AL RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (excluida la corrección por I.S.)

	Aumentos		Disminuciones	
Montes vecinales en mano común (capítulo XVI del título VII L.I.S.).....			396	
Régimen de entidades navieras en función del tonelaje (capítulo XVII del título VII L.I.S.).....	397		398	
Cooperativas: Fondo de reserva obligatorio (Ley 20/1990).....			400	
Reservas para inversiones en Canarias (Ley 19/1994).....	403		404	
Diferimiento plusvalías procesos de concentración empresarial (D.A. 4ª L.I.S.).....	405		406	
Implantación de empresas en el extranjero (d.T. 19º L.I.S.).....	407			
Entidades en rég. De atribución de rentas const en el extranj com presencia en territ español (art 38 LIRNR)...	409		410	
Correcciones específicas de entidades sometidas a la normativa foral.....	411		412	
regimen fiscal sociedades anónimas cotizadas de inversión mercado inmobiliario: rentas exentas (art 9 Ley 11/2009)	502		503	
Integración de bases socios SOCIMI (art. 10 Ley 11/2009)	504		505	
Integración bases salida régimen SOCIMI (art 12 Ley 11/2009)	517			
Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.....	413		414	
Saldo neto de los ajustes de primera aplicación del PGC integrados en el período imp. (desglose en pág 18)...	415		416	
Total correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	417	57.350,00 €	418	12.897,25 €

(excluida la corrección por I.S.) desglose en página 18

ENTIDADES NAVIERAS EN RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN EN FUNCIÓN DEL TONELAJE

Base imponible de actividades o rentas que tributen en régimen general.....	578	
Base imponible derivada de la aplicación del régimen especial.....	579	

BASE IMPONIBLE

Base imponible antes de compensación de bases imponibles negativas.....	550	647.935,37 €
Compensación de bases imponibles negativas períodos anteriores (desglose en página 6).....	547	

Base imponible

552 647.935,37 €

Sólo sociedades cooperativas

Resultados cooperativos.....	553	
Resultados extracooperativos.....	554	

Sólo agrupaciones españolas de interés económico y UTES

Sócios residentes.....	555	
Sócios no residentes.....	556	

Sólo entidades ZEC

Base imponible a tipo de gravamen especial.....	559	
---	-----	--

Sólo SOCIMIS

Parte de la base imponible del período impositivo que tributa al tipo general.....	520	
Parte de la base imponible del período impositivo que tributa al tipo especial.....	521	
Parte de la base imponible de períodos anteriores que tributa este período al tipo especial.....	522	
Parte base imponible período impositivo que no tributa en este período impositivo (Beneficios no distribuidos).....	523	

TIPO DE GRAVAMEN

Tipo de gravamen.....	558	0,30
-----------------------	-----	------

Sólo sociedades cooperativas

Cuota íntegra previa	560	194.380,61 €
Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas.....	561	

CUOTA ÍNTEGRA

Cuota íntegra	562	194.380,61 €
----------------------------	-----	--------------

Tendo como ponto de partida igualmente o resultado líquido do exercício e após terem sido efetuados os ajustamentos fiscais (extra contabilísticos), foi obtida, no **campo 552**, a

“Base Imponible” (matéria coletável), no valor de **647.935,37 euros**. A este valor foi aplicada a taxa prevista, non.º 1 do artigo 28º da LIS, que é de 30%, obtendo-se, no **campo 562**, a “Cuota Integra” (coleta), no montante de **194.380,61 euros**.

No Quadro 21 procede-se à demonstração do cálculo do *Impuesto Líquido a ingresar* (imposto apagar).

QUADRO 21

Modelo 200 – Apuramento do Impuesto Líquido a Ingresar (IS)

ENTIDADE: Em análise Exercício de 2010

Modelo	N.I.F.	Apellidos y nombre o razón social		Página 9
200		LIQUIDACIÓN (II)		
BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN. CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA				
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art 33 L.I.S.).....	567			
Bonificaciones actividades exportadoras y de prestación de servicios (art 34 L.I.S.).....	568			
Bonificaciones rendimientos por ventas bienes corporales producidos en Canarias (art 26 Ley 19/1994).....	563			
Bonificaciones Sociedades Cooperativas (Ley 20/1990).....	566			
Bonificaciones entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (capítulo III Título VII L.I.S.).....	576			
Otras bonificaciones.....	569	1.000,00 €		
Deducciones por doble imposición (desglose en página 15):				
D.I. interna de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 30 L.I.S.).....	570			
D.I. interna generada y aplicada en el ejercicio actual (art. 30 L.I.S.).....	571			
Deducciones socios SOCIMI (art 10 Ley 11/2009).....	564			
D.I. internacional de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art 31y 32 L.I.S.).....	572			
D.I. internacional generada y aplicada en el ejercicio actual (art. 31y 32 L.I.S.).....	573			
Transparencia fiscal internacional (art 107.9 L.I.S.).....	575			
D.I. interna intersocietaria al 5/10% (cooperativas).....	577			
Bonificaciones empresas navieras en Canarias (art. 76 Ley 19/1994)	581			
Cuota íntegra ajustada positiva.....			582	193.380,61 €
OTRAS DEDUCCIONES. CUOTA LÍQUIDA POSITIVA				
Apoyo fiscal a la inversión y otras.....	583			
Deducción art. 42 L.I.S. y art. 36 ter Ley 43/95 (desglose en página 16).....	585			
Deducciones disposición transitória octava L.I.S. (desglose en página 16).....	584			
Deducciones con límite del Capítulo IV Título VI L.I.S. (desglose en página 17).....	588			
Deducción donaciones a entidades sin fines de lucro (Ley 49/2002)(desglose en página 17)..	565			
Deducción inversión Canarias (Ley 20/1991)(desglose en página 16).....	590			
Deducciones específicas de las entidades sometidas a normativa foral.....	399			
Cuota líquida positiva.....			592	193.380,61 €
CUOTA DEL EJERCICIO A INGRESAR O A DEVOLVER				
Retenciones e ingresos a cuenta/ pagos a cuenta participaciones I.I.C.	595			
Retenciones e ingresos a cuenta / pagos a cuenta participaciones I.I.C. imputados por agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas.....	596			
		ESTADO	D. FORALES / NAVARRA	
			(TOTALES)(*)	
Cuota del ejercicio a ingresar o a devolver	599	193.380,61 €	600	
PAGOS FRACCIONADOS. CUOTA DIFERENCIAL				
1º pago fraccionado	601	28.572,00 €	602	
2º pago fraccionado	603	28.572,00 €	604	
3º pago fraccionado	605	28.572,00 €	606	
Cuota diferencial	611	107.664,61 €	612	
LÍQUIDO A INGRESAR O A DEVOLVER				
Incremento por pérdida beneficios fiscales períodos anteriores.....	615		616	
Incremento por incumplimiento de requisitos SOCIMI	633		642	
Intereses de demora	617		618	
Importe ingreso / devolución efectuada de la declaración originaria	619		620	
Líquido a ingresar o a devolver	621	107.664,61 €	622	

(*) desglose en página 23

Verifica-se pelo demonstrado que após a dedução coleta, do valor constante no **campo 569**, obteve-se o valor do imposto a pagar (**campo 599**), no montante de **193.380,61 euros**. Procedeu-se seguidamente à dedução dos pagamentos efetuados por conta, conforme previsto no nº3 do artigo 45º da LIS, que tem por base a matéria coletável do exercício anterior (2009) cujo montante foi de 400.000€, aplicando-se a taxa (30%) a cinco sétimos do valor então liquidado, obtendo-se assim o valor de 88.596€ inscrito nos **campos 601, 603 e 605, resultando um** montante de **107.664,61 euros no campo 621**, que corresponde ao valor líquido a pagar (imposto).

4.5 Análise Comparativa dos Resultados Obtidos

A quantificação das principais conclusões que resultam, numa primeira abordagem, do estudo efetuado, tendo por objetivo comparar a aplicação do disposto no CIRC (Portugal) e LIS (Espanha), relativamente aos procedimentos legalmente determinados, para o cálculo do imposto a pagar, considerando os elementos contabilísticos relativos à Entidade selecionada para esta análise, encontram-se reproduzidos no Quadro 22.

QUADRO 22

Cálculo do imposto com aplicação do disposto no CIRC e LIS

RUBRICAS	Valores em euros		
	PORTUGAL (IRC)	(IRC) – (IS)	ESPANHA (IS)
Resultados antes de Impostos	603.482,62	0,00	603.482,62
Matéria Coletável	759.682,62	111.747,25	647.935,37
Coleta	188.358,16	-6.022,45	194.380,61
Imposto Apurado	188.358,16	-5.022,45	193.380,61
Derrama	11.395,24	11.395,24	0,00
Tributações Autónomas	17.500,00	17.500,00	0,00
Imposto Total	217.253,40	23.872,79	193.380,61
Pagamentos por Conta	88.596,00	2.880,00	85.716,00
Líquido a Pagar	128.657,40	20.992,79	107.664,61

Fonte: Elaboração própria

Tendo por objetivo proporcionar uma melhor compreensão dos dados constantes do Quadro 22, consideraram-se três etapas determinantes, no processo de apuramento do imposto a pagar (cálculo do imposto), válidas para ambas as economias fiscais consideradas:

- A primeira que “transforma” o lucro contabilístico (resultado antes de impostos), na Matéria Coletável, através da aplicação de correções para efeitos fiscais, constantes dos normativos a considerar, e eventuais deduções legalmente previstas (e.g. prejuízos fiscais anteriores ou benefícios fiscais);
- A segunda que “transforma” a Matéria coletável, na coleta através da aplicação das taxas de imposto legalmente estabelecidas;
- A terceira que “transforma” a coleta, no imposto efetivamente calculado.

Considerando a “primeira etapa”, verifica-se que sendo igual o valor do resultado antes de impostos, após as correções fiscais determinadas pelo IRC (Portugal) e LIS (Espanha), o lucro tributável surge substancialmente aumentado por efeito da aplicação do disposto no CIRC, cerca de 156.200 euros em valor absoluto e quase 26%, em termos percentuais, relativamente ao valor inicialmente considerado, enquanto por efeito da aplicação do disposto na LIS, este mesmo valor apenas regista um aumento de cerca de 44.500 euros e pouco mais de 7%, em valor percentual.

Ao observar-se o resultante da “segunda etapa”, verifica-se que o valor obtido para a coleta em Portugal (em função do determinado no CIRC) é inferior ao determinado em Espanha (em função do determinado na LIS). Este facto resulta da aplicação de taxas de imposto (nominais) distintas, sendo inferiores as vigentes em Portugal, resultando que a taxa efetiva²² para Portugal, até esta fase, situa-se um pouco acima dos 31% (31,2%) ao passo que em Espanha atinge os 32%.No entanto, na “terceira etapa”, que coincide com o final deste processo de apuramento, a tendência surge completamente invertida, passando o valor do imposto a pagar (considerando todas as componentes a este associada) a ser substancialmente superior em Portugal, devido aos montantes relativos à derrama e à tributação autónoma, constantes do CIRC, mas inexistentes em sede da LIS. Daqui resulta uma diferença muito significativa no montante do imposto apurado em Portugal, quando comparado com Espanha, registando-se no valor calculado segundo o disposto no CIRC, um diferença (para mais) de quase 24.000 euros, o que se traduz num aumento da taxa efetiva de imposto para 36%, enquanto em Espanha esse mesmo indicador não sofre alteração, mantendo-se nos 32%.

²² Foi considerado para a determinação das Taxas efetivas, a relação (coeficiente percentual) entre o valor do imposto em questão e o resultado contabilístico (antes de impostos).

No ponto seguinte deste trabalho, vamos tentar analisar o comportamento de algumas variáveis, consideradas determinantes para esta matéria, através da elaboração de alguns cenários alternativos.

4.6 Simulação de Diferentes Cenários

Seguidamente proceder-se-á à simulação de cenários alternativos, ao estudo comparativo efetuado, considerando a alteração de variáveis (normas de tributação vigentes) identificadas como determinantes nas diferenças identificadas.

Numa primeira simulação, designada por **“Cenário A: Imposto a pagar com a uniformização do tratamento das imparidades em dívidas a receber, em sede de IRC e IS”**, considerou-se a existência de uniformização na forma como as autoridades fiscais, portuguesas e espanholas, consideram os créditos incobráveis (dívidas de clientes), o que na realidade não acontece.²³

Refere a Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS 7) que, “à data de cada relato financeiro, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os seus ativos”, onde se incluem as dívidas de clientes. Já a Norma Internacional de Contabilidade 39 (NIC/IAS 39) dispõe que, “se existir uma evidência objetiva de imparidade, uma entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados”, refletindo assim, esta diminuição patrimonial.

Considera-se, pelo referido, como mais adequado o previsto na legislação espanhola, ao acolher a totalidade do valor deste tipo de imparidade e não apenas uma percentagem do seu total, pois como refere Ricardo (2007), o conceito de lucro tributável, subjacente aos normativos das modernas economias fiscais, onde se incluem as duas economias fiscais Ibéricas, assenta, na denominada teoria do balanço, ou seja, resulta da diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, questionando

²³ Um crédito considerado incobrável (com pagamento em mora há mais de 6 meses e menos de 12 meses), em sede de IS é totalmente dedutível (art.º 12º da LIS) e em sede de IRC, é apenas dedutível 25% do seu valor total (art.º 36º, nº2, al. a) do CIRC).

Guimarães (2000) por que razão, “nem todas as variações do património (positivas e negativas) ocorridas no período concorrem para o apuramento do lucro tributável”.

Numa segunda simulação, designada por “**Cenário B: Imposto a pagar sem a existência de derrama e de tributações autónomas em sede de IRC e IS**”, considerou-se, à semelhança do que se verifica na legislação espanhola, a inexistência de derrama e tributações autónomas, a incidir sobre o rendimento das pessoas coletivas, em Portugal.

Numa terceira simulação, designada por “**Cenário C: Verificação em simultâneo dos pressupostos referidos para os cenários A e B**”, considerou-se cumulativamente o referido para as duas simulações anteriores.

Numa quarta simulação, designada por “**Cenário D: Aplicação das taxas de imposto, em sede de IRC e IS, ao resultado contabilístico**”, considerou-se a inexistência de correções fiscais legalmente impostas, pelos normativos vigentes em Portugal e Espanha, de onde resulta um mesmo valor para o resultado contabilístico e para o resultado fiscal.

O Quadro 23 apresenta a simulação, designada por **Cenário A**, referente à determinação do imposto a pagar pela ENTIDADE em estudo.

QUADRO 23

Cenário A – Imposto a pagar com a uniformização de créditos incobráveis

Valores em euros

RUBRICAS	INICIAL		CENÁRIO A	
	PORTUGAL (IRC)	ESPANHA (IS)	PORTUGAL (IRC)	≠
Resultado da Contabilidade	603.482,62	603.482,62	603.482,62	0,00
Matéria Coletável	759.682,62	647.935,37	647.182,62	-112.500,00
Coleta	188.358,16	194.380,61	160.233,16	-28.125,00
Imposto Apurado	188.358,16	193.380,61	160.233,16	-28.125,00
Derrama	11.395,24	0,00	11.395,24	0,00
Tributações Autónomas	17.500,00	0,00	17.500,00	0,00
Imposto Total	217.253,40	193.380,61	189.128,40	-28.125,00
Pagamentos por Conta	88.596,00	85.716,00	88.596,00	0,00
Líquido a Pagar	128.657,40	107.664,61	100.532,40	-28.125,00

Fonte: Elaboração própria

Destaca-se, nesta simulação, a diminuição da Matéria Coletável (para o caso português dado que no caso espanhol não há alterações, em função dos pressupostos considerados), em

112.500 euros, valor que corresponde a 75% do valor total do crédito considerado incobrável, que nestas circunstâncias não foi adicionado ao resultado contabilístico, o que implicou uma redução na coleta e, conseqüentemente, no imposto total a pagar.

Daqui resulta, considerando o valor do imposto total a pagar, no montante de 189.128,40 euros, uma taxa efetiva de imposto para Portugal, de 31,3%, mantendo-se, para Espanha uma taxa de 32%.

O Quadro 24 apresenta a simulação, designada por **Cenário B**, referente à determinação do imposto a pagar pela ENTIDADE em estudo.

QUADRO 24

Cenário B – Imposto a pagar sem derrama e tributações autónomas

Valores em euros

RUBRICAS	INICIAL		CENÁRIO B	
	PORTUGAL (IRC)	ESPAÑA (IS)	PORTUGAL (IRC)	≠
Resultado da Contabilidade	603.482,62	603.482,62	603.482,62	0,00
Matéria Coletável	759.682,62	647.935,37	759.682,62	0,00
Coleta	188.358,16	194.380,61	188.358,16	0,00
Imposto Apurado	188.358,16	193.380,61	188.358,16	0,00
Derrama	11.395,24	0,00	0,00	-11.395,24
Tributações Autónomas	17.500,00	0,00	0,00	-17.500,00
Imposto Total	217.253,40	193.380,61	188.358,16	-28.895,24
Pagamentos por Conta	88.596,00	85.716,00	88.596,00	0,00
Líquido a Pagar	128.657,40	107.664,61	99.762,16	-28.895,24

Fonte: Elaboração própria

Em resultado desta simulação, foram eliminados os valores relativos à derrama e às tributações autónomas (aplicável somente a Portugal, pois em Espanha não são consideradas), os quais totalizam o montante de 28.895,24 euros, resultando uma alteração no valor do imposto total a pagar, que surge reduzido para 188.358,16 euros, correspondendo, desta forma, ao valor do imposto apurado.

Daqui resulta, considerando o valor do imposto total a pagar, uma taxa efetiva de imposto para Portugal, de 31,2%, mantendo-se, para Espanha uma taxa de 32%.

O Quadro 25 apresenta a simulação, designada por **Cenário C**, referente à determinação do imposto a pagar pela ENTIDADE em estudo.

QUADRO 25

Cenário C – Verificação em simultâneo dos pressupostos dos cenários A e B

Valores em euros

RUBRICAS	INICIAL		CENÁRIO C	
	PORTUGAL (IRC)	ESPAÑA (IS)	PORTUGAL (IRC)	≠
Resultado da Contabilidade	603.482,62	603.482,62	603.482,62	0,00
Matéria Coletável	759.682,62	647.935,37	647.182,62	-112.500,00
Coleta	188.358,16	194.380,61	160.233,16	-28.125,00
Imposto Apurado	188.358,16	193.380,61	160.233,16	-28.125,00
Derrama	11.395,24	0,00	0,00	-11.395,24
Tributações Autónomas	17.500,00	0,00	0,00	-17.500,00
Imposto Total	217.253,40	193.380,61	160.233,16	-57.020,24
Pagamentos por Conta	88.596,00	85.716,00	88.596,00	0,00
Liquido a Pagar	128.657,40	107.664,61	71.637,16	-57.020,24

Fonte: Elaboração própria

Nesta última simulação, que engloba os considerandos das duas anteriormente apresentadas, para além da redução da matéria coletável considerada (crédito incobrável), conforme decorre do cenário A, resulta a eliminação dos valores associados e este tipo de imposto em Portugal (derrama e tributações autónomas) referente ao cenário B.

Daqui resulta, considerando o valor do imposto total a pagar, uma taxa efetiva de imposto para Portugal, de 26,6%, mantendo-se, para Espanha uma taxa de 32%.

Em relação à quarta simulação, designada por **Cenário D**, aplicação das taxas vigentes em sede de IRC (para Portugal) e em sede de IS (para Espanha), diretamente ao resultado contabilístico, não considerando desta forma os ajustes/correções fiscais legalmente impostas, obtivemos para Portugal o montante de 149.308,16, composto pela soma dos valores resultantes da aplicação da taxa de 12,5% a 12.500,00 e de 25% à diferença entre 603.482,62 e 12.500,00 (conforme disposto nos nº 1 e 2 do artigo 87º do CIRC), do qual resulta uma taxa global de 24,7%. Aplicando o disposto no nº 1 do artigo 28º da LIS (taxa única de 30%), obtém-se para Espanha o montante de 181.044,79 e uma taxa de 30%, como referido.

No Quadro 26 apresentam-se os valores do imposto a pagar e respetiva taxa efetiva de imposto, para cada um dos cenários considerados, em Portugal e em Espanha.

QUADRO 26

Resumo da análise comparativa inicial e dos diferentes cenários considerados

Valores em euros

SITUAÇÃO CONSIDERADA	IMPOSTO A PAGAR PORTUGAL - (IRC)		IMPOSTO A PAGAR ESPANHA - (IS)	
	VALOR EM EUROS	TAXA EFETIVA	VALOR EM EUROS	TAXA EFETIVA
Entidade em análise	217.253,40	36,0%	193.380,61	32,0%
Cenário - A	189.128,40	31,3%	193.380,61	32,0%
Cenário - B	188.358,16	31,2%	193.380,61	32,0%
Cenário - C	160.233,16	26,6%	193.380,61	32,0%
Cenário - D	149.308,16	24,7%	181.044,79	30,0%

Fonte: Elaboração própria

Destaca-se numa primeira leitura aos resultados constantes deste Quadro26 que, apenas na análise comparativa inicial, resultante da aplicação dos normativos fiscais efetivamente vigentes, nas economias fiscais de Portugal e de Espanha, a taxa efetiva de imposto é superior para uma entidade tributada pela legislação portuguesa.

Em todos os outros cenários considerados, o resultado obtido é distinto, ou seja, a taxa efetiva de tributação apresenta-se menor em Portugal, se comparada com a que se verifica em Espanha, para situações idênticas.

No cenário designado por A, a diferença resulta de uma significativa diferença no tratamento fiscal dado às imparidades em dívidas a receber de clientes (considerando o disposto no IRC e no IS), o que não acontece em termos contabilísticos, onde este tipo de gasto é considerado na sua totalidade, em ambos os normativos aplicáveis.

No cenário designado por B, a diferença surge do facto de o valor do imposto a pagar resultar inicialmente da aplicação das taxas, previstas no CIRC (artigo 87º) ou no LIS (artigo 28º), mas a legislação portuguesa contemplar ainda, para efeitos deste cálculo (a acrescer a este valor) a eventual existência de derrama e tributações autónomas, ambas aplicáveis nesta circunstância.

Relativamente ao cenário designado por C, a circunstância de resultar da existência em simultâneo dos pressupostos referidos para os cenários A e B, o resultado apresentado reflete, em acumulação, o referido inicialmente para estes dois cenários.

O cenário designado por D apresenta o valor resultante unicamente da aplicação das taxas de imposto previstas em ambos os normativos (aplicadas ao resultado contabilístico), resultando para Espanha uma taxa de 30%, coincidente com a taxa única prevista na LIS (artigo 28º), para este tipo de entidade. Considerando o normativo português obtém-se uma taxa de 24,7% em resultado da aplicação de duas taxas (12,5% e 25%), conforme disposto no CIRC (artigo 87º).

No ponto seguinte deste trabalho procede-se à interpretação e discussão dos resultados obtidos com este estudo comparativo e com os cenários alternativos considerados.

4.7 Discussão de Resultados

Até meados da década de noventa do século XX, como refere Rodrigues (2003), o relato financeiro (contabilidade) era elaborado com base num conjunto de princípios que variavam de país para país, tornando quase impossível a sua comparabilidade.

O incremento do comércio internacional, a mobilidade de pessoas e dos recursos, em conjunto com o desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação, transmitiram uma forte dinâmica aos negócios, como refere Zimmerman (1997), obrigando à alteração das regras de preparação e apresentação das contas das empresas, permitindo transmitir-lhes «universalidade» e «comparabilidade».

O papel desempenhado por diversos Organismos Internacionais (e.g. IASB, IFAC e FEE) em matérias relacionadas com a harmonização contabilística, segundo Pereira *et al.* (2009) permitiu introduzir importantes alterações na informação contabilística, redimensionando o seu alcance da esfera nacional para a esfera internacional. Antão *et al.* (2007) referem que a União Europeia, com o objetivo de obter a comparabilidade da informação prestada pelo relato financeiro e, verificando a incapacidade política dos Estados-membros em acordarem a adoção de modelo contabilístico comum, optou por implementar as Normas Internacionais de Contabilidade do IASB. Com a publicação do Regulamento nº 1126/2008 tornou-se obrigatória para todos os Estados-membros da União Europeia, não só a adoção das referidas normas, mas também das Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), garantido desta forma a comparabilidade da contabilidade entre todos os seus membros.

A harmonização contabilística segundo Rodrigues e Guerreiro (2004) possibilita que, o relato financeiro apresentado por uma entidade, de um determinado país, não só seja comparável com o de outras entidades desse mesmo país, como permite ainda a comparação entre entidades de países distintos.

Daqui resulta que a informação transmitida pela entidade em análise, nomeadamente o valor apresentado para o resultado contabilístico, pelo facto de se reger pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), normativo português, ou pelo *Plan General de Contabilidad (PGC)*, normativo espanhol, não surge alterado, razão pela qual, quer no estudo comparativo efetuado neste trabalho, quer na posterior elaboração de cenários alternativos, o ponto de partida (resultado relevado pela contabilidade) manteve-se inalterado, em todas as situações.

Tanto o artigo 17º do CIRC, normativo português, como o artigo 10º da LIS, normativo espanhol, dispõem, relativamente à forma de apurar o lucro para efeitos fiscais, que este deve ter por base o resultado contabilístico, o qual deve ser corrigido de acordo com o fiscalmente previsto, em cada uma das economias fiscais. Estabelece-se, desta forma uma relação indissociável entre a contabilidade e a fiscalidade, referindo Guimarães (1997) que, esta relação pode ser analisada em três perspetivas distintas: a subordinação da fiscalidade à contabilidade (o resultado fiscal é o resultado contabilístico, não havendo lugar a correções extra-contabilísticas); a subordinação da contabilidade à fiscalidade (o resultado contabilístico é fortemente influenciado pela fiscalidade); e autonomia entre a contabilidade e a fiscalidade (o resultado contabilístico é o ponto de partida para o cálculo do resultado fiscal e as divergências entre ambos são tratadas extracontabilisticamente nas declarações de rendimentos). Os normativos em vigor em Portugal e Espanha acolhem esta última perspetiva.

Enciso (2004) defende que as relações entre a contabilidade e a fiscalidade não se devem resumir ao apuramento do imposto, pois se a contabilidade serve para base de incidência dos impostos, também deve ser tomada em consideração para avaliar a capacidade contributiva do contribuinte, afirmando Ferreira (2002) que se a fiscalidade pretende apurar e tributar o lucro real e sendo esse o mesmo objetivo da contabilidade os valores obtidos não devem ser muito divergentes. No entanto, Cipriano (2005) sustenta que a fiscalidade tem de ser encarada como um instrumento de política tributária, com preocupações sociais e ao serviço de uma comunidade e não, como acontece com a contabilidade, apenas ao serviço de alguns interesses particulares. Já Pereira (1998) considera que as divergências entre o resultado

contabilístico e o resultado fiscal devem ser devidamente justificadas e manter-se dentro de limites considerados razoáveis, servindo essencialmente para combater a evasão fiscal, resolver situações de não coincidência entre regras de periodização e regular situações relacionadas com a dupla tributação.

Se, conforme referido, no seio da União Europeia foi possível proceder a uma harmonização contabilística, o mesmo não se verificou relativamente as tentativas efetuadas tendentes a uma harmonização fiscal (Bond *et al*, 2000; Barassi, 2005). Os diferentes Estados-membros continuam a implementar, de modo autónomo, as suas políticas fiscais, em função dos seus interesses económicos (Lenaerts e Bernardeau (2007), não tendo sido possível fazer convergir os diferentes interesses nacionais (Elschner e Vanborren, 2009; Bettendorf *et al* 2009). Este facto tem impossibilitado estabelecer regras gerais de tributação para as sociedades (Guerrero e Castilho, 2004; Gómez, 2006), apesar de como é reconhecido (Trovato, 2007) ser imperioso, num futuro próximo, caminhar para essa harmonização fiscal. **Uma harmonização fiscal no espaço comunitário permitirá eliminar, ou pelo menos reduzir de forma determinante as principais distorções fiscais que ainda se verificam entre alguns dos Estados-membros (CE, 2000), como é o caso das duas economias fiscais ibéricas, pois como pode ser verificado, quer no estudo comparativo aplicado à entidade em análise, quer nos cenários alternativos elaborados, resultam diferenças significativas nos montantes apurados do imposto a pagar, nas diferentes situações e para cada uma das economias fiscais consideradas, em função das citadas «distorções fiscais».** Este tipo de situações que, no limite, podem provocar efeitos prejudiciais noutros Estados-membros (Rocha, 2007), só poderão ser evitadas, segundo Calle (2005), se for possível iniciar um processo de convergência fiscal, com uma aproximação progressiva dos diferentes sistemas fiscais. Peixoto (2007) defende que, este processo de convergência deve ser complementado com a implementação de normas, de caráter vinculativo, para a determinação de um sistema de tributação de base comum, possibilitando a existência de regras básicas para o seu apuramento, determinando os seus elementos estruturantes (e.g. gastos dedutíveis e não dedutíveis, provisões fiscalmente aceites, regime de cálculo de depreciações de ativos e modo de apuramento de mais-valias e ainda questões do âmbito da fiscalidade internacional como, acordos de dupla tributação internacional, o tratamento de rendimentos obtidos no estrangeiro, ou mesmo o caso de relações especiais e política de preços de transferência). Ainda segundo Peixoto (2007), equaciona-se a possibilidade de paralelamente, os diferentes

Estados-membros poderem continuar a aplicar as suas normas fiscais próprias, a determinada categoria de empresas que, pela sua dimensão, ou atividade, desenvolvam exclusivamente transações internas, preservando assim, de algum modo, a sua identidade nacional e histórica (Neves, 2000).

As diferenças verificadas no apuramento do montante do imposto a pagar pela entidade em análise, tendo em consideração as normas portuguesas e espanholas, resultado das mencionadas divergências nas correções fiscais necessárias em cada uma das economias fiscais, surgem ainda reforçadas por outros condicionalismos legais associados a este apuramento. Refere-se a existência de derrama e de tributações autónomas na legislação portuguesa, o que não se verifica na espanhola agravando-se, deste modo, as referidas diferenças.

Se, **relativamente à derrama a sua influência**, como resulta da análise comparativa efetuada neste trabalho, em termos da sua contribuição para o montante de imposto obtido, **não é fator determinante, alterando a taxa efetiva, inicialmente aplicada em função do disposto no artigo 87º do CIRC, de 24,7% para 26,3%, a qual se mantém inferior à resultante da aplicação do previsto no artigo 28º da LIS, de onde resulta uma taxa de 30%**, o mesmo não se verifica ao proceder à análise das implicações do tratamento legalmente previsto para as tributações autónomas conforme previsto no CIRC.

As tributações autónomas foram introduzidas na legislação portuguesa concretamente nos Códigos do Imposto sobre o Rendimento (CIRS e CIRC), tendo por base o referido no artigo 4º do DL nº 192/90, de 9 de junho. A Administração Fiscal fundamentou a sua decisão numa alegada dificuldade em distinguir o caráter privado e a natureza empresarial de determinados gastos e o facto de existirem certas formas de rendimento que não eram tributados nas pessoas dos seus beneficiários. Assim, foi decidido tributar autonomamente (entidade pagadora), quer em sede de IRS quer em IRC, as despesas confidenciais ou não documentadas, as despesas de representação e os encargos com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motocicletas. Esta argumentação não é aceite unanimemente e de forma pacífica pois, como defende Guimarães (2003), o que a realidade empresarial portuguesa mostra “é uma tendência generalizada, cerca de dois terços, de empresas perdedoras (que apresentam prejuízos fiscais), pelo que este tipo de medida pretende unicamente o lançamento de formas alternativas de arrecadação de receitas fiscais em sede de IRC” (Guimarães, 2003: 14).

Também o enquadramento legal deste tipo de tributação tem sido alvo de contestação, defendendo Palma (2012) que a natureza subjacente às tributações autónomas são impostos indiretos e instantâneos e como tal tributam a despesa e não o rendimento. Concluindo ainda que a introdução no CIRC de factos sujeitos a tributação autónoma desvirtua o caráter único do imposto. Nabais (2012) defende que paralelamente ao IRC está a ser criado um novo imposto sobre as empresas, que descreve como “um imposto de todo anómalo que, incidindo sobre certas despesas acaba por duplicar tendencialmente, sem qualquer fundamento que o sustente, a tributação das empresas” (Nabais, 2012: 28).

Ainda na opinião de Palma (2012), a justificação para a manutenção das tributações autónomas, em sede de IRC, está exclusivamente relacionada com a necessidade de obtenção de receitas, que permitam atingir o desejável equilíbrio das finanças públicas, ou seja, sobrepondo-se claramente as motivações económicas às de índole estritamente fiscais.

Independentemente das razões que possam assistir a cada uma das partes e respetivas argumentações, o que **resulta, em termos práticos, considerando o estudo comparativo realizado, é um montante de tributações autónomas associado ao cálculo do valor do imposto, para a economia fiscal portuguesa, que representa um acréscimo no seu valor de 17.500 euros, o que percentualmente representa quase 9%, mantendo-se inalterado o valor do imposto a pagar em Espanha, em função do normativo atualmente vigente não contemplar este tipo de tributação.**

Pelo que, **considerando o que são as atuais realidades, em termos de legislação relativa à tributação dos rendimentos das pessoas coletivas, das economias fiscais ibéricas, não é indiferente, em termos de imposto a pagar, ser tributado de acordo com a legislação portuguesa, ou de acordo com a legislação espanhola,** apurando-se, tendo por base o estudo comparativo efetuado neste trabalho, uma taxa efetiva de imposto de 36% para a economia fiscal portuguesa e uma taxa efetiva de 32% para a economia fiscal espanhola isto, apesar de as taxas aplicáveis (nominais) do imposto serem inferiores no caso português (26,3% para Portugal já com a derrama incluída e 30% para Espanha).

Easson (2004) refere que são inúmeras as vantagens de uma determinada economia conseguir investimento direto estrangeiro (IDE) apesar de a internacionalização das sociedades atuais condicionar cada vez mais os seus sistemas fiscais, como salienta Cabré (2006).

Apesar de, nas decisões relacionadas com um processo de internacionalização, como refere Egger *et al.* (2009), os recursos existentes e o modo de funcionamento do mercado continuarem a ser prioritários, é cada vez mais importante analisar a forma como a fiscalidade pode influenciar a opção final, referindo Oliveira e Santos (2005) que as questões relacionadas com a tributação do rendimento das sociedades influenciam, de forma positiva ou negativa, as decisões dos investidores e de outros agentes económicos.

Para Field (2003), este aumento de importância da fiscalidade, como fator decisório, decorre das políticas fiscais adotadas pelas diferentes economias fiscais, que passam a ter como um dos objetivos prioritários atrair atividades empresariais e fluxos de investimento, defendendo Devereux *et al.* (2002) que a decisão das empresas, em termos fiscais, depende das taxas de tributação efetivas e não das nominais.

Face, aos resultados obtidos com o estudo comparativo, o facto de a entidade em análise pertencer a um grupo económico internacional, com presença em vários países, nomeadamente em Portugal e Espanha, e tendo em consideração os autores citados (e.g. Oliveira e Santos, 2005; Rocha, 2007) era importante no sentido de evitar uma eventual deslocalização de potenciais investimentos futuros que, com a brevidade possível²⁴, como há muito defende Cnossen (1999), em definitivo, fosse possível proceder a tão desejada harmonização fiscal, ou pelo menos obter uma forte convergência em matéria fiscal, que contribuísse decisivamente para um melhor e mais eficiente funcionamento do mercado interno e reduzisse o leque de opções, atualmente disponível, ao dispor dos decisores da localização de um determinado investimento, ao eliminar, ou pelo menos reduzir substancialmente, o «fator fiscal», pois como refere Guimarães (2000), em função do contexto atual, numa decisão de gestão empresarial não se deve negligenciar as componentes fiscais que sempre surgem associadas.

Será também determinante nesta matéria, de acordo com Sanches (2010), o esforço que os Estados estiverem «dispostos a fazer» no sentido de se tornarem mais eficientes, em especial, na utilização dos recursos disponíveis resultantes da tributação, assunto que assume especial atualidade no momento que as sociedades europeias enfrentam complexas questões

²⁴ A Comissão Europeia apresentou em 16 de março de 2011, uma proposta do Conselho, para uma Diretiva Comunitária (constante do doc. COM (2011) 121 final), relativa a uma Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre as Sociedades (MCCCS), atualmente ainda em período de discussão.

de ordem económica, nomeadamente as economias fiscais ibéricas, considerando-se oportuno recordar o conceito de «sustentabilidade fiscal» (e.g. Croce e Juan-Ramón, 2003; Luporini, 2006), identificado como o ponto de equilíbrio entre a obtenção dos recursos necessários ao Estado e a preservação e aumento da riqueza do contribuinte, aumentando assim a sua capacidade contributiva.

Seguidamente apresentam-se as principais conclusões e limitações do estudo comparativo realizado e elaboradas algumas propostas de investigação futura.

CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PROPOSTAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURAS

A preferência pelo tema desta dissertação foi resultado da experiência profissional desenvolvida pelo autor, ao longo de quase três décadas, na área empresarial. Também a escolha do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e a ideia de o comparar com o regime fiscal aplicável em Espanha, foi ainda uma consequência natural dessa prática. Acresce que numa economia globalizada caracterizada por uma forte concorrência internacional, e onde a economia espanhola se assume como o nosso principal mercado, tanto para as exportações como para as importações, interessa comparar os regimes fiscais aplicáveis ao rendimento das sociedades, nas duas economias fiscais ibéricas.

Neste trabalho procedeu-se ao enquadramento legal desta questão, sendo dado especial relevo aos procedimentos, decorrentes dos normativos vigentes em cada um dos sistemas fiscais ibéricos, relativos ao apuramento e cálculo do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

A metodologia utilizada neste trabalho foi a análise comparativa, ou metodologia comparativa, dado ter-se procedido à comparação dos efeitos decorrentes da determinação, a uma mesma entidade, do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, em Portugal e Espanha, permitindo este método proceder ao estudo das relações, semelhanças e diferenças registadas.

Principais Conclusões

Para as questões preliminares que estiveram na origem desta dissertação foi possível encontrar resposta adequada com a realização deste trabalho, conforme em seguida se refere, nomeadamente quanto:

- Aos **conceitos e critérios contabilísticos** utilizados em Portugal e em Espanha e a sua influência no resultado contabilístico obtido;
- Aos procedimentos adotados para a **determinação da matéria coletável**, em Portugal e Espanha, e em que medida as correções fiscais efetuadas ao resultado contabilístico, decorrentes das imposições legais vigentes, conduzem a um valor significativamente diferente;

- À **verificação de condicionalismos legais associados ao apuramento deste imposto**, com influência determinante no seu valor final;
- Ao **valor pago por uma entidade em Portugal e quanto pagaria em Espanha** em situação análoga.

Relativamente à utilização de determinados **conceitos e critérios contabilísticos**, em Portugal e em Espanha, com influência na determinação do resultado contabilístico refere-se que, com a entrada em vigor do disposto no Regulamento nº 1126/2008 e tendo em conta o Regulamento nº 1606/2002, que torna obrigatória a utilização das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e das Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), nos diferentes Estados-membros, dos quais fazem parte Portugal e Espanha, ficou garantida a uniformização de critérios utilizados no apuramento do resultado contabilístico. Na opinião de Rodrigues e Guerreiro (2004), esta uniformização veio permitir a comparabilidade das demonstrações financeiras, quer entre empresas, quer entre diferentes países. Resulta do referido que, os normativos contabilísticos em vigor nas duas economias fiscais ibéricas, garantem que a utilização do resultado contabilístico, como ponto de partida para o apuramento do imposto a pagar (em sede de IRC ou em sede de IS), não introduz qualquer fator de diferenciação, no seu resultado final.

No que respeita aos procedimentos adotados para a **determinação da matéria coletável**, em Portugal e Espanha, estes apresentam alguma similitude pois, em ambos os casos, a tributação incide sobre o lucro contabilístico, corrigido de acordo com as normas vigentes, em cada uma das economias fiscais referidas, transformando-se, desta forma o lucro contabilístico em lucro fiscal. Pereira (1988) sustenta que é perfeitamente perceptível que os objetivos contabilísticos sejam distintos dos preconizados pela fiscalidade. Assim, enquanto a contabilidade visa a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada dos resultados de uma determinada entidade, a fiscalidade visa essencialmente a obtenção de receitas tributárias para o Estado. Por seu lado, Gadea (1990) defende que o resultado contabilístico não pode coincidir com o resultado fiscal, pois as normas contabilísticas e as normas fiscais prosseguem objetivos diferentes, devendo reconhecer-se que, se os objetivos contabilísticos não devem ser influenciados por fatores de natureza fiscal, também a existência de objetivos específicos de política fiscal deve ser aceite e, se considerados a nível internacional, não têm necessariamente de ser coincidentes nos diferentes países considerados, como é o caso deste

estudo comparativo entre as economias fiscais portuguesas e espanhola, onde as diferenças resultantes das correções fiscais legalmente determinadas, pelos respetivos normativos conduzem a uma matéria coletável, significativamente distinta.

No estudo comparativo inicialmente realizado e nos cenários posteriormente elaborados, verifica-se uma presença muito significativa de **condicionalismos legais, associados ao apuramento deste imposto**, no normativo do IRC e sem correspondência na LIS, com influência determinante no seu valor final, surgindo este substancialmente aumentado em Portugal, quando comparado com Espanha. Esta variação é resultante de, na legislação portuguesa ao contrário do normativo espanhol, se verificar a possibilidade legal de sobre este tipo de tributação incidir ainda derrama e tributações autónomas, nas condições aí previstas.

Quanto à questão de verificar qual o **valor do imposto pago por uma entidade em Portugal e** quanto pagaria **em Espanha** em situação análoga, decorre do estudo comparativo realizado, considerando a atual legislação relativa à tributação dos rendimentos das pessoas coletivas, nas duas economias fiscais ibéricas, o facto de ser tributado de acordo com a legislação portuguesa, ou de acordo com a legislação espanhola, considerando os dados relativos à entidade em análise, resulta numa diferença, de 23.872 euros em valor absoluto (217.253 euros em Portugal e 193.381 em Espanha), correspondendo a mais de 12% em termos percentuais, o que se traduz numa taxa efetiva de imposto de 36%, para a economia fiscal portuguesa e de 32% para a economia fiscal espanhola, apesar das taxas aplicáveis (nominais) do imposto serem inferiores no caso português.

A crescente abertura ao exterior das diferentes economias tem proporcionado a mundialização das empresas e instrumentos financeiros, alterando de forma significativa o modo de funcionamento dos mercados. Constata-se, em função desta nova realidade, uma adaptação dos diferentes sistemas fiscais nacionais, assentes em vantagens ao nível da tributação do rendimento das sociedades, tendo por objetivo a captação de investimento, provocado, desta forma, um aumento da «concorrência fiscal» entre Estados e potenciando a importância relativa da fiscalidade nos processos decisórios de localização e/ou deslocalização de unidades de produção.

Mesmo em espaços geográficos comuns, como é o caso da União Europeia, apesar dos esforços desenvolvidos não foi ainda possível obter uma harmonização fiscal que permitisse, por um lado, a melhoria do funcionamento do mercado interno potenciando a livre e sã

concorrência e, por outro, eliminando as atuais distorções de caráter fiscal existentes entre os diferentes Estados-membros.

A defesa da necessidade de criação de uma Autoridade Fiscal Supranacional, como forma de reduzir, ou mesmo evitar, que a Fiscalidade continue a influenciar este tipo de decisões, tem encontrado uma forte oposição naqueles que defendem, que a inexistência de sistemas fiscais nacionais e autónomos conduziria a uma perigosa redução do poder dos Estados, nomeadamente no seu papel de regulação dos mercados e no estabelecimento das políticas de desenvolvimento económico consideradas mais adequadas e, no limite, a uma perda de soberania das nações.

Face à impossibilidade da obtenção de uma posição consensual, entre os diferentes Estados-membros, perspectiva-se que a solução dessa questão passe, não por uma efetiva harmonização fiscal, mas por uma «convergência fiscal» aplicada apenas a matérias consideradas determinantes, tendo como principal objetivo a obtenção um aumento da «compatibilidade», entre os distintos normativos fiscais, eliminando-se, deste forma, as «disfunções» mais significativas.

Por último referir que apesar do aumento da importância relativa da «fator fiscalidade» na atração do denominado Investimento Direto Internacional (IDE), de capital importância para o desenvolvimento das sociedades atuais, continuam ainda a ser determinantes, os denominados «custos de contexto», dos quais se destacam, os recursos existentes, as infraestruturas disponíveis, a eficiência no funcionamento do mercado, ou mesmo a segurança proporcionada.

Limitações ao Estudo

No decorrer dos trabalhos realizados pelo autor desta dissertação foram surgindo alguns problemas e dificuldades que, de alguma forma, acabaram por limitar este trabalho científico. De entre estas limitações referem-se as duas entendidas como as mais significativas.

Por um lado, o facto de a empresa utilizada no estudo comparativo, com base nos motivos oportunamente apresentados, não ser representativa das realidades empresariais portuguesa e espanhola, ambas quase totalmente constituídas por pequenas e médias

empresas²⁵, nas quais esta entidade não se enquadra, sendo que a maioria, especialmente em Espanha (sociedades com um volume de negócios inferior a 8 milhões de euros), com acesso a regimes de tributação com normativos específicos (para Portugal o Regime Simplificado de Tributação, previsto no art.º 58º do CIRC e para Espanha o Regime de Incentivos Fiscais, para Empresas de Reduzida Dimensão, previsto nos artº 108º a 114º da LIS), cuja aplicação pode eventualmente conduzir a conclusões distintas das agora mencionadas.

Por outro lado, o facto de os dados apresentados respeitarem ao exercício económico de 2010 que, sendo os únicos compatíveis com o calendário e organigrama inicialmente previstos para a execução desta dissertação, não permitiu uma análise comparativa das duas economias fiscais ibéricas, num ano de acentuada crise económica, onde inevitavelmente as questões relacionadas com a tributação crescem exponencialmente em termos de importância e impacto.

Propostas de Investigação Futura

As dificuldades e limitações referidas no ponto anterior deste trabalho permitiram registar algumas ideias e possibilidades para investigação futura.

Uma possibilidade para um futuro trabalho de investigação, ainda dentro de um quadro de estudo comparativo, entre as duas economias fiscais ibéricas, resulta do referido quanto à caracterização dos tecidos empresariais português e espanhol, em função da sua dimensão e de eventuais regimes de tributação de aplicação específica, podendo daqui resultar, dada a redução significativa do domínio a investigar, um conjunto de conclusões ainda mais significativas da realidade envolvente.

Uma segunda possibilidade, num âmbito mais comunitário, considerando o atual conjunto de Estados-membros e a “excessiva especificidade” dos seus sistemas fiscais, seria interessante elaborar um estudo científico que avaliasse a importância relativa da harmonização na dedutibilidade dos gastos contabilísticos para efeitos fiscais, ou mesmo, com um caráter mais geral, a avaliação das consequências, em termos da fiscalidade comunitária,

²⁵ Em Portugal as PME (empresas com menos de 250 trabalhadores e um volume de negócios inferior a 10 milhões de euros) representam 99,7%. Em Espanha, com igual critério as PME representam 99,5%.

da implementação, neste espaço europeu, da convergência/harmonização dos procedimentos de apuramento da Matéria Coletável no Imposto sobre as Sociedades.

Por último, outra opção que, na opinião do autor, poderia tornar-se também bastante interessante, seria teorizar, através de uma investigação científica apropriada, sobre a verdadeira origem da existência de tributações autónomas, no sistema fiscal português, concretamente no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e, se esta forma de tributação não está, de algum modo e no limite, a exceder o verdadeiro âmbito deste imposto, que é a “tributação de um tipo de rendimento”, ao “tributar gastos contabilísticos”.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AICEP - Agência para o Desenvolvimento e Comercio Externo de Portugal (2010). *Revista Portugal Global*, Edição Especial. Portugal – Espanha: Negócios Transfronteiriços. Lisboa.

Albiñana, C. (1976). Evolución histórica del Sistema Fiscal Español y Lineas Idóneas de su Reforma. *Boletín de Cenários Económicos*, Vol. 99, pp. 703-743. Madrid.

Almeida, C. (1998). *Introdução ao Direito Comparado*. Coimbra: Almedina.

Almond, G. (1966). Political Theory and Political Science. *The American Political Science Review*. Vol. 60, nº 4. University of North Texas: Dept. of Political Science. Denton

Alves, P. (2000). *As Relações Ibéricas no Âmbito da Globalização e Liberalização dos Mercados*. Gabinete de Estudos e Prospetiva Económica – Ministério da Economia e Ordem dos Economistas. Lisboa.

Alves, S. (1999). *Globalização – Que Futuro para o Estado?* Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Economia e Gestão: Departamento de Desenvolvimento e Cooperação Internacional. Lisboa.

Andrade, M. (1999). *Introdução à Metodologia do Trabalho Científico*. São Paulo: Atlas.

Antão, A., Gonçalves, C., Sousa, R. & Pereira, A. (2007). O Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional. *Revista TOC* nº 85, pp. 23-35.

Baleeiro, A. (1976). *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense.

Banco de Portugal (2011). *Investimento Direto Estrangeiro (IDE) – Dados relativos a 2010*. Departamento de Estatística. Lisboa.

Barassi, M. (2005). *The Notion of Tax and the Different Types of Taxes*. Taxation Papers. European Union. Luxemburgo.

Bettendorf, L., Devereux, M., Horst, A., Loretz, S., & Mooij, R. (2009). *Corporate Tax Harmonization in the UE*. Universiteit van Tilburg: Center for Economic Policy Research. Tilburg.

Bevilaqua, A. & Werneck, R. (1997). *Public Sector Debt Dynamics*. Texto para Discussão nº 376. Universidade Católica: Departamento de Economia. Rio de Janeiro.

Blanchard, O., Chouraqui, J., Hagermann, R., & Sartor, N. (1991). The Sustainability of the Fiscal Policy: News Answers to an Old Question. *OCDE – Economic Studies*, nº 15 pp. 7-36.

Blankart, C. (2002). A public choice view of tax competition. *Public Finance Review*, nº 30.

- Bond, S., Chennells, L., Devereux, M., Gammie, M. & Troup, E. (2000). *Corporate Tax Harmonisation in Europe; A Guide to the Debate*. The Institute for Fiscal Studies. Londres.
- Boss, A. (1999). *Do we need tax harmonization in the UK?* WP 916. University of London. Londres.
- Brandão, P. (2012). Velhas aplicações e novas possibilidades para o emprego do método comparativo. *Geotextos*, Vol. 8, nº 1, pp. 167-185:Universidade Federal da Baía. Salvador.
- Brito, E. & Rosas, R. (2003). *Dimensão Jurídica do Tributo*. São Paulo: Meio Jurídico.
- Cabré, J. (2006). *Reformas Fiscales en España: Presente y Futuro*. Barcelona: Fundação Rafael Campalans.
- Calle, R. (2005). *La Teoría da la Armonización Fiscal y la Armonización Fiscal Europea*. Hacienda Publica Española, 6/7. Madrid.
- CE – Comissão Europeia (2000). *A Política Fiscal na União Europeia*. Série A: A Europa em Movimento, Serviço de Publicações Oficiais das Comunidades Europeias. Luxemburgo.
- CE - Comissão Europeia (2001). Comissão de Assuntos Fiscais. *Comunicação – IP/01/1468*, de 23 de Outubro.
- CE – EUROSTAT (2012). *Tax Revenue in the European Union*. Economy and Finance. Statistic in Focus 2/2012. Luxemburgo.
- Cervo, A., Bervian, P. & Silva, R. (2007). *Metodologia Científica*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Cipriano, J. (2005). A Fiscalidade e a Contabilidade no Contexto Nacional – Uma Reflexão. *Jornal da Contabilidade da APOTEC*, nº 338, pp. 174-180.
- Cnossen, S. (1999). *Company Taxes in European Union: Criteria and Options for Reform*. Institute for Fiscal Studies. Londres.
- Comte, A. (1978). *Curso de Filosofia Positiva*. São Paulo: Abril Cultural.
- Costa, F. (2009). Imposto sobre as Grandes Fortunas. *Revista Jus Navigandi* (ISSN 1518-4862). Edição de julho. Consultado em <http://www.jus.com.br/revista> (agosto de 2012).
- Croce, E. & Juan-Ramón, H. (2003). *Avaliação da Sustentabilidade Fiscal: Uma Comparação Multinacional*. Internacional Monetary Found (FMI): WP/03/145 (P).
- Denis, H. (2000). *História do Pensamento Económico*. Lisboa: Livros Horizonte.
- Devereux, M., Griffith, R., & Klemm, A. (2002). Corporate income tax: informs and International tax competition. *Economic Public Review*, nº 35.

- Dogan, M. & Pelassy, D. (1984). *How to Compare Nations: Strategies in Comparative Politics*. New Jersey: Chatham House.
- Domar, E. (1944). The Burden of the Debt and National Income. *The American Economic Review*, nº 34, pp. 798- 827.
- Dourado, A. (2003). Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional. *Revista Fisco*.
- Durkheim, E. (1978). *As Regras do Método Sociológico*. São Paulo: Abril Cultural.
- Easson, A. (1999). *Taxation of foreign direct investment – an introduction*. Londres: Kluwer Law International.
- Easson, A. (2004). *Tax Incentives for Foreign Direct investment*. Londres: Kluwer Law International.
- Egger, P., Loretz, S., Pfaffermayr, M., & Winner, H. (2009). Bilateral effective tax rates and foreign direct investment. *International Public Finance* nº 16.
- EIU – Economist Intelligence Unit (2011a). Country Report – Portugal 2010. Dept. Statistics. Londres.
- EIU – Economist Intelligence Unit (2011b). Country Report – Spain 2010. Dept. Statistics. Londres.
- Elschner, C. & Vanborren, W. (2009). *Corporate effective tax rates in an enlarged European Union*. Taxation Papers. European Union.
- Enciso, V. (2004). *Efectos Fiscales de la Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Comunicação no X Congresso de Contabilidade. Estoril, 24 a 26 de Novembro.
- Esteve, V. (1999). *Un Análisis Empírico del Proceso de Convergencia Fiscal en la Union Europea*. Hacienda Pública de España. Doc. Nº 150, pp. 127-146. Madrid.
- Faveiro, V. (1984). *Noções Fundamentais do Direito Fiscal: Introdução ao estudo da Realidade Tributária*. Volume I. Coimbra: Coimbra Editora.
- Faveiro, V. (1986). *Noções Fundamentais do Direito Fiscal: Estrutura Jurídica do Sistema fiscal Português – Impostos sobre o Rendimento*. Volume II. Coimbra: Coimbra Editora.
- Ferrarotti, F. (1985). *Sociologia*. Lisboa: Editora Teorema.
- Ferreira, R. (2002). Conciliar Contabilidade e Fiscalidade. *Revista TOC* nº 32, pp. 45-47.
- Ferreira, R. (2007). *A tributação dos Rendimentos: Retrospectiva, Atualidade, Tendências*. Coimbra: Almedina.

- Field, T. (2003). Tax competition in Europe and America. *Tax Notes International Magazine*. Vol. 98, p. 14.
- Fox, D. (1981). *El proceso de investigación en educación*. Pamplona: Edição Universidade de Navarra.
- Franco, A. (1997). *Finanças Públicas e Direito Financeiro (Vol. I e II)*. Coimbra: Almedina.
- Fritz, S. & Lammle, C. (2003). *The International Process of Accounting Standards*. International Master Program and Culture. Sweden: Linkoping University.
- Gadea, E. (1990). *Normas Fiscales versus Normas Contables*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- Gama, J. (2010). *In Nota Prévia - Justiça Fiscal*, obra de Saldanha Sanches. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Gastaud, J. (1999). *Le pouvoir des États en la concurrence fiscale déloyale*. WP apresentado no coloquio de Reseau, sobre o tema Direito e Finanças.
- GEE - Gabinete de Estratégia e Estudos (2011). *Estatísticas do Comércio Internacional de Portugal com Espanha*. Estatísticas de Bolso. Ministério da Economia. Lisboa.
- GEE - Gabinete de Estratégia e Estudos (2012a). *Estatísticas do Comércio Internacional de Portugal*. Estatísticas de Bolso. Ministério da Economia. Lisboa.
- GEE - Gabinete de Estratégia e Estudos (2012b). *Principais Indicadores Económicos de Portugal*. Estatísticas de Bolso. Ministério da Economia. Lisboa.
- Giraud, O. (2009). Comparação dos casos mais contrastantes: método pioneiro central na era da globalização. *Revista Sociologias*, nº22. Porto Alegre.
- Gómez, R. (2006). *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: situación actual y rasgos básicos de su Evolución en la última década*, Doc. Nº 26/06. Universidad Complutense de Madrid. Madrid.
- Gonzalez, R. (2008). O Método Comparativo e a Ciência Política. *Revista de Estudo e Pesquisa sobre as Américas*, Vol. 2, Nº 1. Universidade Federal do Rio Grande do Sul: Núcleo de Pesquisas sobre a América Latina. Porto Alegre.
- Grande Enciclopédia Portuguesa e Brasileira (1994). Vol. 7, p. 269. Lisboa: Resomnia.
- Grosser, A. (1973). *Politica Explicada: Em que condições? Por que meios? Quais os resultados?* München: Hanser.
- Guerrero, J. & Castillo, B. (2004). *Situación Actual y Perspectivas de Futuro de los Impuestos Directos en la Unión Europea*. Doc. Nº 15. Instituto de Estudios Fiscales y Universidade de Castilha – La Mancha. Madrid.

- Guimarães, J. (1997). *Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria: Breves reflexões*. Braga: Edição do Autor.
- Guimarães, J. (2000). *O Sistema Contabilístico Fiscal Português*. Lisboa: Visilis Editores.
- Guimarães, J. (2003). A “Falência” do conceito de Lucro Tributável em IRC. *Semanário Económico*, nº 855, p. 14.
- Guimarães, J. (2005). O Sistema Fiscal Português – Uma Breve Análise. *Boletim APECA*, nº 121, pp. 16-30.
- Guimarães, R. (2007). Metodologia Científica em Contabilidade. *Revista de Contabilidade e Finanças*, nº 90, pp. 10-12.
- Ibáñez, E. (2009). *Sistema Fiscal Español*. Barcelona: Editora Ariel.
- IIEA – Institute for International and European Affairs (2011). *Effective EU Corporate Tax Rates in 2010*. Dublin.
- Indexmundi (2012a). <http://www.indexmundi.com/portugal/> (consultado em janeiro de 2012).
- Indexmundi (2012b). <http://www.indexmundi.com/spain/> (consultado em janeiro de 2012).
- INE Espanha – Instituto Nacional de Estadística. Madrid (2011) – *Anuário Estadístico de España de 2010*. Madrid.
- INE Portugal – Instituto Nacional de Estatística (2012). *Portugal em Números 2010*. Edição Anual. Lisboa.
- Keynes, J. (1936). *Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda*. Edição Reimpressa em 2010. Lisboa: Relógio D’ Água.
- Lenaerts, K., & Bernardeau, L. (2007). L’Encadrement Communautaire de la Fiscalité Directe. *Cahiers de Droit Européenne*, p. 19.
- Lodin, S. (2001). The Competitiveness of Tax Systems. *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)*, Vol. 44, nº 49.
- Lopes, C. (2008). *Quanto custa pagar impostos em Portugal?* Coimbra: Almedina
- Luporini, V. (2006). *Conceitos de Sustentabilidade Fiscal*. Textos para Discussão (TD 189). Universidade Federal Fluminense – Faculdade de Economia. Niterói.
- Marconi, M. & Lakatos, E. (2004). *Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas.
- Marques, R. (2002). A Ação para o Reconhecimento de um Direito ou Interesse Legítimo em Matéria Tributária. *Revista de Doutrina Tributária*, 2º Trimestre. <http://www.doutrina.net>.

- Martins, A. (2009). *A Importância da Cooperação Administrativa na Harmonização Fiscal*. Dissertação de Mestrado. Universidade Aberta. Lisboa.
- Martins, I. (1983). *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva.
- Martins, R. (2002). *A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte*. São Paulo: 2 B.
- MEH - Ministerio de la Economía y Hacienda. *Cuenta de la Administración General del Estado – Resumen ano de 2010*. Secretaria General de la Administración del Estado. Publicada em junho de 2011. Madrid.
- MFAP - Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009). Secretaria dos Assuntos Fiscais (SAF). *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*. Lisboa.
- MFAP – Ministério das Finanças e da Administração Pública (2011). *Conta Geral do Estado de 2010*. Volume I. Direção Geral do Orçamento (DGO). Publicada em junho de 2011. Lisboa.
- Mill, J. (1984). *Sistema de lógica dedutiva e indutiva*. São Paulo: Abril Cultural.
- Mina, M. (2008). *Harmonização Fiscal da Tributação Direta na União Europeia e os Preços de Transferência*. Dissertação de Mestrado em Economia e Estudos Europeus. Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Economia e Gestão. Lisboa.
- Miranda, F. (2002). *Garra, mão e dedo*. Campinas: Bookseller.
- Nabais, C. (2012). *Investir e Tributar no atual Sistema Fiscal Português: O Memorando da Troika e as Empresas*. Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho. Coimbra. Colóquios nº 5. Coimbra: Almedina.
- Navarro, M. (2010). *Manual de Fiscalidad: Teoría y Práctica*. Madrid: Editorial Tecnos.
- NERPOR (2007). *Guia de Investimento Transfronteiriço: Extremadura – Alentejo*. Núcleo Empresarial da Região de Portalegre (Associação Empresarial). Em parceria com a COEBA – Confederação das Organizações Empresariais da Província de Badajoz. Portalegre.
- Neumark, F. (1974). *Principios de la imposicion*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- Neves, F. (2000). *A Globalização Societária Contemporânea*. Lisboa: Edições Universitárias Lusófonas.
- Nicodème, G. (2007). *Corporate tax competition and coordination in the European Union: What do we know? Where do we stand?* International Taxation Handbook. London: Elsevier.
- Niño, J. (1972). *La Hacienda Española y la Revolución de 1845*. Ministério de la Hacienda-Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

- Nunes, S. (1991). *Questões Preliminares sobre as Ciências Sociais*. Lisboa: Editorial Presença.
- OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (1988). *Relatório para as Práticas de Concorrência Fiscal Prejudicial*. Comité de Assuntos Fiscais.
- Oliveira, J. & Santos, J. (2005). *Tributação das Sociedades e Competitividade Fiscal na UE*. Documento de Trabalho Nº 38. Ministério das Finanças e da Administração Pública – Direção Geral de Estudos e Previsões. Lisboa.
- Oliveira, V. (2005). *Tributação do Rendimento*. Porto: Vida Económica.
- Øyen, E. (1990). *Comparative Methodology. Theory and Practice*. London: Sage
- Palma, C. (2012). *A austeridade vista pelo Tribunal Constitucional: Comentário ao acórdão nº 310/2012 de 20 de junho*. Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal. Apresentação Pública em 11 de setembro de 2012.
- Peixoto, A. (2007). *A Tributação das Sociedades na União Europeia*. Universidade do Porto. Faculdade de Direito: Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Porto.
- Penning, P. (2005). *An introduction to comparative Methods and Statistics*. Londres: Sage.
- Pereira, J. e Mota, A. (1994). *Noções Fundamentais de Direito Fiscal*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Pereira, M. (1998). *Periodização do Lucro Tributável*. Dissertação de Mestrado em Gestão. Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Economia. Lisboa.
- Pereira, M. (2009). *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.
- Pereira, P. (2004). *A Tributação das Sociedades na União Europeia: Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Atuação Comunitária*. Coimbra: Almedina.
- Pereira, R., Estevam, M., e Almeida, R. (2009). *Harmonização Contabilística Internacional: Análise das suas aplicações em Portugal*. Lisboa: Bnomics.
- Pinto, J. (2011). *Fiscalidade*. Porto: Areal Editores.
- Pires, C. (2006). *As Relações Económicas entre Portugal e Espanha: de “costas voltadas” a parceiros económicos*. Centro de Estudos Geográficos, pp. 13-43. Lisboa.
- Popper, K. (1988). *O Universo Aberto*. Lisboa: Publicações dom Quixote.
- Price, Waterhouse & Coopers (2007). *A falta de Harmonização Fiscal na União Europeia*. Estudo elaborado por Cristina Reis. Lisboa.
- Ragin, C. & Zaret, D. (1983). *Theory and Method in Comparative Research: Two Strategies*. Social Forces Journal, Vol. LXI. Chapel Hill: Edição da Universidade da Califórnia do Norte.

- Ragin, C. (1987). *The Comparative Method: Moving Beyond Qualitative and Quantitative Strategies*. Berkeley: Edição da Universidade da Califórnia do Norte.
- Raventós, F. (1983). El fundamento de la metodología comparativa en Educación. *Revista Educar*, Nº 3, pp. 61-75.
- Ricardo, J. (2007). *Direito Tributário: Coletânea de Legislação*. Porto; Vida Económica.
- Rocha, A. (2007). *Harmonização da Contabilidade e do Imposto sobre as Sociedades*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Rodrigues, J. (2003). *Adoção em Portugal das Normas Internacionais de Contabilidade e de Relato Financeiro*. Lisboa: Área Editores.
- Rodrigues, L &, Guerreiro, M. (2004). *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Lisboa: Publisher Team.
- Sanches, J. (2010). *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Santos, A. (2005). *Desafios Atuais da Política Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Santos, C., Silva, C., Cruz, L. & Varela, L. (2007). A tributação das PME na União Europeia. *Revista dos Algarves*, nº 16, pp. 48-55.
- Santos, J. (2008). *A Tributação das Sociedades (Tópicos)*. Instituto Superior de Economia e Gestão. Lisboa.
- Sartori, G. (1994). *Comparación y Método comparativo en las Ciencias Sociales*. Madrid: Alianza.
- SECE – Secretaria del Comercio de España. Dept. Comercio Internacional. *Estadísticas del año de 2010*. Madrid.
- Sekaran, U. & Bougir, R. (2009). *Research Methods for Business. A Skill Building Approach*. Nova Iorque: John Wiley & Sons.
- Silva, P. (2009). *Dicionário de Citações*. Lisboa: Âncora Editora.
- Smith, A. (1983). *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Soros, G. (2008). *O Novo Paradigma para os Mercados Financeiros. A crise de crédito de 2008 e as suas implicações*. Coimbra: Almedina.
- Sousa, R. (1975). *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária.
- Stiglitz, J. (1998). *More Instruments and Broader Goals*. The Wider Annual Lecture. United Nations University. World Institute for Development Economics Research. Helsínquia: Finland

- Tanzi, V. (2000). *Globalization. Technological developments, and the work of fiscal termites*. Internacional Monetary Found (FMI). WP/00/181, pp. 1-23.
- Tipke, K. (2002). *Moral Tributaria del Estado y de los Contrbuyentes*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- Tomazi, N. (1993). *Iniciação à Sociologia*. São Paulo: Atual.
- Trovato, M. (2007). *The threat of fiscal harmonization*. Institut de Recherches Économiques et Fiscales (IREF). Paris.
- UE – União Europeia (2000). *A Política Fiscal na União Europeia*. Serie: A Europa em movimento. Serviço de Publicações Oficiais das Comunidades Europeias. Luxemburgo.
- Vicente, D. (2008). *Direito Comparado*. Vol. 1. Coimbra: Almedina.
- Villalonga, G. (1967). *La Reforma Fiscal de Villaverde, 1899-1900*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Viola, F. (2011). *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares: Estudo Comparativo entre as Taxas Progressiva em Portugal e a Flat Tax na Eslováquia*. Tese de Mestrado. Universidade de Évora. Évora.
- Viveiros, R. (2005). O gosto amargo dos impostos. *Gazeta Mercantil*. Publicação Eletrónica em 25-07-2005. Consultado em <http://www.portaltributario.com.br/artigos/impostos> (em setembro de 2011).
- Weber, M. (1996). *A Ética Protestante e o Espírito do Capitalismo*. Lisboa: Editorial Presença.
- Wilson. J. (1999). Theories of tax competition. *National Tax Journal*. Nº 52, p. 269.
- Yin, R. (2003). *Case Study Research: Design and Methods*: Thousands Oaks: Sage.
- Zimmerman, J. (1977). *Accounting for decision making and control*. Nova Iorque: Irwin McGraw-Hill.

Legislação mencionada:

CE – Regulamento Nº 1126/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de novembro, procede à adoção de determinadas normas internacionais de contabilidade e respetivas interpretações, tendo por base o Regulamento Nº 1606/2002 de 19 de julho.

CE - Regulamento Nº 1606/2002, de 19 de julho, do Parlamento Europeu e do Conselho, que regula a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), no espaço comunitário.

CE – Regulamento Nº 1725/2003, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de setembro, procede à adoção de determinadas normas internacionais de contabilidade e respetivas interpretações, tendo por base o Regulamento Nº 1606/2002 de 19 de julho.

CE - Regulamento Nº 1998/2006 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de dezembro, que regula a aplicação de auxílios (minimis).

CE - Regulamento nº 2223/1996 de 25 de junho, do Conselho, cria o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais da Comunidade.

Constituição da República Portuguesa de 1976 e posteriores revisões. Porto: Porto Editora.

Constituição do Reino de Espanha de 1978 e posteriores revisões. Madrid: Textos Legais.

Decreto do Presidente da República Nº 14/95 de 28 de janeiro, que aprova a Convenção sobre Dupla Tributação, entre Portugal e Espanha.

Decreto-Lei Nº 109-B/2001, de 27 de dezembro, que aprova o regime transitório das mais-valias.

Decreto-Lei Nº 158/2009, de 13 de julho, que aprova o novo Sistema de normalização Contabilística (SNC).

Decreto-Lei Nº 159/2009, de 13 de julho, que prevê o estabelecimento de um regime transitório, no âmbito do Sistema Nacional de contabilidade (SNC).

Decreto-Lei Nº 215/89, de 1 de julho, que aprova o estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Decreto-Lei Nº 398/98, de 17 de dezembro, que aprova a Lei Geral Tributária (LGT).

Decreto-Lei Nº 442-A/88, de 30 de novembro, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS).

Decreto-Lei Nº 442-B/88, de 30 de novembro, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC).

Decreto-Regulamentar Nº 25/2009, de 14 de setembro, que regula as reavaliações de ativos fixos tangíveis.

Lei Nº 26/2004, de 8 de julho, que aprova o Estatuto do Mecenato Cultural (EMC).

Lei Nº 67-A/2007, de 31 de dezembro, que aprova o Orçamento de Estado, para 2008.

Ley 26/2009, de 23 de dezembro, que aprova o *Presuposto General del Estado*, para o ano de 2010.

Ley 58/2003, de 17 de Dezembro, aprova a *Ley General Tributária* (LGT).

Ofício-circulado Nº 20149, de 9 de fevereiro de 2011, estabelece as regras para a liquidação da derrama estadual, a aplicar relativamente ao exercício de 2010.

Portaria nº 1446-C/2001, de 21 de dezembro. Introduz na legislação nacional as regras previstas no princípio da plena concorrência.

Portaria Nº 467/2010, de 7 de julho, define o custo de aquisição, considerado para efeitos fiscais, das viaturas ligeiras de passageiros.

Real Decreto 439/2007, de 30 de março, reformula e atualiza o *Impuesto sobre el Rendimiento de las Personas Físicas*.

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de março, aprova o *Impuesto sobre Sociedades*, regulamentado pelo real decreto 1777/2004.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de março, aprova o *Impuesto sobre el rendimiento de no Residentes*.

Real Decreto Nº 1514/2007, de 16 de novembro, que aprova o novo *Plan General de Contabilidad* (PGC).

UE – União Europeia (2009). *Tratado da União Europeia e Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia: De acordo com o Tratado de Lisboa*. Coimbra: Coimbra Editora.

UE – União Europeia (2010). *Versões consolidadas do Tratado da União Europeia e do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*. Luxemburgo: Serviço de Publicações Oficiais da União Europeia – Jornal Oficial da União Europeia.