



Maria Goreti de Jesus Dâmaso

A Simplificação Fiscal em Portugal

A perceção sobre o regime simplificado para as pequenas sociedades no contexto da tributação do rendimento

Tese de doutoramento em Gestão de Empresas, especialização em Finanças,
apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra,
sobre a orientação do Prof. Doutor António Manuel Ferreira Martins

julho de 2015



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Maria Goreti de Jesus Dâmaso

A Simplificação Fiscal em Portugal

A perceção sobre o regime simplificado para as pequenas sociedades no contexto da tributação do rendimento

Tese de Doutoramento em Gestão de Empresas, especialização
em Finanças, apresentada à Faculdade de Economia da
Universidade de Coimbra, para obtenção do grau de Doutor

Orientador: Prof. Doutor António Manuel Ferreira Martins

Coimbra, julho de 2015

À Ana e ao Filipe

AGRADECIMENTOS

A todos aqueles, pessoas e instituições, que de alguma forma contribuíram para a concretização deste trabalho, gostaria de expressar o meu especial agradecimento.

Ao Professor Doutor António Martins agradeço a sua orientação, o rigor científico e a disponibilidade. Os seus ensinamentos foram valiosíssimos para a concretização desta tese.

À Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, pela disponibilização do questionário no seu *website*, assim como pelo acesso à recolha de dados nas suas formações. À Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade por ter facultado a recolha de dados nas suas formações.

Às Direções de Finanças, que permitiram o processo de recolha de dados, disponibilizando o questionário aos seus Auditores. Um agradecimento especial à Direção de Finanças de Santarém, que possibilitou a recolha presencial.

Aos Técnicos Oficiais de Contas e aos Auditores fiscais da Autoridade Tributária e Aduaneira, que colaboraram com este estudo e partilharam as suas opiniões e experiências.

Ao Prof. Doutor Carlos Gomes pelas suas pertinentes sugestões. Ao Prof. Doutor Alfons Weichenrieder pela disponibilização do material solicitado.

À Susana Pinto, à Fabrícia Pereira, à Sandra Oliveira, à Susana Leal, à Emília Pereira ao Cláudio Barradas, ao Paulo Santos, ao João Riço, ao Sérgio Silva, ao Rui Munhoz e ao Ricardo S. João que partilharam os seus conhecimentos, muitas ideias e especialmente o seu precioso tempo.

Por último, agradeço à minha família pelo seu apoio, carinho e amor incondicional.

A todos o meu muito obrigado!

The notion that taxes should be simpler is one of the very few propositions in tax policy that generates almost universal agreement. The fundamental paradox of tax simplification is that despite this consensus, almost every year tax rules become more complex.

William G. Gale

RESUMO

Esta tese enquadra-se no âmbito da fiscalidade, mais especificamente na temática da simplificação fiscal. Pretende-se, com este estudo, a concretização de dois objetivos. O primeiro, consiste em identificar a principal característica que influenciou o aconselhamento, pelos técnicos oficiais de contas (TOC), à adesão ao regime simplificado de tributação (RST), em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que teve início no exercício económico de 2014. O segundo objetivo pretende identificar as características que um RST deve evidenciar segundo a perceção dos agentes que são importantes na sua adesão e funcionamento. Numa perspetiva a montante, os TOC que têm um papel fundamental no aconselhamento do RST, e posterior acompanhamento contabilístico e fiscal. Numa perspetiva a jusante, os auditores fiscais da Autoridade Tributária e Aduaneira, que fiscalizam o seu funcionamento. Os RST surgem em reformas fiscais tendo por base estratégias de simplificação destinando-se às pequenas e médias empresas, principalmente às de menor dimensão. Estes regimes têm como principal objetivo a diminuição dos custos de cumprimento para estas empresas e dos custos administrativos para a Administração Fiscal, e podem funcionar ainda, como uma forma de controlo da evasão fiscal. Em Portugal vigorou um RST, em sede de IRC, durante os exercícios económicos de 2001 até 2010. Atualmente, existe um novo RST, que foi proposto pela comissão para a reforma do IRC e teve início no exercício económico de 2014. A metodologia utilizada neste estudo é a quantitativa numa lógica dedutiva. O questionário foi usado como método de recolha de dados primários. Dos 435 questionários considerados válidos, 315 foram respondidos por TOC e 120 por auditores tributários. Os resultados evidenciam que, dos TOC inquiridos, 68% não aconselharam a adesão do RST. Apenas 9,3% dos TOC expressam o aconselhamento à adesão ao RST, e 22,8% aconselharam algumas empresas e outras não. A opção pelo aconselhamento do RST, por parte dos TOC, foi essencialmente efetuada em função da poupança fiscal obtida. O que nos leva a considerar que os TOC participam ativamente na gestão fiscal das empresas a quem prestam serviço. Os TOC inquiridos aconselharam maioritariamente a adesão ao RST às empresas que se dedicam a vendas de mercadorias e produtos. Os resultados contribuem para a identificação das características recomendáveis de um RST. Estas características são: o regime deve utilizar os métodos presuntivos ou indiretos, especificamente quando o cálculo de imposto é efetuado com base no volume de negócios

e a atividade exercida; não deve ser coordenado com a contabilidade de caixa em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA); deve ser opcional e deve manter a obrigatoriedade de certificação pelo TOC e da contabilidade organizada. A análise fatorial exploratória permite identificar 6 fatores, alguns deles coincidentes com as metodologias de simplificação fiscal apresentadas na literatura, o que suporta os resultados obtidos. A comparação de médias na perceção destes fatores, pelos dois grupos de respondentes, verificou diferenças em 5 dos 6 fatores extraídos. Estes resultados verificam a diferente perspetiva dos respondentes. O fator “dispensa da contabilidade organizada” é o único que distingue os TOC que aconselharam o RST dos que não o fizeram. Este resultado pode significar que esta característica é fundamental para o aconselhamento do RST. Os resultados permitem ainda concluir que o método utilizado atualmente no cálculo da matéria coletável do novo RST acolhe perceções concordantes, por parte dos dois grupos de respondentes. A adequação dos coeficientes para cálculo do imposto à atividade exercida pode ser considerada uma evolução positiva. Adicionalmente, permitem concluir que este RST deve continuar com a sua característica de opcional, não ser coordenado com IVA de caixa, e contrariamente à opinião de estudos anteriores, deve manter a obrigatoriedade da contabilidade organizada.

Palavras-chave: simplificação fiscal, regime simplificado de tributação, IRC, pequenas sociedades, Portugal.

ABSTRACT

This thesis is about the taxation of small firms, focusing on simplified tax regimes. Our study has two goals. The first is to identify the main characteristic that influenced the recommendation, by the Portuguese Chartered Accountants (PCA), for the adoption of the new simplified tax regime (STR), enacted in 2014, and covering firms subjected to the corporate income tax (CIT). The second aims at identifying the main features that a STR must show according to the perception of two important agents /players in their recommendation and operation. In an upstream perspective, the PCA have a key role in the recommendation of the STR and in its accounting and fiscal monitoring. In a downstream perspective, tax auditors working for the Portuguese Tax Authority, who check the regime's application. The STR usually appears in tax reforms based on simplification strategies for small and medium sized enterprises, especially for the smallest. These regimes have, as a main purpose, the reduction of compliance costs for businesses and administrative costs for the Tax Authorities, and can also function as a tax evasion control instrument. In Portugal, a former STR was applied from 2001 to 2010. A new STR was proposed by the CIT reform commission and began in the fiscal year of 2014. In this study, the quantitative methodology was used within a deductive approach. The questionnaire was used as primary data collection method. Out of the 435 questionnaires considered valid, 315 were answered by PCA and 120 by tax auditors. The results show that 68% of the respondents - PCA - did not recommend the STR. Only 9.3% of PCA recommended the adoption of the new regime, and 22.8% recommended only for some firms and not for others. The recommendation for adopting the STR (by the PCA), was essentially influenced by tax savings arising from the regime. This leads us to consider that the PCA participate actively in the fiscal management of the companies to which they provide services. Our results contribute to the identification of the desirable features of an STR. These features are: the regime must use the presumptive or indirect methods, specifically when the tax calculation is made on the basis of turnover and activity sector; it should not be coordinated with the cash accounting for value added tax (VAT); must be optional and keep in place the requirement for accounting certification by the PCA. The factor analysis allows the identification of 6 factors, some of them coinciding with tax simplification methodologies presented in the literature, which further supports the results obtained. The comparison of averages in the perception of these factors, by the two groups of

respondents, found differences in 5 out of the 6 factors extracted. These results confirm the different perspective of the respondents. The factor "exemption from the regular financial accounting" is the only one that distinguishes the PCA who advised the STR from those who did not. This result may imply that this characteristic is essential for the recommendation of the STR based on PCA's perceptions. The results show that the method currently used in the calculation of the new STR is positively perceived by the two groups of respondents. The adequacy of the coefficients for calculation of the tax on the activity sector can be considered a positive development. Additionally, it leads to the conclusion that this STR must continue being optional, must not be coordinated with VAT cash accounting, and, contrary to the opinion of previous studies, should maintain the requirement to keep the regular accounting bookkeeping.

Keywords: tax simplification, simplified tax regime, corporate tax, small firms, Portugal.

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO.....	1
1.1 ENQUADRAMENTO GERAL E RELEVÂNCIA DO TEMA.....	1
1.2 OBJETIVOS E CONTRIBUTOS DA INVESTIGAÇÃO.....	7
1.3 ESTRUTURA DA TESE.....	11
CAPÍTULO 2 – A COMPLEXIDADE FISCAL E A RELEVÂNCIA DA SIMPLIFICAÇÃO	13
2.1 A COMPLEXIDADE FISCAL CRESCENTE	13
2.1.1 <i>Os custos administrativos e custos de cumprimento</i>	14
2.1.2 <i>A complexidade fiscal</i>	19
2.2 A SIMPLIFICAÇÃO FISCAL NO MUNDO	23
2.2.1 <i>Os fundamentos para a simplificação fiscal</i>	23
2.2.2 <i>A simplificação fiscal para as pequenas e médias empresas</i>	26
2.2.3 <i>As metodologias de simplificação</i>	27
2.2.3.1 <i>A redução dos custos de cumprimento através da simplificação</i>	27
2.2.3.2 <i>A simplificação fiscal e os regimes simplificados de tributação</i>	29
2.2.3.3 <i>Outras medidas de simplificação</i>	31
2.2.4 <i>A simplificação fiscal e as tecnologias de informação</i>	32
2.3 A SIMPLIFICAÇÃO FISCAL EM PORTUGAL	33
2.3.1 <i>A simplificação fiscal para as empresas</i>	33
2.3.2 <i>Os métodos presuntivos ou indiretos como forma de simplificação em Portugal</i>	36
2.4 NOTAS CONCLUSIVAS.....	38
CAPÍTULO 3 – A SIMPLIFICAÇÃO FISCAL E OS REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO	41
3.1 OS FUNDAMENTOS PARA UM REGIME SIMPLIFICADO PARA AS PME	41
3.1.1 <i>A importância e as características das PME os regimes simplificados</i>	41
3.1.2 <i>As PME na União Europeia</i>	45
3.1.3 <i>As PME em Portugal e os regimes simplificados de tributação</i>	46
3.2 VANTAGENS E DESVANTAGENS DA SIMPLIFICAÇÃO E DOS REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO	48
3.2.1 <i>Vantagens e desvantagens dos regimes simplificados de tributação</i>	48
3.2.2 <i>Vantagens dos regimes simplificados de tributação por utilizador</i>	50
3.3 OS DESENHOS DE SIMPLIFICAÇÃO FISCAL	52
3.3.1 <i>Os métodos presuntivos ou indiretos</i>	52
3.3.1.1 <i>O imposto único</i>	53
3.3.1.2 <i>O imposto calculado com base em indicadores físicos</i>	54
3.3.1.3 <i>O imposto calculado com base no volume de negócios</i>	55
3.3.2 <i>A simplificação da contabilidade financeira</i>	56
3.3.3 <i>A dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais</i>	58

3.4	NOTAS CONCLUSIVAS.....	58
CAPÍTULO 4 – A SIMPLIFICAÇÃO FISCAL E A APLICAÇÃO DOS REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO..... 61		
4.1	A SIMPLIFICAÇÃO FISCAL E OS REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO NO MUNDO: ALGUNS	
EXEMPLOS	.....	61
4.1.1	<i>Os métodos presuntivos ou indiretos</i>	62
4.1.1.1	O imposto único.....	62
4.1.1.2	O imposto calculado com base no volume de negócios	64
4.1.2	<i>A simplificação da contabilidade financeira</i>	65
4.1.3	<i>A dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais</i>	70
4.2	A SIMPLIFICAÇÃO FISCAL PARA AS PEQUENAS SOCIEDADES EM PORTUGAL	72
4.2.1	<i>O universo empresarial de um regime simplificado de tributação</i>	72
4.2.2	<i>O método presuntivo nos regimes simplificados de tributação</i>	75
4.2.2.1	O regime simplificado de tributação que vigorou de 2001 a 2010.....	75
4.2.2.2	O novo regime simplificado de tributação em vigor após 2014	84
4.2.3	<i>A simplificação da contabilidade financeira</i>	96
4.2.4	<i>A dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais</i>	99
4.2.5	<i>O pagamento especial por conta como método de simplificação</i>	100
4.3	A CONSTRUÇÃO DO DESENHO DOS REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO.....	102
4.3.1	<i>Os objetivos e características dos regimes simplificados de tributação</i>	102
4.3.2	<i>O contributo dos intervenientes que interagem com um regime simplificado de tributação na construção do seu melhor desenho</i>	104
4.4	NOTAS CONCLUSIVAS.....	107
CAPÍTULO 5 – METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO 109		
5.1	MÉTODO E PROCEDIMENTOS ADOTADOS	109
5.2	HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO	110
5.2.1	<i>A principal característica que influenciou o aconselhamento do novo regime simplificado de tributação</i>	110
5.2.2	<i>As características desejáveis que um regime simplificado de tributação deve evidenciar</i>	112
5.3	DEFINIÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA	117
5.4	MÉTODO DE RECOLHA DE DADOS.....	121
5.5	MÉTODO DE ANÁLISE DE DADOS	127
5.6	NOTAS CONCLUSIVAS.....	128
CAPÍTULO 6 – ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS 131		
6.1	A PRINCIPAL CARACTERÍSTICA QUE INFLUENCIOU O ACONSELHAMENTO DO NOVO REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO.....	131
6.1.1	<i>O aconselhamento do novo regime simplificado de tributação</i>	132

6.1.2	<i>A Principal característica que influenciou o aconselhamento do novo regime simplificado de tributação</i>	133
6.1.3	<i>A Principal característica que influenciou o não aconselhamento do novo regime simplificado de tributação</i>	136
6.1.4	<i>O aconselhamento por atividade empresarial</i>	141
6.2	AS CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS QUE UM REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO DEVE EVIDENCIAR	142
6.2.1	<i>Estatísticas descritivas</i>	142
6.2.1.1	<i>A Percepção dos técnicos oficiais de contas</i>	143
6.2.1.2	<i>A Percepção dos Auditores tributários</i>	148
6.2.1.3	<i>Análise comparativa da percepção dos técnicos oficiais de contas e dos auditores tributários</i>	152
6.2.2	<i>Análise fatorial exploratória</i>	160
6.2.3	<i>Teste T-Student para dois grupos de respondentes</i>	166
6.2.3.1	<i>Diferenças nas percepções dos técnicos oficiais de contas versus auditores tributários</i>	166
6.2.3.2	<i>Diferenças nas percepções dos respondentes</i>	169
6.2.4	<i>Análise de clusters</i>	172
6.2.4.1	<i>A Percepção dos técnicos oficiais de contas</i>	173
6.2.4.2	<i>A Percepção dos auditores tributários</i>	177
6.3	NOTAS CONCLUSIVAS	181
	CAPÍTULO 7 – CONSIDERAÇÕES FINAIS	185
7.1	CONCLUSÕES	185
7.2	LIMITAÇÕES DO ESTUDO E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS	191
	LISTA DAS REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	193
	ANEXOS	213
	<i>Anexo 2.1: Encargos e procedimentos das empresas para o ano 2014</i>	214
	<i>Anexo 4.1: Declaração Modelo 22 - Anexo E</i>	215
	<i>Anexo 5.1: Questionário direcionado aos técnicos oficiais de contas</i>	216
	<i>Anexo 5.2: Questionário direcionado aos auditores tributários</i>	220
	<i>Anexo 5.3: Empresas e profissionais que prestam serviços de contabilidade</i>	222
	<i>Anexo 5.4: Calendarização recolha de dados por questionários em papel</i>	227
	<i>Anexo 5.5: Teste normalidade Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk</i>	227
	<i>Anexo 5.6: Teste de assimetria (Skewness) e achatamento (Kurtosis)</i>	229
	<i>Anexo 6.1: Teste T- Student dos respondentes homens vs mulheres e aconselhamento do RST</i>	232
	<i>Anexo 6.2: Teste normalidade Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk (amostra TOC e auditores tributários)</i>	232
	<i>Anexo 6.3: Teste de assimetria (Skewness) e achatamento (Kurtosis) (amostra TOC e auditores tributários)</i>	233

<i>Anexo 6.4: Coeficientes da Correlação de Pearson das características que um RST, em sede de IRC, deve evidenciar</i>	<i>234</i>
<i>Anexo 6.5: Teste T- Student dos respondentes homens vs mulheres e dos fatores da AFE (TOC).....</i>	<i>234</i>
<i>Anexo 6.6: Teste T- Student dos respondentes homens vs mulheres e dos fatores da AFE (auditores tributários)</i>	<i>235</i>
<i>Anexo 6.7: Dendograma da percepção dos fatores dos AFE pelos TOC</i>	<i>236</i>
<i>Anexo 6.8: Teste Kolmogorov-Smirnov com a correção de Lilliefors, Shapiro Wilk e one-way ANOVA dos clusters da percepção dos fatores da AFE pelos TOC</i>	<i>237</i>
<i>Anexo 6.9: Dendograma da percepção dos fatores da AFE pelos auditores tributários.....</i>	<i>238</i>
<i>Anexo 6.10: Teste Kolmogorov-Smirnov com a correção de Lilliefors, Shapiro Wilk e one-way ANOVA dos clusters da percepção dos fatores da AFE pelos auditores tributários</i>	<i>239</i>

LISTA DE TABELAS

Tabela 2.1: Horas anuais de preparação, envio e pagamento de impostos por país – 2009 a 2014	18
Tabela 2.2: Encargos e procedimentos das empresas portuguesas – 2010 a 2014	34
Tabela 3.1: Número de empresas, emprego e valor acrescentado bruto por dimensão na UE-28 (2013).....	45
Tabela 3.2: Número, emprego e valor acrescentado bruto por dimensão empresarial em Portugal (2013).....	47
Tabela 3.3: Vantagens e desvantagens dos RST	49
Tabela 3.4: Vantagens dos RST por utilizador	51
Tabela 4.1: Número de declarações Modelo 22 por escalões de volume de negócios.....	72
Tabela 4.2: Número de declarações Modelo 22 do regime geral e do RST.....	77
Tabela 4.3: Representatividade das declarações Modelo 22 do RST – 2005 a 2007	78
Tabela 4.4: Representatividade das declarações Modelo 22 do RST – 2008 a 2010	78
Tabela 4.5: Vantagens e desvantagens do antigo RST que vigorou de 2001 a 2010	83
Tabela 4.6: Coeficientes de apuramento da matéria coletável do novo RST	85
Tabela 4.7: Comparação dos RST	89
Tabela 4.8: Vantagens e desvantagens do novo RST que teve início em 2014	95
Tabela 4.9: Comparação dos critérios na Diretiva 2013/24/UE, NCM e NCRF-PE e RST	98
Tabela 5.1: Caracterização da amostra	119
Tabela 5.2: Número de empresas que os TOC prestam serviços	121
Tabela 5.3: Estrutura dos questionários	122
Tabela 5.4: Correspondência das hipóteses de investigação com as questões dos questionários	123
Tabela 5.5: Questionários válidos e não válidos.....	126
Tabela 6.1: Aconselhamento do novo RST	132
Tabela 6.2: Aconselhamento do novo RST por género	133
Tabela 6.3: Hierarquização das características que influenciaram o aconselhamento do RST.....	134
Tabela 6.4: Hierarquização das características que influenciaram o não aconselhamento do RST	137
Tabela 6.5: Aconselhamento dos TOC por atividade empresarial.....	141
Tabela 6.6: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos TOC – Métodos presuntivos	143
Tabela 6.7: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos TOC – Simplificação da contabilidade financeira, do reporte e das obrigações declarativas	144
Tabela 6.8: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos TOC – Outras	145
Tabela 6.9: Características adicionais que um RST deve evidenciar na perceção dos TOC.....	147
Tabela 6.10: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos auditores tributários – Métodos presuntivos	148
Tabela 6.11: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos auditores tributários – Simplificação da contabilidade financeira, do reporte e das obrigações declarativas	149
Tabela 6.12: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos auditores tributários – Outras ..	150
Tabela 6.13: Características adicionais que um RST deve evidenciar na perceção dos auditores tributários	151

Tabela 6.14: Características que um RST deve evidenciar na percepção dos TOC e dos auditores tributários – Métodos presuntivos	153
Tabela 6.15: Características que um RST deve evidenciar na percepção dos TOC e dos auditores tributários – Simplificação da contabilidade financeira, do reporte e das obrigações declarativas	154
Tabela 6.16: Características que um RST deve evidenciar na percepção dos TOC e dos auditores tributários – Outras	155
Tabela 6.17: Análise fatorial exploratória das características que um RST deve evidenciar	162
Tabela 6.18: Teste KMO e Teste de Bartlett	163
Tabela 6.19: <i>Alpha de Cronbach</i> dos fatores da análise fatorial exploratória	163
Tabela 6.20: Teste <i>T-Student</i> – TOC versus auditores tributários	167
Tabela 6.21: Teste <i>T-Student</i> – TOC que aconselharam versus TOC que não aconselharam o novo RST ...	170
Tabela 6.22: Teste <i>T-Student</i> – TOC que exercem a atividade versus TOC que não exercem	171
Tabela 6.23: Análise Hierárquica de <i>Clusters</i> da percepção dos fatores da AFE pelos TOC (Método de <i>Ward</i>)	174
Tabela 6.24: Médias e desvio padrão dos <i>clusters</i> na análise Hierárquica da percepção dos fatores da AFE pelos TOC (Método de <i>Ward</i>)	174
Tabela 6.25: Caracterização dos <i>clusters</i> da percepção dos fatores da AFE pelos TOC	176
Tabela 6.26: Análise Hierárquica de <i>Clusters</i> da percepção dos fatores da AFE pelos auditores tributários (Método de <i>Ward</i>)	177
Tabela 6.27: Médias e desvio padrão dos <i>clusters</i> na análise Hierárquica da percepção dos fatores da AFE pelos auditores tributários (Método de <i>Ward</i>)	178
Tabela 6.28: Caracterização dos <i>cluster</i> da percepção dos fatores da AFE pelos auditores tributários	180
Tabela 6.29: Hipóteses de investigação	184

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 4.1 Evolução do número de declarações Modelo 22 das empresas com volume de negócios de 1 até 150.000€, por resultados contabilísticos e fiscais.....	74
Gráfico 6.1 Médias da análise Hierárquica de <i>Clusters</i> da perceção dos fatores da AFE pelos TOC (Método de <i>Ward</i>).....	174
Gráfico 6.2 Médias da análise Hierárquica de <i>Clusters</i> da perceção dos auditores tributários (Método de <i>Ward</i>)	178

LISTA DE SIGLAS, ACRÓNIMOS E SÍMBOLOS

AFE	Análise fatorial exploratória
Al.	Alínea
Art.	Artigo
AT	Autoridade tributária e aduaneira
CEF	Centro de Estudos Fiscais
CGAAC	<i>Certified General Accountants Association of Canada</i>
CIRC	Código do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas
e.g.	Por exemplo (do latim <i>exempli gratia</i>)
EC	<i>European Commission</i>
EUA	Estados Unidos da América
GST	<i>Goods and Services Tax</i>
i.e.	Isto é (do latim <i>id est</i>)
IES	Informação empresarial simplificada
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
INE	Instituto Nacional de Estatística
IRC	Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas
IRS	Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares
IVA	Imposto sobre o valor acrescentado
KMO	<i>Kaiser-Meyer-Olkin</i>
LGT	Lei Geral Tributária
MF	Ministério das Finanças
MFAP	Ministério das Finanças e da Administração Pública
NCM	Normalização contabilística para as microentidades
NCRF-PE	Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades
Nº	Número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PEC	Pagamento especial por conta
PME	Pequena e média empresa
PwC	PricewaterhouseCoopers

RST	Regime simplificado de tributação
<i>SBR</i>	<i>Standard Business Reporting</i>
SEAF	Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TOC	Técnico Oficial de Contas
UE	União Europeia
VAB	Valor acrescentado bruto
<i>WBG</i>	<i>World Bank Group</i>
α	<i>Alpha de Cronbach</i>

CAPÍTULO 1

INTRODUÇÃO

A simplificação das obrigações dos contribuintes é um dos objetivos da política fiscal que, em tempos mais recentes, faz usualmente parte das medidas governamentais na área tributária. Pode-se incluir neste processo de simplificação fiscal a criação de regimes especiais para as pequenas e médias empresas (PME). Estes regimes justificam-se, em muitos países, dada a elevada percentagem que as PME representam na estrutura empresarial, o que também se verifica em Portugal. Este estudo procura analisar se as perceções dos agentes que têm relevância determinante na adesão e aplicabilidade dos regimes simplificados – como os técnicos oficiais de contas (TOC) – e os que têm de auditar a sua concretização – como os auditores tributários – contribuem para o sucesso ou insucesso desses regimes. E, adicionalmente, se o desenho legal desses regimes afeta tais perceções. Na verdade, a avaliação do papel que os TOC – como intermediários técnicos preponderantes na decisão da opção pelos regimes simplificados – e os auditores tributários – enquanto agentes que verificam o seu cumprimento – é de crucial importância para compreender as razões do êxito ou fracasso de tais regimes. Esta compreensão é essencial para uma correta política fiscal, numa área tão relevante como a simplificação.

Neste capítulo aborda-se o enquadramento geral do tema de investigação e a sua relevância, e definem-se os objetivos da pesquisa. Apresenta-se, depois, a metodologia utilizada neste estudo, assim como, os principais resultados e contributos desta investigação. Por último, apresenta-se a estrutura da tese.

1.1 Enquadramento geral e relevância do tema

No âmbito da política fiscal, a simplificação é um dos objetivos amplamente referido, para além da equidade, da eficiência económica e da competitividade internacional (Owens, 2006; OECD, 2008c; Brys, 2011; Mirrlees et al., 2012). No desenho de uma reforma

tributária, para além dos objetivos supracitados, dever-se-á adicionalmente ter em conta o meio envolvente em que esta se enquadra. Partindo de diferentes realidades socioeconómicas, a investigação relativa à aplicação de regimes simplificados pode levar a uma melhor compreensão da importância da simplificação tributária (Brys, 2011; James et al., 2015). O cálculo e o pagamento de impostos deverão ser tão simples quanto possível, e os respetivos custos administrativos e de cumprimento minimizados (Brys et al., 2011).

Apesar dos esforços de simplificação, os sistemas fiscais tendem para uma complexidade crescente, a nível mundial (WBG, 2009; Mirrlees et al., 2012). Esta tendência também se verifica em Portugal (MFAP, 2009a; Borrego et al., 2015). As empresas de menor dimensão que operam, muitas vezes, com recursos económicos e financeiros reduzidos, suportam ainda custos de cumprimento regressivos (Evans, 2003; Chittenden et al., 2010; Lopes, 2012). Estes factos, justificam que a simplificação fiscal seja de crucial importância para estas empresas.

A definição de PME, a nível estatístico, segue a Recomendação 2003/361/CE, que inclui as microempresas, as pequenas empresas e as médias empresas. São PME, as entidades que empregam até 250 pessoas, cujo volume de negócios anual não exceda 50 milhões de euros e o total do balanço anual não ultrapasse 43 milhões de euros. Uma pequena empresa é definida como uma entidade que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual, ou o total do balanço anual, não excedam 10 milhões de euros. Por sua vez, uma microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual, ou o total do balanço anual, não excedam 2 milhões de euros.

Porém, os critérios de definição de PME não são uniformes em todos os países. Um país pode definir PME como uma empresa com menos de 500 trabalhadores e em outro país o limite ser de apenas 250¹ (Ayyagari et al., 2007). O que importa reter desta definição é que esta se refere sempre às empresas de menor dimensão.

¹ Nesta tese apresentamos, sempre que esteja disponível a informação, o critério utilizado para o enquadramento nos regimes simplificados de tributação, relativamente aos diferentes países abordados. Os critérios fiscais podem ainda ser diferentes dos utilizados a nível estatístico (WBG, 2007) e também a nível contabilístico.

As PME têm uma representatividade económica importante, tanto na União Europeia como em Portugal. Na União Europeia as PME representam 99,8% do número total das empresas, tendo as microempresas uma representatividade de 92,4% do total (Muller et al., 2014)². Estes factos justificam a introdução de algumas medidas por parte desta instituição como as que têm por base “pensar primeiro em pequena escala”. Em Portugal, as PME são a base da estrutura económica, tendo um peso numérico de 99,9%, e desempenham um papel significativo na criação de emprego no valor de 80,5% do total. As microempresas representam 96,2% do número de empresas e, a nível de emprego, representam 47% do total, (INE, 2015)³. O que justifica plenamente que em Portugal também se verifique uma preocupação com estas empresas, nomeadamente com a introdução de regimes simplificados de tributação (RST).

Algumas mudanças fiscais têm contemplado a simplificação e as necessidades das empresas, em especial das muito pequenas. Uma forma de simplificação consiste na introdução de RST, ou apenas na simplificação de algumas exigências contabilísticas, fiscais ou declarativas. Estes regimes são normalmente destinados a PME e surgem, fundamentalmente, tendo em vista a redução dos custos de cumprimento regressivos. Porém, em alguns países, os RST, muitas vezes designados como regimes especiais para as PME, apresentam frequentemente limites de enquadramento bastante reduzidos. Assim, em variados casos, apenas as microempresas podem beneficiar destes regimes, constituindo somente estas últimas o seu público-alvo (Freedman, 2009)⁴. É o que acontece em Portugal, em que o RST, em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), é atualmente apenas aplicado às microempresas, devido ao limite de enquadramento de 200.000€ de volume de negócios. Assim, o foco do deste trabalho de investigação incide sobre os RST para as PME e, em especial, dada a especificidade nos limites de enquadramento, para as microempresas.

² Dados referentes ao ano de 2013.

³ Dados do Instituto Nacional de Estatística, referentes ao ano de 2013.

⁴ Nesta tese utilizaremos a definição considerada nos estudos, pelo que poderemos ter estudos em que os RST são apenas aplicados a microempresas, outros a pequenas empresas ou PME.

No desenho dos sistemas fiscais é importante que não se criem oportunidades de fraude e evasão fiscal⁵ para as pequenas empresas (WBG, 2007; OECD, 2009). Estas empresas são consideradas difíceis de tributar (*hard-to-tax*) e são mais propensas a aproveitar as oportunidades de incumprimento fiscal (Bird e Zolt, 2003; Martins, 2010; Mirrlees et al., 2011; Kamleitner et al., 2012). Além disso, os tratamentos especiais para as pequenas empresas podem suscitar problemas em termos de equidade. Num desenho fiscal eficaz, estas preocupações devem ser ultrapassadas pelos ganhos de eficiência, pelo maior cumprimento e pela neutralidade fiscal (OECD, 2009; WBG, 2009).

Os métodos presuntivos ou indiretos são normalmente referidos como um possível desenho dos RST (Santos e Rodrigues, 2006; Aguiar e Lopes, 2007; Pope, 2008; OECD, 2009). Estes regimes não utilizam a matéria coletável real (rendimentos menos gastos), mas uma matéria presumida, com base em indicadores de mensuração mais objetiva (*e.g.*, o volume de negócios, o valor dos ativos, o dimensão da propriedade agrícola, etc.) (Santos e Rodrigues, 2006; Weichenrieder, 2007; Lopes, 2008b; OECD, 2009). A análise mais detalhada sobre estes métodos considerará as seguintes modalidades: o imposto único; o imposto calculado com base em indicadores físicos e o imposto calculado com base no volume de negócios.

A simplificação contabilística e a dilatação temporal de envio de obrigações declarativas são também, usualmente, referidas como medidas possíveis no desenho de um RST (Aguiar e Lopes, 2007; Pope, 2008; OECD, 2009). Na simplificação contabilística, pode-se considerar a contabilidade de caixa em sede de imposto sobre o rendimento ou em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) (Lopes, 1997; OECD, 2008b; 2009). Na dilatação temporal, podem ter-se em consideração prazos mais alargados de envio e pagamento de obrigações, de modo a auxiliar a gestão de tesouraria das pequenas empresas (OECD, 2009).

⁵ Neste trabalho de investigação considera-se que a “fraude fiscal” é a minimização dos impostos a pagar através de atos ou negócios ilícitos e infringido a lei. E a “evasão fiscal” é a minimização dos impostos a pagar com atos ou negócios lícitos, mas que a lei fiscal considera não conformes, anómalos, anormais ou abusivos (Pereira, 2007).

Entende-se que a percepção dos sujeitos passivos, que se constituem em potenciais destinatários dos RST, dos técnicos de contabilidade que aplicam esses regimes e dos auditores tributários que verificam o seu cumprimento, poderão dar contributos para melhores estratégias de simplificação. Estes estudos podem ser utilizados na arquitetura de políticas tributárias e contribuir para delinear a execução de reformas (WBG, 2009; Evans, 2012). As percepções daqueles agentes podem também ser úteis para a definição da intervenção e do possível apoio facultado pela Administração Fiscal às pequenas empresas. (WBG, 2009). Assim, a percepção dos técnicos de contabilidade e dos auditores tributários, que acompanham as empresas, comporta um contributo considerado de grande relevo na construção de estratégias de simplificação. A colaboração e a coordenação entre a Administração Fiscal, os técnicos de contabilidade e os sujeitos passivos é fundamental para que um sistema fiscal funcione bem (James e Nobes, 2000). Em particular, na criação e aplicação de RST dirigidos às microempresas, o papel do TOC é de capital importância no tocante à decisão dos contribuintes acerca das opções a tomar. E os auditores tributários constituem agentes com uma perspetiva privilegiada sobre as vantagens e desvantagens desses regimes para a entidade (Administração Fiscal) que os controla.

Neste processo de simplificação fiscal para as empresas de menor dimensão, Portugal não é exceção. No entanto, apesar de algumas reformas já implementadas, o sistema fiscal continua a ser considerado complexo (CEF, 2007; Lopes, 2008a; Borrego et al., 2015). Esta complexidade justifica a importância e a pertinência de uma investigação centrada em regimes simplificados de tributação. Assim, pode-se considerar que em Portugal ainda existe algum caminho a fazer, para se poder usufruir de um regime fiscal mais simples e mais eficiente.

Entre nós, é comum assumir-se que, quando se aborda a simplificação fiscal, os RST para as microempresas são importantes e necessários. Porém, no passado, o RST em sede de IRC, que vigorou entre 2001 e 2010, não teve a adesão que seria de esperar. A adesão cifrou-se em cerca de 6% das sociedades sujeitas a IRC (Santos e Rodrigues, 2006). No entanto, o regime simplificado em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas

singulares (IRS), que teve início em 2001, foi bem-sucedido⁶ na sua aplicação e vigora até hoje. Nesta tese a análise incide sobre os RST em sede de IRC⁷.

Em 2014, com a reforma do IRC, entrou em vigor um novo RST. Algumas melhorias foram introduzidas neste novo regime em relação ao anterior. Exemplos destas melhorias são a adaptação dos coeficientes às atividades, a não obrigatoriedade de permanência no regime, a adesão ao regime ser agora do tipo *opting in* e a redução de alguns coeficientes no início de atividade e no período seguinte de tributação (Madeira, 2014; Seara, 2014). Algumas características consideradas como positivas no antigo regime foram mantidas, tais como a não obrigatoriedade de pagamento especial por conta (PEC) e a incidência de apenas algumas tributações autónomas (Faustino, 2004; CEF, 2007; Ribeiro, 2009). Todavia, certas características por vezes consideradas menos boas, no antigo regime, continuaram no novo, tais como a coleta mínima e a obrigatoriedade de contabilidade organizada (Faustino, 2004; Cupertino, 2005; Nabais, 2006; CEF, 2007).

A adesão ao novo RST, até agosto de 2014, cifrou-se em cerca de 17.000 empresas (Miranda, 2015). O universo de aplicação do novo RST foi inicialmente anunciado como expectável em cerca de 300.000 empresas. Perante estes elementos, considera-se que, a análise do desenho do novo RST, justifica a importância e a pertinência da investigação que é proposta nesta tese.

Com efeito, a opção por estes regimes especiais é efetuada, normalmente, por aconselhamento do técnico de contabilidade⁸ (Alves et al., 2012; Marsden et al., 2012). A perceção dos TOC é assim absolutamente fundamental para a construção do melhor desenho dos RST. A perceção dos auditores tributários é também muito importante, dado

⁶ O anexo B do Modelo 3 do IRS referente ao regime simplificado, conjugado ao não com outras categorias de rendimentos, representa cerca de 91% das declarações de IRS em comparação com o anexo C (cerca de 9%) referente à contabilidade organizada (ano fiscal de 2012). Informação disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/2010-2012/IRS2010-2012.htm [2015-05-05].

⁷ Nesta tese quando nos referimos aos RST, está implícito que se trata dos RST que se destinam às empresas constituídas em sociedades. No caso específico Português são entidades que são sujeitos passivos de IRC e pelos limites de enquadramento dos RST serão pequenas sociedades.

⁸ Nesta tese o termo “técnico de contabilidade” será utilizado quando nos referimos a estudos internacionais, fazendo uma tradução livre de “*chartered accountants*” ou “*certified Accountant*”. Sendo utilizada o termo “TOC” para o específico caso português, considerando que nos referimos a profissionais com funções semelhantes, na prestação de serviços de contabilidade e fiscalidade às empresas.

que estes sentem, no seu contexto profissional, o impacto destes regimes. Os auditores fiscalizam os RST e recolhem informações dos contribuintes; podendo, assim, contribuir com uma perspetiva adicional para a construção de um desenho económico-legal mais adequado à realidade das microempresas.

Em suma, auscultando-se os TOC e os auditores da tributários obtêm-se resultados muito relevantes para analisar os fatores de sucesso ou insucesso dos RST. Emergem, ainda contributos de inegável valor para o desenho da política fiscal na área da simplificação.

1.2 Objetivos e contributos da investigação

Procura-se, com esta tese, analisar a simplificação fiscal em Portugal, nomeadamente a perceção dos agentes que interagem com o RST relativamente ao seu melhor desenho. Entendemos como agentes, os TOC, pelo seu papel determinante na adoção destes regimes, que aconselham os empresários a quem prestam serviços e acompanham a nível contabilístico e fiscal. E, também, os auditores tributários, que controlam a sua efetiva aplicação. Esta investigação visa a concretização de dois objetivos. O primeiro, consiste em identificar a principal característica que influenciou o aconselhamento, por parte dos TOC, à adesão ao RST, que teve início no exercício económico de 2014. O segundo, procura enumerar as características que um RST deve evidenciar, no sentido de incrementar a sua atratividade.

A metodologia de investigação utilizada neste estudo é a quantitativa. A recolha de dados primários foi efetuada através de questionário. O questionário foi elaborado tendo por suporte estudos anteriores (e.g., OECD, 2009; Alves et al., 2012; Marsden et al., 2012; Smulders et al., 2012) e adaptado à legislação e realidade portuguesa. A amostra é constituída por 435 questionários válidos, sendo 315 respondidos por TOC e 120 por auditores tributários.

Consideramos que se trata de um trabalho pioneiro, dado que aborda o tema da simplificação fiscal, nomeadamente o RST, com suporte na opinião fundamentada de dois grupos de respondentes de grande relevo: os TOC e os auditores tributários. Na presente data, não é do nosso conhecimento que existam estudos de perceção sobre o RST que entrou em vigor no exercício económico de 2014. Também não é do nosso conhecimento

que existam estudos, em Portugal, que utilizem as perceções dos auditores da Administração Fiscal, a fim de contribuir para um melhor desenho dos regimes simplificados ou regimes especiais para as empresas de menor dimensão.

Os resultados evidenciam que a maioria (68%) dos TOC inquiridos não aconselharam o RST que teve início em 2014. Apenas 9,3% dos inquiridos responderam afirmativamente ao aconselhamento do RST. A especificidade e a diversidade das empresas a quem os TOC prestam serviços, levou a que 22,8% destes tenham ponderado o aconselhamento em determinados casos e em outros não. A colaboração do TOC com as empresas conduziu a que este aconselhamento tenha sido acompanhado com uma explicação prévia, a nível contabilístico ou fiscal, aos empresários a quem prestam serviços, em 91,6% dos casos.

Dos resultados obtidos conclui-se que, a principal característica do aconselhamento ou não aconselhamento do RST, por parte dos TOC, é a minimização do imposto a pagar. Podemos, aqui, distinguir dois casos. No primeiro, o aconselhamento efetua-se porque no RST obtém-se uma poupança de imposto a pagar. No segundo, o não aconselhamento verifica-se pelo incremento potencial de imposto, no caso da opção pelo RST. Estes resultados levam-nos a considerar que os TOC, além de terem uma influência preponderante na adesão ou não do RST, através do seu aconselhamento, colaboram na gestão fiscal das empresas suas clientes, de modo a obter o maior benefício possível. Os resultados permitem ainda considerar que os TOC inquiridos aconselharam maioritariamente a adesão ao RST às empresas que se dedicam a vendas de mercadorias e produtos.

Adicionalmente, podemos concluir, em face dos resultados obtidos, que a manutenção da dispensa do pagamento do pagamento especial por conta (PEC), no novo RST, foi considerada uma boa opção. Esta dispensa surge como a segunda principal característica, no aconselhamento do RST, pelos TOC. Porém, o esforço de simplificação, nomeadamente no cálculo do imposto, emerge apenas na terceira principal característica, no aconselhamento do RST. Os resultados indicam ainda que existe a necessidade de uma melhor adequação dos coeficientes adaptados às atividades e utilizados para o cálculo do imposto. Esta adequação é importante, para que a maioria das pequenas sociedades possam obter uma vantagem fiscal, com a adesão ao regime.

A vantagem fiscal, como já se viu, é a principal característica do aconselhamento do RST, por parte dos TOC. O esforço de simplificação presente neste regime, é percebido como insuficiente, para que este seja recomendado. Assim, podemos considerar que na construção de um RST deve-se ter em consideração o impacto no imposto a pagar, por parte das empresas, para que este seja atrativo.

Relativamente às características que um RST deve evidenciar, os resultados mostram a preferência dos dois grupos de respondentes, nos métodos presuntivos ou indiretos, especialmente quando o cálculo do imposto é efetuado em função do volume de negócios e da atividade exercida. Este é o método utilizado no novo RST, pelo que a adaptação dos coeficientes às atividades foi percebida pelos inquiridos como uma alteração bem-sucedida.

A simplificação da contabilidade financeira através da contabilidade de caixa em sede de IRC, coordenada ou não com o IVA de caixa, não apresenta resultados favoráveis à sua aplicação nos dois grupos de inquiridos. Os TOC e os auditores tributários não evidenciaram consenso relativamente ao possível aumento do limite de enquadramento do atual RST. Assim, não parece recomendável a possibilidade de um alargamento gradual do RST às empresas que podem beneficiar do regime de contabilidade de caixa, em sede de IVA, previsto no art. 6º da Lei 2/2014.

Os resultados mostram também que a dilatação de prazos de envio de obrigações declarativas não está nas preferências de ambos os grupos de inquiridos. Quanto à utilização de uma taxa de IRC reduzida, não se registou consenso entre os TOC e os auditores tributários. Porém, ambos os inquiridos consideram que o RST deve manter a característica de opcional.

Contrariamente aos estudos anteriores, os resultados evidenciam que o RST deve manter a obrigatoriedade da contabilidade organizada e a certificação pelo TOC. Se estes resultados eram esperados, por parte dos TOC, obteve-se a concordância dos auditores tributários. Possivelmente, o descontentamento criado no passado, na classe profissional dos TOC, perante o receio da redução dos seus serviços, teve influência na fraca adesão ao antigo RST. Provavelmente, também no novo RST, já que os resultados indicam que a maioria dos TOC não o aconselharam. Sendo a adesão a estes regimes frequentemente efetuada

pelo aconselhamento do técnico de contabilidade a opinião favorável destes profissionais é fundamental para o seu êxito. Supomos, que na perceção dos auditores tributários, a obrigatoriedade da contabilidade organizada pode significar a melhor qualidade de informação contabilística e fiscal, prestada à Administração Fiscal pelas microempresas.

A análise fatorial exploratória (AFE) permitiu encontrar seis fatores, que descrevem e explicam as relações das características que um RST deve evidenciar. Estes fatores são: a “simplificação do reporte e das obrigações declarativas, e outras características”; a “simplificação da contabilidade financeira”; a “dispensa da contabilidade organizada”; os “métodos presuntivos com base em variáveis físicas”; os “métodos presuntivos com base num imposto único” e os “métodos presuntivos com base no volume de negócio”. Alguns destes fatores apresentam denominações semelhantes às metodologias de simplificação apresentadas em outros estudos, (Santos e Rodrigues, 2006; Aguiar e Lopes, 2007; OECD, 2009). Estes resultados mostram que os inquiridos distinguem criticamente os diferentes métodos de simplificação fiscal.

O teste *T-Student* verifica que existem diferenças de médias entre as perceções dos TOC e os auditores tributários inquiridos, em cinco dos seis fatores extraídos da AFE. Este resultado evidencia as diferentes perspetivas, a montante e a jusante, dos TOC e dos auditores tributários, respetivamente. O teste *T-Student* indica, ainda, que os TOC que aconselharam o RST e os que não o fizeram, apresentam apenas diferenças de médias no fator “dispensa da contabilidade organizada”. Este resultado pode evidenciar que este fator influencia fortemente a decisão do aconselhamento, por parte dos TOC.

A análise de *clusters* possibilita a deteção de grupos homogéneos com particularidades comuns, e neste estudo apresenta-se como complementar. No entanto, consideramos que pode contribuir para uma melhor compreensão da perceção dos dois grupos de inquiridos. A referida análise, permitiu definir três agregados de inquiridos, para cada grupo de respondentes. Os auditores tributários inquiridos têm perceções mais dependentes da especificidade de cada fator da AFE, do que uma opinião global mais ou menos concordante, como acontece nos TOC.

A contribuição desta tese para o melhor desenho que um RST deve evidenciar consiste na identificação das características basilares consideradas pela perceção dos dois grupos de inquiridos. Pelo exposto, podemos concluir que um RST, em sede de IRC, deve utilizar métodos presuntivos ou indiretos, com o cálculo da matéria coletável tendo como suporte o volume de negócios e a atividade exercida. O RST deve, também, ser opcional e manter a obrigatoriedade de contabilidade organizada e a certificação pelo TOC. Estas características estão presentes no novo RST, pelo que supomos que as melhorias introduzidas em relação ao antigo RST podem contribuir para o seu sucesso. No entanto, consideramos que seria aconselhável proceder a uma melhoria na adequação dos coeficientes às atividades e que o atual regime deveria ter em consideração as empresas menos favoráveis economicamente (e.g., em processo de insolvência, cessação de atividade).

1.3 Estrutura da tese

Este trabalho encontra-se estruturado em sete capítulos. O primeiro e presente capítulo constitui uma introdução ao trabalho desenvolvido. Aqui se apresentam a contextualização, a fundamentação e a relevância do tema, conjuntamente com os objetivos, metodologia e as principais contribuições deste estudo evidenciados pelos resultados.

O segundo capítulo aborda a complexidade fiscal e a relevância da simplificação tributária. A temática da complexidade fiscal, que amplifica os custos de cumprimento e administrativos, é apresentada num primeiro ponto. Um segundo e terceiro pontos contextualizam a simplificação fiscal noutros países e em Portugal, respetivamente.

O terceiro capítulo trata dos RST como forma de simplificação fiscal. Apresentam-se os fundamentos dos RST e, de seguida, são descritas as vantagens e desvantagem destes regimes. Finaliza-se com uma panóplia dos diferentes desenhos que os RST podem apresentar.

O quarto capítulo é dedicado à aplicação dos RST. Na primeira parte, enquadram-se alguns países em análise nos vários desenhos que os RST podem consagrar. Na segunda parte, elabora-se uma análise dos RST em Portugal. A terceira e última parte, é dedicada à construção do desenho de um RST.

A metodologia é apresentada no quinto capítulo, que se inicia com o método e procedimentos adotados nesta investigação. De seguida, apresentam-se as hipóteses de investigação a que este estudo pretende dar resposta e, posteriormente, define-se e caracteriza-se a amostra. Conclui-se com os métodos de recolha e análise de dados.

O capítulo sexto é dedicado à análise e discussão dos resultados obtidos nesta pesquisa. Inicia-se com as estatísticas descritivas a fim de verificar a primeira hipótese, em que averigua a existência de uma característica principal que influenciou o aconselhamento do RST que teve início em 2014, por parte dos TOC. Para testar a segunda hipótese, sobre as características que um RST, em sede de IRC deve evidenciar, os resultados são suportados na estatística descritiva, na análise fatorial exploratória e em testes estatísticos (teste *T-Student*). A análise de *clusters* é complementar e permite a identificação de grupos homogéneos nos dois grupos de inquiridos.

O sétimo e último capítulo sintetiza as principais conclusões da tese. Evidencia os principais contributos para a compreensão da principal característica que influenciou o aconselhamento do RST, em sede de IRC. Identifica também as características que um RST deve evidenciar. Conclui-se com a identificação das limitações deste estudo e propõem-se linhas de investigação futuras.

CAPÍTULO 2

A COMPLEXIDADE FISCAL E A RELEVÂNCIA DA SIMPLIFICAÇÃO

O presente capítulo analisa a relevância e a necessidade da simplificação fiscal. Os sistemas fiscais são cada vez mais complexos, resultando muita dessa complexidade do contínuo crescimento da legislação, em larga medida decorrente da evolução das operações empresariais. A necessidade de simplificação é politicamente aceite pelos decisores fiscais, e, em muitos casos, parte integrante das suas estratégias. A simplificação é sobretudo essencial para as pequenas empresas que, com fracos recursos (*e.g.*, financeiros e humanos), suportam custos de cumprimento regressivos.

Inicia-se este capítulo com a análise de alguns fatores que conduzem à complexidade fiscal e que fundamentam a necessidade de simplificação. Esta simplificação fiscal é depois analisada de uma forma global e, também, para o caso particular de Portugal.

2.1 A complexidade fiscal crescente

Num ambiente de complexidade fiscal crescente, é compreensível que exista uma preocupação com a simplificação, principalmente para as PME que suportam custos de cumprimento regressivos. Em primeiro lugar, são abordados os custos administrativos e de cumprimento, assim como as possíveis medidas que os podem reduzir. E, posteriormente, são expostos os principais fatores que introduzem complexidade normativa nos dos sistemas fiscais.

2.1.1 Os custos administrativos e custos de cumprimento

Nenhum sistema fiscal funciona sem a intervenção das autoridades tributárias e a colaboração da maioria dos contribuintes. Ambos suportam custos relacionados com essas atividades (James e Nobes, 2000). Pode, assim, considerar-se que existem dois tipos de custos nos sistemas fiscais: os custos administrativos e os custos de cumprimento (Tran-Nam et al., 2000; Evans, 2001; Lopes, 2008b; Chittenden et al., 2010; Shaw et al., 2010)⁹.

Os custos administrativos são os incorridos pela Administração Fiscal, ou com recurso a terceiros, em todo o processo de apuramento e cobrança de impostos. Estes incluem os custos relacionados com os recursos humanos, as tecnologias de informação, os materiais utilizados e também os serviços recebidos de outros departamentos públicos (Sandford et al., 1989; Lopes, 2003; Chittenden et al., 2010; Shaw et al., 2010). Também são considerados custos administrativos, os suportados com as alterações legislativas e as respetivas adaptações, bem como os custos externos, com auditores, entidades de supervisão legislativa ou outros, que possam estar envolvidos em assuntos fiscais (*e.g.*, tribunais, autoridades policiais, etc.) (Sandford et al., 1989; Evans, 2001; WBG, 2009).

O aumento de encargos administrativos decorrente do incremento da complexidade regulamentar é uma preocupação para muitos dos decisores políticos. Assim, a redução dos custos administrativos, em muitos países, faz parte das estratégias de política tributária (Poel et al., 2014). O objetivo estratégico consiste, normalmente, na redução dos custos administrativos através da reorganização da Administração Fiscal e do consequente aumento da sua eficiência (Shaw et al., 2010; Dharmapala et al., 2011).

A Comissão Europeia, ciente do problema da complexidade administrativa, lançou, em 2007, um programa que pretendia a redução em 25% dos custos administrativos, decorrentes da adaptação da legislação europeia, até 2012 (EC, 2007a). No relatório final do programa, a Comissão considera que os objetivos iniciais foram alcançados. Os Estados-Membros partilharam o esforço e a responsabilidade de implementar, a nível nacional, medidas para a concretização das metas propostas (EC, 2012).

⁹ Shaw et al. (2010) consideram que ainda pode haver outro tipo de custo (*distortion costs*) derivado da distorção das decisões pelo facto de os impostos alterarem o preço relativo das atividades. Um dos exemplos dado por estes autores é o custo do risco de não ter um contrato de trabalho formal, em que, ainda correndo esse risco, e evadindo os impostos, os montantes a receber serão mais elevados.

Portugal não foi exceção neste compromisso, fundamentado na Resolução do Conselho de Ministros n.º 196/2008, de 30 de dezembro. Esta medida foi integrada nos programas “legislar melhor” e “Simplex – simplificação administrativa e legislativa”. O programa “Simplex” foi criado em 2006, e visa a simplificação e transparência dos procedimentos e processo, a partilha de informação e a rapidez de decisões na administração pública. As tecnologias de informação são essenciais neste programa, nomeadamente através da desmaterialização de formulários e procedimentos. O relatório de avaliação do sexto ano de vigência do “Simplex” aferiu uma redução de encargos administrativos de cerca de 56%¹⁰ (Agência para Modernização Administrativa, 2012).

Os custos de cumprimento, suportados pelos contribuintes, estão relacionados com todos os assuntos fiscais, incluindo o tempo despendido pelos sujeitos passivos na recolha de dados ou documentos, sua contabilização, e no preenchimento e envio das declarações fiscais. Integram também os salários e outros encargos com trabalhadores, direção, consultoria fiscal externa e o pagamento a técnicos de contabilidade. A estes custos acresce, ainda, o tempo e recursos monetários para adquirir conhecimentos necessários de modo a cumprir as obrigações fiscais (Sandford et al., 1989; Evans, 2001; Lopes, 2006; 2008b; Shaw et al., 2010). Para além dos custos já referidos, também se devem incluir nestes gastos os juros sobre o pagamento de impostos em atraso, as possíveis coimas e o tempo de processamento e pagamento de retenções na fonte feitas por obrigação legal. Por último, devem-se adicionar custos legais decorrentes de eventuais litígios (WBG, 2009).

Os custos de cumprimento podem ser divididos em internos e externos. Os primeiros, ocorrem no âmbito das atividades empresariais, e os segundos são os incorridos quando se recorre a entidades terceiras (Lopes, 2008b; 2012). Os custos de cumprimento podem ainda ser divididos em três grupos: custos monetários, custos de tempo e custos psicológicos. Os custos monetários englobam os gastos incorridos pelos contribuintes no apuramento e pagamento de impostos. Os custos de tempo estão relacionados com o custo de oportunidade pelo tempo despendido com o cumprimento de obrigações fiscais. E os custos psicológicos, que são os de mais difícil mensuração, estão relacionados com a

¹⁰ Algumas medidas com reduções dos custos administrativos inferiores a 25%, como a “Propriedade Industrial *Online*” (20,32%); mas outras com resultados bastante superiores como o “Informação Empresarial Simplificada” (38,77%); e a “Criação da Empresa *Online*” (98,53%) (Agência para Modernização Administrativa, 2007:61).

ansiedade suportada e o receio da inexatidão das declarações fiscais (Gray e Bannock, 2005; CEF, 2007; Lopes, 2008b).

Outra divisão possível destes custos é entre brutos e líquidos. A diferença entre os dois reside no benefício para o contribuinte pelo cumprimento fiscal. Como benefícios pode-se considerar um melhor controlo dos registos contabilísticos e fiscais, decorrentes de uma melhor gestão fiscal¹¹ e um melhor aproveitamento das deduções e abatimentos (WBG, 2009).

Os custos administrativos e de cumprimento dependem de vários fatores, tais como a complexidade do sistema fiscal, a forma de cálculo da matéria coletável, a estrutura das taxas de imposto, a frequência das reformas fiscais e das alterações legislativas, e a organização e eficiência da Administração Fiscal (Shaw et al., 2010). A simplificação pode pois ter um papel importante na redução dos custos administrativos e de cumprimento, já que um elevado grau de complexidade aumenta estes custos (Lopes, 2003; Shaw et al., 2010; Mirrlees et al., 2012; Tran-Nam e Evans, 2014).

No caso das pequenas empresas, os principais fatores que contribuem para o aumento os custos de cumprimento, são os seguintes: (i) as alterações frequentes de leis tributárias; (ii) a crescente complexidade legislativa; (iii) a existência de diferentes entidades a quem as empresas devem reportar informação; (iv) os prazos curtos e inflexíveis para o pagamento de impostos (que podem induzir problemas de liquidez); (v) a complexidade no registo e nos procedimentos contabilísticos e fiscais e (vi) os decorrentes dos custos com consultores fiscais (EC, 2007b).

Os custos de cumprimento são normalmente regressivos. Os gastos resultantes do cumprimento fiscal são, em valor absoluto, mais elevados nas grandes empresas. Porém, quando se analisam em função da percentagem do volume de negócios, têm um peso inferior ao das pequenas empresas. A regressividade dos custos é, principalmente, devida a uma parte deles serem fixos, e de as grandes empresas conseguirem economias de escala no tratamento das suas obrigações tributárias (Evans, 2003; Jousten, 2007; Lopes, 2008b; Chittenden et al., 2010; Lopes, 2012). As grandes empresas utilizam frequentemente

¹¹ Neste trabalho de investigação considera-se que a “gestão fiscal” é a minimização dos impostos a pagar de forma legítima e lícita (Pereira, 2007).

aconselhamento fiscal sofisticado e conseguem reduzir o imposto sobre o rendimento a pagar. As pequenas empresas, além de suportarem custos de cumprimento regressivos, deparam-se, muitas vezes, com processos de formalização complexos. Isso conduz a que, por vezes, optem por operar na economia informal. Em alguns países, o risco de atuar na economia informal pode ser modesto, quer pela fraca capacidade da Administração Fiscal em controlar e fiscalizar os contribuintes, quer pelo nível de corrupção dos auditores tributários (WBG, 2007).

Os custos de cumprimento são uma medida muito utilizada como *proxy* para medir a complexidade fiscal. Na literatura recente existem algumas evidências em relação aos custos de cumprimento, apontando para que estes “são elevados e significativos, são regressivos e não estão a diminuir ao longo do tempo” (Evans, 2012:31). Para o mesmo autor, a complexidade também amplifica os custos administrativos, representando assim um custo de oportunidade social, reduzindo a eficiência do sistema tributário.

Num estudo realizado em Portugal, Lopes (2012), analisou os determinantes dos custos de cumprimento nas empresas. Concluiu que as variáveis que influenciam estes custos são a dimensão da empresa, a complexidade do sistema fiscal e os mercados em que opera (nacional, europeu ou internacional). Variáveis como o número de trabalhadores ou o sector de atividade não influenciam significativamente estes custos. Outra conclusão do referido estudo é a confirmação de que os custos de cumprimento são regressivos, e de que os custos internos têm mais peso, comparativamente aos externos, na estrutura de custos de cumprimento fiscal das empresas.

Para uma melhor análise dos custos de cumprimento, a tabela 2.1 apresenta, para alguns países, o total de horas anuais que as empresas suportam a preparar e a pagar os seus impostos¹².

¹² Horas anuais a preparar, enviar e pagar o IRC, IVA e segurança social, ou impostos equivalentes.

Tabela 2.1: Horas anuais de preparação, envio e pagamento de impostos por país – 2009 a 2014

País	2009	2010	2011	2012	2013	2014
África do Sul	200	200	200	200	200	200
Alemanha	196	215	221	207	218	218
Austrália	107	109	109	109	105	105
Bélgica	156	156	156	156	160	160
Brasil	260	260	260	260	260	260
Canadá	119	131	131	131	131	131
Egito	480	433	433	392	392	392
Espanha	213	197	187	167	167	167
Estados Unidos da América	187	187	187	175	175	175
França	132	132	132	132	137	137
Grécia	224	224	224	202	193	193
Irlanda	76	76	76	80	80	80
Itália	314	285	285	269	269	269
Nova Zelândia	172	172	172	152	152	152
Polónia	395	325	296	286	286	286
Portugal	328	298	275	275	275	275
Reino Unido	110	110	110	110	110	110

Fonte: The Word Bank Group¹³

A tendência generalizada é para uma estabilização das horas despendidas com a preparação, envio e pagamento dos impostos, principalmente nos últimos anos em análise. Em certos países conseguiu-se reduzir as horas gastas com os impostos relativamente aos anos iniciais da análise (*e.g.*, Espanha e Portugal). Outros países mostram uma tendência inversa. A Irlanda, por exemplo, apresenta uma média de 80 horas anuais nos anos de 2012 a 2014, enquanto nos anos anteriores era de apenas 76 horas. Este facto deve-se, possivelmente, a novas exigências dirigidas às empresas, para um melhor controlo por parte da Administração Fiscal. Porém, mesmo que a Irlanda tenha verificado um aumento no número de horas despendidas com os impostos nos últimos três anos, continua a pertencer, nesta tabela, aos melhores desempenhos, conjuntamente com a Austrália (105 horas) referente ao ano de 2014.

Da análise dos referidos dados, pode também verificar-se que existem países que mantêm as mesmas horas gastas com a preparação e o envio de impostos ao longo dos seis anos. Este facto pode ser um indicador de sistemas fiscais que são estáveis e previsíveis (*e.g.*, África do Sul e Reino Unido).

¹³ The Word Bank Group, disponível em:
<http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS/countries?display=default> [2015-01-22].

Os países que necessitam de mais horas no cumprimento das suas obrigações fiscais, com referência ao ano 2014 são o Egito (392 horas) e a Polónia (286 horas). Portugal surge com um total de 275 horas. No entanto, no caso português, verifica-se uma melhoria ao longo dos seis anos em análise, já que em 2009, eram necessárias 328 horas para o cumprimento das obrigações fiscais¹⁴. Esta melhoria pode dever-se ao programa “Simplex”, que possibilitou a desmaterialização dos formulários e o envio das obrigações fiscais das empresas através do *website* da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Em jeito de conclusão sobre os custos dos sistemas fiscais, pode referir-se que existe uma inter-relação entre os custos de cumprimento e os custos administrativos (Evans, 2001). Todavia, estes custos diferem principalmente por via de quem os suporta. Os custos administrativos são suportados por receitas fiscais, ou seja, são pagos por toda a população. Os custos de cumprimento são suportados por quem paga os impostos. A redução de ambos os custos, através da simplificação, torna-se assim um objetivo muito importante para qualquer sistema tributário (Chittenden et al., 2010).

Os custos a que nos vimos referindo estão, como já se disse, associados à complexidade fiscal. Este é um fenómeno crescente nos últimos anos na generalidade dos países, sendo o tema da secção seguinte.

2.1.2 A complexidade fiscal

Nos sistemas fiscais mais desenvolvidos a exigência de receita é maior, mas, tendencialmente, também é mais elevado o grau de justiça fiscal. Assim, assiste-se a uma complexidade progressiva (Lopes, 2008b). Medir a complexidade fiscal não é tarefa fácil. A complexidade fiscal pode ser analisada tendo em conta três dimensões: a regulamentar, a administrativa e a política. A dimensão regulamentar diz respeito à densidade e à vastidão dos códigos fiscais (*e.g.*, páginas, palavras, caracteres, artigos¹⁵). A dimensão administrativa

¹⁴ Nos dados do Banco Mundial não se verifica aumento das horas na preparação, envio e pagamento de impostos nos últimos anos (2011 a 2014) relativamente a Portugal. No entanto, foram introduzidas novas obrigações fiscais nos últimos anos, como por exemplo, a obrigatoriedade de comunicação da faturação por via eletrónica (SAF-T PT) e a declaração mensal de remunerações.

¹⁵ Estas podem ser medidas grosseiras e, em alguns casos, levar a erros de medição da complexidade. Exemplo disso são artigos com várias alíneas ou palavras da legislação que não têm em consideração as

diz respeito aos custos administrativos do sistema fiscal. A dimensão política influencia o grau em que a simplificação é definida como objetivo nas estratégias fiscais (Lopes, 2003; CEF, 2007).

Existe ainda outra forma de analisar a complexidade fiscal, que se baseia na avaliação da subjetividade e falta de clareza das leis. Caso a legislação fiscal seja pouco compreensível, pode ser geradora de dúvidas e causar conflitos entre a Administração Fiscal e os contribuintes (Lopes, 2003; CEF, 2007). Para o WBG (2009), a necessidade de utilização de termos fiscais precisos na legislação não é atenuante para esta se tornar, por vezes, incompreensível e de difícil leitura para os contribuintes.

Evans e Tran-Nam (2010) e Tran-Nam e Evans (2014) consideram que a dimensão regulamentar e a falta de clareza na leitura e interpretação das leis são indicadores de complexidade fiscal. E sublinham alguns indicadores de complexidade, nomeadamente: a necessidade de utilização de consultores fiscais para o processamento e pagamento de impostos; o número total de impostos (regionais e nacionais) num país e a extensão dos litígios fiscais. A complexidade fiscal deve-se também à globalização das operações e a evolução natural das atividades comerciais, bem como à sua crescente sofisticação (Jones, 1996; Martins, 2005). Alguma complexidade será sempre necessária para que o sistema fiscal consiga responder às necessidades de um mundo complexo (Freedman, 2015). Tal implica que, muitas empresas, nas suas operações, além da legislação nacional necessitem de recorrer à legislação estrangeira. Outro fator gerador de complexidade e incerteza fiscal é a alteração frequente das leis (CGAAC, 2013).

Como já foi referido, a existência de múltiplos impostos num determinado sistema fiscal é considerado um fator de complexidade (WBG, 2009; CGAAC, 2013; Tran-Nam e Evans, 2014). As justificações para a manutenção de diferentes impostos são várias e estão sobretudo do lado dos decisores políticos e da Administração Fiscal. A busca de maiores receitas e uma aplicação mais sistemática dos princípios tributários justificariam maior número de tributos. Por outro lado, além dos impostos nacionais, muitos países aplicam tributos de carácter regional, apoiando-se no paradigma associado ao desenvolvimento

normas interpretativas e circulares da Administração Fiscal, os regulamentos complementares, etc.. (Lopes, 2003; WBG, 2009).

regional e no contributo necessário das empresas instaladas em certas zonas geográficas (WBG, 2009).

A complexidade fiscal é considerada um elemento determinante do nível de fraude e evasão fiscal (Richardson, 2006; WBG, 2009; Mirrlees et al., 2012). A Administração Tributária, na sua tentativa de combate à evasão, pode aumentar a complexidade (Edmiston et al., 2003; Martins, 2005; Smith et al., 2008; WBG, 2009). O problema amplia-se quando, para além de um sistema fiscal complexo, a Administração Fiscal não está preparada para esclarecer os contribuintes e não fornece interpretações claras da lei (Edmiston et al., 2003).

O estudo do WBG (2009) considera várias tipologias de complexidade, que estão relacionadas com os fatores que a estimulam. O referido trabalho sistematiza os seguintes tipos: (i) a complexidade política, pela influência de *trade-offs* ou de *lobby* ou pela negociação de recompensa a determinados grupos de contribuintes; (ii) a complexidade pela despesa pública, pelo aumento de impostos e pela tentativa de equilíbrio das despesas públicas; (iii) a complexidade institucional, pelo resultado de acordos fiscais entre diferentes níveis de governo; (iv) a complexidade pela promoção fiscal de algumas atividades, pela criação de exceções ou benefícios a determinada estrutura da economia ou setor; (v) a complexidade pela corrupção, pelo ambiente propício ao favorecimento, bem como o financiamento extra Orçamento do Estado; (vi) a complexidade coerciva, pela utilização de métodos coercivos no combate à evasão e a fraude fiscal; (vii) a complexidade pela equidade, pela criação de vários impostos ou exceções, pela busca de equidade fiscal e de justiça redistributiva; (viii) a complexidade jurídica, pela difícil compreensão das leis; (ix) a complexidade accidental, devido à acumulação de legislação do passado e (x) a complexidade administrativa, que resulta de ineficiências na Administração Fiscal. A descrição destas tipologias é importante e útil, já que, ao definir a causa da complexidade, será mais fácil determinar a estratégia de simplificação a implementar.

No tocante à realidade portuguesa, o resultado da análise levada a cabo pelo grupo de trabalho para o estudo da política fiscal considera que “o nosso sistema fiscal caminha, a passos largos, para um grau de complexidade normativa que ameaça tornar-se insuportável” (MFAP, 2009a:189). Este facto também já tinha sido identificado no

relatório do grupo de trabalho da simplificação do sistema fiscal português. Aí se considera que os sistemas fiscais evoluíram progressivamente em termos de complexidade, tornando a sua aplicabilidade subjetiva e pouco clara. Este estudo salienta situações em que “nem os mais conceituados fiscalistas nem os funcionários da Administração Fiscal têm a certeza quanto ao montante correto do imposto a pagar” (CEF, 2007:6). O sistema fiscal português, sendo complexo, dificulta o crescimento e a produtividade das empresas. As regras fiscais volumosas, com alterações frequentes, retraem o empreendedorismo e o investimento, além de aumentarem os custos administrativos e os custos de cumprimento (Pina, 2010).

Recentemente, entre 2010 e 2013, verificou-se em Portugal, uma elevada produção de legislação fiscal. Este facto deveu-se, fundamentalmente, à necessidade de aumentar as receitas fiscais e reduzir o défice público (Sá, 2013), mas veio aumentar a complexidade já existente. Um estudo sobre a perceção da complexidade fiscal, através da aplicação de um questionário a 994 TOC¹⁶, verificou que 89,1% dos inquiridos considera que o sistema fiscal português tem um elevado nível de complexidade (Borrego et al., 2015). Os resultados deste estudo mostram ainda que existem cinco causas de complexidade fiscal. Por ordem decrescente de importância, são as seguintes: (i) frequente alterações na legislação tributária; (ii) leis dispersas no direito tributário; (iii) preparação de informações contabilísticas para fins fiscais; (iv) várias exceções fiscais e disposições transitórias e (v) difícil compreensão e ambiguidade na redação das leis fiscais. Destas cinco causas da complexidade fiscal, quatro estão relacionados com a legislação. Estes resultados podem também contribuir para determinar a estratégia de simplificação a implementar.

No imposto sobre o rendimento das sociedades, a base tributável pode ser debilitada por vários benefícios e incentivos fiscais existentes (Lopes, 2008a). Os tratamentos especiais, como é o caso dos benefícios fiscais, além de acrescentarem complexidade fiscal, têm eficácia duvidosa e implicam custos administrativos e de cumprimento adicionais (Martins, 2005). Além disso, os tratamentos especiais implicam uma taxa de imposto mais elevada, o que pode ter efeitos contrários aos esperados em termos de equidade (Pina, 2010).

¹⁶ A recolha de dados deste estudo foi efetuada no ano de 2013, referente ao ano fiscal de 2012.

A necessidade de simplificação, ao nível do IRC, é reconhecida pela comissão para a sua reforma, que identifica dois dos três vetores essenciais: a simplificação do IRC e a simplificação das obrigações declarativas (SEAF, 2013). Esta reforma, apesar do contexto restritivo a nível de finanças públicas, seguiu maioritariamente as diretrizes das reformas internacionais de modo a promover o investimento e o crescimento económico (Martins, 2015).

Em síntese, podemos considerar que perante a complexidade fiscal que os sistemas tributários apresentam, a simplificação surge como uma medida fortemente necessária. A redução dos custos de cumprimento pode ser considerada como fator de competitividade fiscal e a simplificação pode constituir um meio de combate à fraude e evasão fiscal (Pereira, 2007; Lopes, 2008a). A preocupação com a simplificação fiscal surge principalmente, pela necessidade de minimizar os custos de funcionamento do sistema fiscal (Lopes, 2008b). Assim, o ponto seguinte irá debruçar-se sobre esta temática, analisando estratégias e métodos de simplificação a nível mundial.

2.2 A simplificação fiscal no mundo

A simplificação fiscal é considerada uma necessidade mundial como resposta à complexidade crescente. Os fundamentos para esta simplificação, e em especial para as PME, são abordados primeiramente. De seguida, é elaborada uma exposição das metodologias de simplificação fiscal usualmente utilizadas e conclui-se com o contributo que as tecnologias de informação podem trazer a essa estratégia de simplificação.

2.2.1 Os fundamentos para a simplificação fiscal

Já Adam Smith considerava a simplicidade e a clareza de um imposto como características importantes: “o imposto que todo o indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. O tempo de pagamento, o modo de pagamento, o quantitativo a ser pago, deve ser claro e simples para o contribuinte e para todas as outras pessoas” (Smith, 1983:486). Para este autor, as quatro máximas relativas aos impostos são a igualdade, a certeza, a conveniência no pagamento e a economia na cobrança.

A simplicidade é normalmente referida como uma característica desejável num sistema fiscal. Ela é também fundamental aquando de reformas tributárias. Apesar da impossibilidade da criação de um sistema tributário totalmente perfeito (Basto, 2004), pode-se considerar que “um sistema fiscal ótimo deve ser simples. Simples de compreender, simples de aplicar” (Gomes, 2008:56). Na opinião de Lopes (2003:54) “a necessidade de um sistema fiscal simples, claro e perceptível para todos os contribuintes, bem como a importância dos aspetos administrativos e legislativos da fiscalidade, são, assim, objetivos desejáveis para um sistema fiscal”. Por conseguinte, um sistema fiscal simples diminui as dúvidas da sua correta aplicação, reduz os custos de cumprimento e os custos administrativos, e atenua os litígios inerentes à complexidade normativa e fiscal.

Uma política fiscal eficiente deve ter em conta diversas vertentes. Por um lado, a equidade e eficiência fiscal que implicam o combate à fraude e evasão. Por outro, a simplificação dos procedimentos dos contribuintes. A melhoria do sistema será sempre favorável para ambos os intervenientes, pois num melhor clima fiscal todos ganham. As empresas beneficiam da redução de custos de cumprimento e do aumento do seu desempenho (melhor controlo de gastos e de gestão), e a Administração Fiscal beneficia em face do desincentivo à economia informal, da redução dos custos administrativos e do aumento das suas receitas (Gale, 2001; WBG, 2009; EC, 2013). É comumente aceite que a simplificação fiscal conduz a um aumento da perceção da justiça fiscal e a um maior cumprimento por parte das empresas (Cullen et al., 2001; Gale, 2001; Forest e Sheffrin, 2002).

Na literatura internacional, e tomando como exemplo a comissão de reforma fiscal do Reino Unido, os objetivos da política fiscal são a equidade, a eficiência económica, a simplicidade e a transparência e por último, a estabilidade e a previsibilidade (Tax Reform Commission, 2006). A simplicidade, a estabilidade, a transparência e a neutralidade são também características escolhidas por Mirrlees et al. (2012). E Owens (2006), considera a simplificação, a equidade, a remoção de obstáculos fiscais ao crescimento económico e a promoção de bases fiscais mais eficientes.

Na mesma linha, e na literatura nacional, podem considerar-se os seguintes princípios básicos no desenho de uma política fiscal: a eficiência económica, a equidade e a simplicidade (Sanches, 1997; Pereira, 2007; SEAF, 2013). Para Basto (2004) os objetivos de um sistema fiscal podem ser, no total seis: a suficiência de receitas, a justiça ou equidade tributária, a eficiência económica, a simplicidade, a estabilidade e a capacidade concorrencial.

O que se pretende através da simplificação de um sistema fiscal é que este se torne de mais fácil aplicação, sem descurar a equidade. Mais simples de entender e de cumprir pelos contribuintes e os seus conselheiros, (*e.g.*, técnicos de contabilidade), bem como fáceis de administrar pela Administração Tributária. O sistema fiscal tem de cumprir com a sua função essencial de angariação de receitas, para que se possam disponibilizar bens públicos e para que a política redistributiva possa funcionar. Porém, nunca se deve negligenciar a sua viabilidade administrativa. Um sistema tributário ideal, dificilmente atingível, seria económico e administrativamente eficiente e politicamente percebido como justo (Cooper, 2002; WBG, 2009).

A simplificação fiscal por via administrativa tornou-se um processo generalizado a nível mundial. As melhorias verificadas nos sistemas administrativos decorrem, principalmente, do uso dos meios eletrónicos, da redução do número de impostos e do aumento do uso de procedimentos de autoliquidação¹⁷ (*self-assessment*) por parte dos contribuintes. As melhorias nos sistemas administrativos influenciam positivamente os custos de cumprimento para os contribuintes. Outras medidas, além das referidas, que influenciam estes custos são a redução da frequência do envio de declarações fiscais, assim como a coordenação, no envio e no pagamento, de vários impostos (PwC e WBG, 2011).

Uma reforma fiscal bem-sucedida leva a um aumento dos contribuintes registados no sistema, a uma diminuição dos custos administrativos e a uma maior receita para o Estado.

¹⁷ De acordo com Valentim e Cardoso (2011: 231), “ocorre autoliquidação de imposto quando o tributo não é apurado pela Administração Tributária, mas pelo próprio sujeito passivo”. Ou seja, nos procedimentos de autoliquidação (autoavaliação) o sujeito passivo é responsável pelo cálculo e o respetivo pagamento do imposto sobre o rendimento, assim como o envio das declarações eletrónicas para as Autoridades Fiscais. Estes procedimentos foram substituindo ao longo do tempo, os procedimentos de liquidação (avaliação) com a intervenção das autoridades fiscais. As vantagens dos procedimentos de autoliquidação são a rapidez na interação do contribuinte com a Administração Fiscal e a redução do poder discricionário dos seus funcionários (PwC e WBG, 2011).

A médio prazo, conduz também a uma diminuição dos custos de cumprimento das empresas. No entanto, as reformas fiscais, especialmente nos países em vias de desenvolvimento, têm negligenciado a melhoria e a simplificação do cumprimento fiscal, sobretudo para as empresas (WBG, 2009).

Os custos de cumprimento são, como já se referiu, regressivos, pelo que reformas de cariz simplificador devem ter em conta as particularidades das empresas de menor dimensão. As PME são, em muitos países, incluindo Portugal, a base da estrutura económica, pelo que se torna relevante abordar este tema, o que iremos fazer na próxima secção.

2.2.2 A simplificação fiscal para as pequenas e médias empresas

As pequenas empresas reivindicam um tratamento tributário especial, o que é geralmente aceite pelos decisores fiscais (Jousten, 2007; Freedman, 2009). Este tratamento não deve ser visto como uma exceção, mas como parte de um sistema tributário que visa dar um enquadramento específico a este segmento de contribuintes. Na realidade, os pequenos negócios interagem com a estrutura das famílias, sendo um modo de vida e frequentemente a base da sua subsistência (Freedman, 2009). Para as PME até pode ser preferível um regime mais simples e neutro, comparativamente a deduções e benefícios que aumentam a complexidade (Freedman, 2006; 2009; Freudenberg et al., 2012; Lignier e Evans, 2012).

Os RST são uma forma de simplificação fiscal que, muitas vezes, são acompanhados com o aligeirar de algumas exigências contabilísticas e declarativas. As reformas fiscais que introduzem RST não implicam, geralmente, aumentos de receita para o Estado no curto prazo. Tal ocorre porque existe, em regra uma diminuição da taxa efetiva de imposto e estes contribuintes, pela sua pequena dimensão, usufruem de fracos rendimentos. Mas, no longo prazo, os RST eficazes levam a um aumento do cumprimento fiscal e, conseqüentemente, a um acréscimo de receitas, acompanhado de uma diminuição dos custos administrativos (Terkper, 2003; Santos e Rodrigues, 2006).

Os estudos sobre a perceção dos contribuintes e de outros agentes centrais no processo fiscal, como os técnicos de contabilidade e os auditores tributários, podem ser um contributo muito relevantes para uma melhor estratégia de simplificação e serem utilizados no apoio à concretização de reformas fiscais dirigidas às pequenas empresas (WBG, 2009;

Evans, 2012). A percepção da complexidade dos sistemas fiscais depende do nível de conhecimento desses sistemas pelos utilizadores (Saad, 2014).

O estudo das reformas fiscais é importante, mas eventuais comparações devem ser efetuadas com precaução. É pouco provável que o melhor sistema tributário seja o mais simples. Portanto, numa reforma, deve haver uma ponderação entre a simplicidade e outros objetivos (James et al., 2015). Quando se tenta extrapolar o exemplo de um país para outro, emerge a questão de saber se será estrutural e politicamente possível. Apesar de a transposição não poder ser feita diretamente, os princípios estruturantes devem ser retidos como pilares e como exemplos a considerar (Auerbach, 2012). As estratégias de simplificação semelhantes podem ter graus de sucesso diferentes quando aplicadas em países distintos. Pelo que, a investigação nesta área, pode levar a uma compreensão coletiva da importância do tema (James et al., 2015).

A complexidade fiscal é um fenómeno crescente nos últimos anos, pelo que, é importante analisar as possíveis metodologias simplificação, que faremos no ponto seguinte.

2.2.3 As metodologias de simplificação

2.2.3.1 A redução dos custos de cumprimento através da simplificação

A simplificação fiscal deverá ter um dos seus focos nas PME, já que são estas que suportam, proporcionalmente, maiores custos de cumprimento. A diminuição dos custos de cumprimento pode ser feita, entre outras medidas, através da simplificação contabilística, da simplificação no cálculo de imposto ou da simplificação de reporte fiscal. O objetivo é a redução do tempo e dos recursos necessários para que as empresas procedam às suas obrigações fiscais, embora nunca descurando a sua responsabilidade tributária. Estas medidas são, muitas vezes, acompanhadas por outros benefícios, como, por exemplo, a redução de taxas. Isto significa que, em muitos casos, além da diminuição dos custos de cumprimento, também se verifica uma diminuição do imposto a pagar pelas pequenas empresas. A redução da carga fiscal, quer pelas taxas de imposto, quer pela diminuição dos custos de cumprimento, pode promover a competitividade das pequenas empresas e assim, incentivar a sua criação e a sua expansão (OECD, 2008b).

Um grupo de especialistas da Comissão Europeia identificou algumas “lições” a partir de casos que consideraram como de boas práticas, para melhorar os procedimentos e a redução de custos de cumprimento das PME (EC, 2007b). Referem que um sistema fiscal estável e previsível é essencial para reduzir custos de cumprimento. As alterações na legislação têm custos de cumprimento significativos, pelo que devem ser limitadas para apenas uma ou duas vezes por ano. Estas alterações devem ser comunicadas atempadamente, de modo a que as empresas se adaptem à nova legislação. Além de que as alterações frequentes na legislação podem levar à incerteza quanto ao tratamento fiscal no futuro e à concretização de novos investimentos.

As pequenas empresas podem necessitar de informações e esclarecimentos adicionais sobre alterações na legislação tributária. Assim, a informação sobre questões fiscais específicas para estas empresas deve ser simples e clara. A interpretação das leis fiscais é difícil tanto para as empresas (sobretudo as de menor dimensão) como até para os especialistas. Além de uma interpretação geral da lei em vigor, muitas vezes há necessidade de informações e esclarecimentos adicionais sobre o tratamento de algumas operações específicas.

Ainda segundo o referido estudo, os Estados-Membros devem ponderar a introdução de “balcões únicos”, nos quais se possa proceder ao registo para efeitos fiscais e todos os procedimentos da constituição de uma sociedade. Devem também considerar a utilização de regimes simplificados (principalmente para microempresas) que incluem, por exemplo, métodos presuntivos para o cálculo da base tributável de imposto. Outra opção, que pode ser considerada é a introdução de um imposto único. A introdução destes métodos deve ser acompanhada da redução das exigências contabilísticas para estas empresas.

As pequenas empresas devem apresentar declarações fiscais mais simples, podendo o prazo de entrega ser alargado para trimestral, semestral ou em, alguns casos, mesmo anual. O envio de declarações fiscais deve ser feito por meio eletrónico, pois acelera o processo na prestação e processamento da informação e reduz os custos de cumprimento e administrativos. A adaptação aos novos procedimentos informáticos deve ser ponderada e anunciada com o devido tempo, para que seja feita convenientemente. O sistema informático da Administração Fiscal deve disponibilizar um perfil para cada contribuinte

(empresa) com toda a informação fiscal e facultar o acesso a operações automáticas. Este sistema deve estar preparado para enviar lembretes, via *e-mail* de pagamento, o que pode evitar atrasos e respetivas penalizações e acelerar os procedimentos de pagamento e de reembolso.

Como se pode verificar, a introdução de regimes especiais para as pequenas empresas é um meio importante de simplificação fiscal. As particularidades e o desenho destes regimes podem ser dissemelhantes, pelo que analisaremos mais detalhadamente as suas características na próxima secção.

2.2.3.2 *A simplificação fiscal e os regimes simplificados de tributação*

A utilização de regimes especiais para sujeitos passivos mais difíceis de tributar são um importante exemplo de simplificação e modernização fiscal. Ainda que nos regimes simplificados para as PME a simplificação se sobreponha, muitas vezes, à equidade fiscal e à eficiência económica (WBG, 2009). A heterogeneidade das PME pode também exigir diferenciação de medidas para as microempresas e para as pequenas empresas (OECD, 2009). Alguns regimes simplificados para pequenas empresas apenas obrigam a registos contabilísticos mais simples. Ou seja, a simplificação fiscal é, muitas vezes, acompanhada pela simplificação contabilística. A isenção ou simplificação de algumas obrigações fiscais também é vulgarmente utilizada, assim como a dilatação temporal de envio de obrigações declarativas e de pagamento de alguns impostos (Jousten, 2007; OECD, 2009; WBG, 2009; Shaw et al., 2010).

Pode-se considerar que existem vários métodos de simplificação ou métodos alternativos para as PME. Porém, a divisão das diferentes metodologias adotadas divergem segundo o autor.

Para Aguiar e Lopes (2007), a tributação simplificada poder-se-á dividir em duas grandes linhas básicas: a primeira consiste na simplificação do cálculo da coleta com base no lucro real, e a segunda tem como base um lucro presumido. A primeira linha, que tem por base o lucro real, pode ainda ser dividida em duas vertentes e ocorrer simultaneamente: (i) a simplificação contabilística feita com a utilização de uma contabilidade de caixa e (ii) a

simplificação feita na organização contabilística, quer pela simplificação dos registos contabilísticos, quer pela dispensa de obrigações declarativas. Na segunda linha, o cálculo da coleta não tem por base o lucro real, mas o lucro presumido. O cálculo da matéria coletável é feito com base em indicadores, tais como, por exemplo, o volume de vendas, as compras ou variáveis físicas.

Por sua vez, Santos e Rodrigues (2006:133-135), apresentam uma divisão diferente, considerando que existem quatro modalidades técnicas na aplicação nos regimes alternativos para as PME, nomeadamente: (i) o “lucro normal presumido”, que é uma modalidade frequentemente utilizada, que considera como “lucro normal” aquele que a empresa teria em condições normais de laboração. Neste caso, é frequente, ter-se em consideração o sector de atividade, a dimensão da empresa e os indicadores simplificados como as compras ou as vendas; (ii) os “índices físicos ou objetivos de atividade”, aquele que tem por base indicadores físicos observáveis em fiscalização direta como a área da empresa, número de empregados, número de máquinas, consumo de eletricidade, etc. Contudo a sua aplicação torna-se complexa e tem custos acrescidos para a Administração Fiscal; (iii) os “rácios e indicadores técnico-financeiros”, no qual o cálculo dos indicadores é mais complexo, pois exige o conhecimento de médias sectoriais do total de vendas ou das prestações de serviços ou outro qualquer indicador e (iv) o “imposto mínimo”, que tem por base o pagamento de um imposto mínimo obrigatório. Este pode ser igual para todos os contribuintes, ou ser diferenciado em função do sector de atividade, localização geográfica entre outros critérios.

Para Pope (2008), o tratamento especial para as pequenas empresas deve ser dividido em vários aspetos concretos: limiar de inscrição (*e.g.*, inscrição em sede IVA ou imposto similar); redução da taxa de imposto (*e.g.*, redução de taxa para as pequenas empresas); prazos declarativos (*e.g.*, prazos dilatados para as pequenas empresas); regras contabilísticas simplificadas; e isenções (*e.g.*, auditoria na prestação de contas).

Outra divisão possível é a utilizada num estudo sobre a tributação das PME preparado pela OCDE¹⁸. Este trabalho verificou que existem várias medidas que podem ser implementadas na simplificação do cálculo do imposto sobre o rendimento e considerou

¹⁸ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

três desenhos de simplificação (OECD, 2009). Em primeiro lugar, os métodos presuntivos ou indiretos, que utilizam uma *proxy* para substituição da base tributável do imposto sobre o rendimento. Pode considerar-se dentro deste método as seguintes modalidades: imposto único; imposto calculado com base em indicadores físicos; imposto calculado com base no volume de negócios e imposto com base no volume de negócios ajustado (volume de negócios deduzido de determinados gastos). Em segundo lugar, a simplificação da contabilidade financeira, quer pela redução das exigências contabilísticas, quer pela utilização da contabilidade de caixa em sede de imposto sobre o rendimento. Por fim, a dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais, como por exemplo, o pagamento menos frequente dos adiantamentos por conta do imposto.

Apesar dos quatro estudos referidos, considerarem diferentes metodologias para a simplificação ou tratamento especial para as PME, a utilização de métodos presuntivos está presente em todas elas. A simplificação contabilística está presente nas metodologias de três dos quatro trabalhos, com recurso, ou não, à utilização da contabilidade de caixa. A dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais foi referido por dois dos estudos¹⁹.

Outras medidas de simplificação podem ainda ser consideradas. No ponto seguinte expõem-se essas medidas adicionais de simplificação ou regimes alternativos.

2.2.3.3 *Outras medidas de simplificação*

Podem ainda existir outras medidas de simplificação ou medidas especialmente direcionadas para a criação e desenvolvimento das PME, nomeadamente: o regime de exclusão de imposto e a redução da taxa de imposto.

O regime de exclusão de imposto é utilizado, por exemplo, em sede de IVA (ou imposto similar). Nesta modalidade define-se um limite de volume de negócios abaixo do qual as empresas são consideradas sujeitos passivos isentos de IVA (WBG, 2007; Pope, 2008). Este regime é mais utilizado em empresários em nome individual, pelo que, neste trabalho não é aprofundado. A inclusão das empresas neste regime pode significar uma poupança

¹⁹ A análise mais pormenorizada sobre estes regimes, será adiante realizada, no ponto 3.3 desta tese.

significativa de custos de cumprimento, já que o IVA é considerado um imposto que contribui significativamente para os custos de cumprimento (WBG, 2007; Chittenden et al., 2010).

Na modalidade de redução da taxa de imposto para as pequenas empresas, pode ser definido um limite de lucros abaixo do qual é aplicada uma taxa inferior à taxa do regime geral, ou ainda um limite em volume de negócios. Esta redução de taxa constitui uma forma de compensação dos custos de cumprimento regressivos que estas empresas suportam e, normalmente, é conjugada com a simplificação de exigências contabilísticas (Pope, 2008). Contudo, esta modalidade pode ser considerada controversa. Não é linear que as empresas com menores lucros tenham custos de cumprimentos proporcionalmente mais elevados. O menor lucro, pode ser resultado de estas empresas conseguirem fazer uma boa gestão fiscal, além de que pode tornar-se um desincentivo ao crescimento, para não perder o benefício de uma taxa mais reduzida (Mirrlees et al., 2011). A Bélgica e o Luxemburgo são exemplo de países onde se aplica uma taxa reduzida de imposto para as pequenas empresas (Lopes, 1997; Pope, 2008; OECD, 2009).

2.2.4 A simplificação fiscal e as tecnologias de informação

As tecnologias de informação têm proporcionado um contributo assinalável para a simplificação dos sistemas fiscais, principalmente no reporte declarativo para a Administração Fiscal. Os serviços tributários têm investido em novas plataformas eletrónicas, não só com o objetivo principal de melhorar a gestão e o controlo de dados, mas também para diminuir os custos administrativos. Consequentemente, também podem diminuir os custos de cumprimento das empresas, pela facilidade de comunicação com a Administração Fiscal e pela possibilidade de envio de declarações eletrónicas. Por vezes, a utilização de meios informáticos por parte dos contribuintes implica custos com o necessário investimento em *software* e a respetiva formação (Shaw et al., 2010; Coolidge, 2012).

A introdução ou o aperfeiçoamento das tecnologias de informação é extramente útil para melhorar a eficiência e a eficácia da Administração Fiscal e deve ser incluída no processo de simplificação. Em muitos países, as plataformas *online* incluem base de dados,

repositórios de informação, comunicação interativa ou até inteligência artificial (WBG, 2009). As Administrações Fiscais de alguns países têm mostrado avanços significativos na introdução das novas tecnologias e a utilização de plataformas para o contacto com as empresas. São exemplos o Canadá, que introduziu o *My Business Account*, que fornece serviços e formulários eletrónicos; a Bélgica, com a introdução das declarações fiscais eletrónicas e a Irlanda, que melhorou substancialmente os contactos com os contribuintes. Na Alemanha, a Administração Fiscal fornece um *software* gratuito, o *ElsterFormular*, que suporta o preenchimento e envio das declarações periódicas de IVA e as retenções na fonte, etc. (OECD, 2008b; 2009).

Em Portugal, a introdução do programa “Simplex” e da plataforma eletrónica do governo (*e-government*) são considerados uma importante alavanca para a simplificação administrativa e para a melhoria dos serviços públicos prestados. Os serviços disponibilizados na plataforma eletrónica da AT são, entre outros, o arquivo, a consulta, o envio de declarações fiscais e o pagamento de impostos (OECD, 2008a).

2.3 A simplificação fiscal em Portugal

Entre nós, têm sido levadas a efeito determinadas medidas que visam simplificar a relação entre as empresas e a Administração Fiscal. A introdução do “simplex” e da plataforma eletrónica do governo, com a desmaterialização de obrigações declarativas, muito contribuíram para essa simplificação. A constituição de uma sociedade também ficou mais simples, com a “empresa na hora”, que agrega num único balcão várias entidades. A simplificação fiscal pode igualmente ser feita através de regimes especiais, ditos simplificados.

2.3.1 A simplificação fiscal para as empresas

Na legislação Portuguesa, bem como a nível internacional, existe a preocupação da simplicidade fiscal. De acordo com o art. 46º do Código do Processo e Procedimento Tributário: “os atos a adotar no procedimento serão os adequados aos objetivos a atingir, de acordo com os princípios da proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade”.

Na tabela 2.2, além dos custos de cumprimento, podem observar-se outros indicadores sobre encargos e procedimentos, relativos às empresas portuguesas. Os indicadores são os custos de cumprimento, em horas, para preparar e pagar impostos, os dias necessários para iniciar uma empresa, o número de procedimentos para registar uma empresa e o número de impostos a pagar²⁰.

Tabela 2.2: Encargos e procedimentos das empresas portuguesas – 2010 a 2014

Encargos e procedimentos	2010	2011	2012	2013	2014
Tempo para preparar e pagar impostos (horas)	298	275	275	275	275
Tempo para iniciar uma empresa (dias)	5	4	4	3	3
Procedimentos para registar uma empresa (número)	5	4	4	3	3
Pagamento de impostos (número)	8	8	8	8	8

Fonte: The World Bank Group²¹

Os custos de cumprimento, neste caso apenas medidos pelas horas gastas a preparar e pagar impostos²², têm vindo a diminuir em Portugal ao longo dos anos, estabilizando nos últimos 4 anos. Como já se verificou na tabela 2.1, este número de horas não corresponde aos melhores desempenhos, comparativamente com outros países. Contudo, verifica-se o registo de algumas melhorias, provavelmente resultantes da introdução do “Simplex” e da desmaterialização das declarações fiscais (Silva, 2010).

Os dias necessários para iniciar uma empresa, que incluem todos os processos e procedimentos para poder operar legalmente, tem vindo a diminuir, sendo em 2014, de três dias. Este indicador é favorável, comparando com outros países da UE, como a Alemanha e Espanha, com 15 e 13 dias necessários, respetivamente. No outro extremo surge a Nova Zelândia, onde é apenas necessário um dia para iniciar uma empresa. O número de procedimentos para registar uma empresa²³ também tem vindo a diminuir. No ano de 2014,

²⁰ Em anexo, relativo a cada indicador, apresenta-se os valores para alguns países que são referidos neste estudo, de modo a proceder à comparação com Portugal referente ao ano 2014 (Anexo 2.1).

²¹ The World Bank Group, disponível em: <http://data.worldbank.org/indicador/GC.TAX.TOTL.GD.ZS/countries> [2015-01-20].

²² Horas anuais por preparar, enviar e pagar os três tipos de impostos: IRC, IVA e segurança social ou impostos equivalentes.

²³ Procedimentos necessários para começar um negócio, incluindo obtenção de autorizações e licenças, inscrições, verificações e notificações para iniciarem a atividade.

são apenas necessários 3 procedimentos. A título de exemplo, no Brasil, são necessários 12 procedimentos, e na Alemanha 9.

Para os dois últimos indicadores supõe-se que tenha contribuído a “empresa na hora”. Esta iniciativa simplificou a constituição de uma sociedade num único balcão e de forma imediata, congregando várias entidades, como o Ministério das Finanças e da Administração Pública, da Economia e Inovação, da Justiça e a Segurança Social. Os balcões únicos eram já sugeridos pelo grupo de especialistas da Comissão Europeia para a redução dos custos de cumprimento e de informação (EC, 2007b).

O número de pagamento de impostos²⁴ efetuados pelas empresas manteve-se ao longo do tempo pois, nos últimos anos, não se verificou a introdução de novos impostos em Portugal. O número de oito pagamentos de impostos, que também se verifica em Portugal, é aquele que é mais frequente nos países em análise. Com os valores mais elevados podemos referir o Egito, com 29, e a Polónia, com 18 pagamentos de impostos por ano, respetivamente.

Em 2014 ocorreram importantes alterações fiscais em Portugal. A redução da taxa de IRC de 25% para 23%, em 2014, e 21%, em 2015, bem como as restantes medidas implementadas pela reforma do IRC, podem trazer melhorias a nível de simplificação, processamento e pagamento de impostos. (PwC e WBG, 2013). De referir, ainda, a reintrodução de um RST para as microempresas²⁵ e a aplicação de uma taxa de 17% de IRC para aos primeiros 15.000€ da matéria coletável para as PME²⁶.

A metodologia de simplificação do RST, que teve início em 2014, é a presuntiva ou indireta. Este método, como forma de simplificação fiscal, é analisado no próximo ponto.

²⁴ O imposto é considerado como pago uma vez por ano, mesmo que tenha pagamentos semestrais ou mensais.

²⁵ Este regime simplificado de tributação é analisado no ponto 4.2.2 desta tese.

²⁶ Art. 87º, nº 2 e 3 do Código do IRC (CIRC).

2.3.2 Os métodos presuntivos ou indiretos como forma de simplificação em Portugal

A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, por imposição do art. 104º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa. O rendimento real é considerado aquele que é apurado com base na contabilidade e deve refletir o rendimento efetivo do contribuinte (Morais, 2009; Ribeiro, 2010). Em Portugal, a determinação do lucro tributável tem por base o resultado líquido do período obtido segundo a Normalização Contabilística aplicável. Ao resultado líquido são introduzidas variações patrimoniais negativas e positivas, verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinado com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código do IRC (CIRC)²⁷. Por outras palavras, o apuramento do lucro tributável segue o modelo de dependência parcial da fiscalidade em relação à contabilidade (Nabais, 2013; Lopes e Martins, 2014).

No entanto, pode haver situações em que o resultado apurado pela contabilidade não seja o mais adequado e não transmita a veracidade das operações dos sujeitos passivos (Morais, 2009). Isso pode acontecer principalmente nas pequenas empresas, devido ao seu potencial de fraude e de evasão fiscal (Martins, 2010). Neste caso, o legislador pode estabelecer uma tributação com base em rendimentos presumíveis, com o objetivo de a aproximar ao rendimento real (Basto, 2001; Morais, 2009). Podem ainda aplicar-se indicadores de um rendimento normal (com base nas condições médias de atividade da empresa), especialmente para as microempresas ou outras entidades onde possam verificar-se situações de significativa evasão fiscal (Nabais, 2009). A tributação por métodos indiretos é considerada uma exceção (MF, 1996), sendo a tributação direta o regime regra e o considerado o mais apropriado.

A Lei Geral Tributária (LGT), prevê, no art. 81º, nº 1, os dois tipos de cálculo da matéria tributável: a direta (pelo designado rendimento real) e a indireta (pelo rendimento presumível). A LGT estabelece os pressupostos da avaliação indireta nos artigos 87º a 89º-A. No seu art. 90º consagra também, os critérios da determinação da matéria tributável por métodos indiretos e, nos artigos 91º a 94º, determina os procedimentos necessários desta avaliação.

²⁷ Art. 17º, nº 1 do CIRC.

A administração tributária só pode proceder a avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei. Estes casos são, segundo o art. 87º da LGT: (i) regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei; (ii) impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto; (iii) a matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei; (iv) os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A da LGT; (v) os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco e (vi) acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a 100.000€, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Os critérios em que a avaliação indireta se deve basear podem ser divididos em dois grupos (Nabais, 2009). O primeiro, em que a matéria tributável é determinada com base em elementos exclusivamente objetivos (como no caso dos regimes simplificados, das manifestações de fortuna, do acréscimo de património ou consumo e da existência de indicadores de atividade inferiores ao normal). O segundo, em que a coleta é determinada com base numa combinação de elementos objetivos e subjetivos (como no caso da impossibilidade de comprovação e quantificação direta, ou no caso de resultado negativos consecutivos).

A tributação por métodos indiretos ou presuntivos não é geralmente bem aceite do ponto de vista conceptual, mas é uma solução defensável para as pequenas empresas com difícil controlo fiscal por parte das Autoridades Tributárias. Alguns países, incluindo Portugal, têm adotado estes regimes de tributação presuntiva. Verifica-se, também, a simplificação

das obrigações contabilísticas e fiscais, sendo que a base de cálculo do imposto procura aproximar-se do lucro real (Martins, 2010).

Como se pode constatar, esta avaliação indireta abrange os denominados “regime simplificado de tributação”, de acordo com o art. 81º, nº 2 e no artigo 87, nº 1, al. a) da LGT.

Em Portugal, uma forma de simplificação fiscal foi a introdução de um RST, em sede do IRC, em 2001, que vigorou até ao exercício económico de 2010. Um novo RST, em sede do IRC, teve início no exercício económico de 2014. Estes regimes são ambos presuntivos, ou seja, utilizam métodos indiretos de determinação da matéria coletável²⁸.

Com efeito, sendo o objetivo principal desta tese, a análise da influência dos TOC nas decisões empresariais de adoção ou rejeição do RST e a perceção dos auditores tributários sobre as suas vantagens e desvantagens, a descrição detalhada do RST constituirá ponto importante deste trabalho.

2.4 Notas conclusivas

Por via de regra, o funcionamento dos sistemas fiscais implica custos administrativos e custos de cumprimento. Os custos administrativos são os suportados pela Administração Fiscal e os custos de cumprimentos são os suportados pelas empresas (Sandford et al., 1989; Lopes, 2008b; Chittenden et al., 2010; Shaw et al., 2010). Estes custos tendem a ser mais elevados em sistemas fiscais complexos. Historicamente, a complexidade dos sistemas fiscais tem sido crescente, pelo que a análise dos fatores que a estimulam é essencial para a definição das estratégias de simplificação. Estas estratégias são normalmente integradas nas reformas fiscais e constituem parte integrante dos objetivos dos governos (Martins, 2005; Smith et al., 2008; WBG, 2009; Tran-Nam e Evans, 2014). O sistema fiscal português é considerado complexo, bem como é na generalidade dos outros países (MFAP, 2009a; Borrego et al., 2015).

²⁸ O estudo destes regimes em Portugal é analisado mais pormenorizadamente no ponto 4.2. desta tese.

A simplicidade é uma característica desejável num sistema fiscal e na execução de reformas tributárias. Uma metodologia de simplificação visa normalmente a redução de custos de cumprimento para os sujeitos passivos e dos custos administrativos para a Administração Fiscal. Os custos de cumprimento são regressivos para as PME, que constituem a base da estrutura económica de muitos países. Assim, será normal que algumas reformas fiscais definam um tratamento especial para estas empresas (Jousten, 2007; Freedman, 2009). Determinadas metodologias de simplificação têm vindo a ser adotadas em vários países. As metodologias utilizadas nesta tese têm por base um estudo da OECD (2009), que considera a seguinte divisão: (i) os métodos presuntivos ou indiretos; (ii) a simplificação da contabilidade financeira e (iii) a dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais. É de salientar, ainda, o contributo significativo para a simplificação fiscal, e principalmente para o reporte das declarações fiscais, preconizado pelas tecnologias de informação (OECD, 2008b; 2009).

A simplificação fiscal e a redução dos custos de cumprimento, para as empresas portuguesas, tiveram o contributo do programa “simplex”, da “empresa na hora”, e a desmaterialização das declarações fiscais (OECD, 2008a). A utilização de métodos presuntivos ou indiretos e a introdução de um RST representam contribuições para a simplificação fiscal. As razões da existência destes regimes especiais, assim como as suas vantagens e desvantagens, são os temas abordados no capítulo seguinte.

CAPÍTULO 3

A SIMPLIFICAÇÃO FISCAL E OS REGIMES

SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO

A necessidade de simplificação fiscal e a importância das PME na estrutura económica empresarial conduzem frequentemente a que, nas estratégias fiscais, sejam tomadas em conta medidas especiais para este segmento empresarial. Uma das medidas consiste na criação de regimes simplificados para as empresas de menor dimensão.

Inicia-se este capítulo com a análise dos fundamentos para a criação de regimes simplificados para as PME, bem como a importância destas empresas na estrutura económica. Seguidamente, descrevem-se as vantagens e desvantagens destes regimes especiais. No final deste capítulo é efetuada uma análise aos diferentes desenhos que a simplificação fiscal pode apresentar.

3.1 Os fundamentos para um regime simplificado para as PME

As PME são a base da estrutura económica na União Europeia e também em Portugal. Neste ponto, partindo da análise da estrutura do tecido empresarial, verifica-se a importância das PME e principalmente das microempresas. O seu elevado número, a sua contribuição para o emprego, e os custos de cumprimento fiscal que suportam, fundamentam um tratamento especial através dos regimes tributários simplificados.

3.1.1 A importância e as características das PME os regimes simplificados

A definição de PME é muito díspar e depende dos critérios que são utilizados (*e.g.*, número de trabalhadores, volume de negócios, estrutura de capital) e do desenvolvimento económico do país (Jousten, 2007; WBG, 2007). Mesmo nas definições nacionais, o limite para fins estatísticos é muitas vezes diferente do enquadramento, para regimes especiais

para as PME a nível fiscal. Por outro lado, a nível estatístico, as PME são analisadas como um todo, não fazendo a distinção das empresas constituídas ou não em sociedades. No entanto, a nível fiscal, pode haver razões que justificam a existência de regimes simplificados diferentes para empresas constituídas em sociedades e para os empresários em nome individual. O critério do limite de volume de negócios é o mais utilizado. Por exemplo, a isenção para efeitos de registo de IVA é maioritariamente feita com base no volume de negócios. Mesmo que as definições estatísticas não estejam coordenadas com as definições fiscais, não deixa de ser necessário e prudente um certo nível de coordenação com outros impostos. Em particular, o limite para a aplicação de um sistema de tributação simplificada presuntiva deveria ser coordenado com o limite de registo do IVA (WBG, 2007).

As pequenas empresas não constituem um grupo homogéneo, pelo que é aconselhável um tratamento fiscal diferenciado, sobretudo ao comparar vários países com desenvolvimentos díspares (Terkper, 2003; WBG, 2007). De acordo com um relatório do Banco Mundial (WBG, 2007), uma segmentação possível pode ser feita em três níveis. Ao nível das microempresas, que operam num limiar da subsistência (vendedores ambulantes e pequenas lojas de comércio), devem usufruir de uma carga fiscal mínima. Um imposto único, de montante bastante reduzido, pode ser aconselhável para este segmento. Os custos de cumprimento e os custos administrativos devem ser os mais reduzidos possíveis, e até se poderia considerar a transferência de jurisdição da recolha e gestão deste imposto para as representações do governo a nível local ou regional (desde que disponham de capacidade administrativa), já que conhecem melhor a realidade dos negócios de subsistência.

Num segundo nível, para as pequenas empresas não constituídas em sociedades, deve ser criado um sistema fiscal simplificado de base presuntiva e opcional. Este deve reduzir os custos de cumprimento para os contribuintes e os gastos administrativos para a Administração Fiscal, já que se destina a um elevado número de contribuintes com lucros pouco expressivos, e que representam uma reduzida receita fiscal. E, num terceiro nível, para as pequenas sociedades que, pela sua dimensão, geralmente não detêm capacidades suficientes (*e.g.*, de gestão e de recursos humanos), para cumprirem as exigências do regime de tributação regra, pelo que não devem ter requisitos muito mais complexos do

que as empresas não constituídas em sociedades. Em alguns países, existem isenções para pequenas empresas em nome individual, mas as sociedades são tributadas pelo regime geral (*e.g.*, Áustria e Espanha). Este facto pode criar distorções na decisão relativa à opção da forma legal a adotar aquando da constituição de uma empresa.

Na mesma linha, mas com uma divisão distinta, Nabais (2006) considera que as empresas devem ter tratamentos diferenciados no cálculo da matéria tributável em função da dimensão. As microempresas devem ser tributadas pelo rendimento normal, as pequenas e médias empresas devem ser tributadas com base no rendimento real, mas apurado através de elementos objetivos. As grandes empresas devem ser tributadas com base no rendimento real, com base na contabilidade organizada. As microempresas, pela sua estrutura e dimensão devem ser dispensadas de contabilidade organizada e ter reduzidas ao mínimo as suas obrigações declarativas. As pequenas e médias empresas devem ser tributadas com indicadores de base técnico-científica, diferenciados para cada sector de atividade, que permitam o mais possível, estimar o rendimento real. Assim, as PME, pela sua importância na criação e manutenção do emprego e a sua constância ao longo das crises económicas, devem ter um regime tributário mais favorável e simplificado.

Os pequenos empresários são mais propensos a aproveitar as oportunidades de não cumprimento fiscal (Lopes, 2008b; Martins, 2010; Kamleitner et al., 2012). Para estes, o cumprimento ou não-cumprimento fiscal é, muitas vezes, uma decisão pessoal, pois estabelecem uma relação forte com a sua empresa e percecionam o pagamento de impostos, como uma questão pessoal. Neste caso, a sugestão para uma simplificação tributária, com a unificação ou simplificação das exigências administrativas, é uma proposta frequente, mas sobretudo conjugada com medidas de redução das oportunidades de não-cumprimento fiscal (Kamleitner et al., 2012).

As PME, apesar da sua importância em termos de emprego apresentam, pela sua pequena dimensão, algumas fragilidades. Estas podem ser de vários níveis: (i) financeira: resultante da descapitalização, da dificuldade em obter financiamentos ou da carga fiscal e pelos custos de cumprimento que têm que suportar; (ii) de gestão: devido à baixa qualificação dos recursos humanos, que dificultam a planificação e coordenação para o crescimento e (iii) da complexidade: no enquadramento administrativo, legislativo e fiscal (Lopes, 1997).

Na mesma linha, Freedman (2009) e Crawford e Freedman (2010) sintetizam as principais justificações para a existência de regimes específicos para as pequenas empresas, designadamente: (i) a necessidade de minimizar as falhas de mercado (*e.g.*, dificuldade de entrar em mercados em que operam grandes empresas com economias de escala, maiores dificuldades de financiamento); (ii) a tentativa de minorar as desvantagens inerentes a uma pequena empresa (*e.g.*, custos de cumprimento regressivo, assimetria nos lucros e prejuízos fiscais (dificuldade na dedução de prejuízos fiscais no futuro, já que quando tem lucros, estes são reduzidos)) e (iii) a necessidade de assegurar a sobrevivência das pequenas empresas (que pode também significar o meio de sobrevivência de uma família e das gerações futuras, tornado a sucessão um fator de continuidade muito importante).

Os RST simplificam o cálculo do imposto, principalmente através da tributação presumida, sendo também menos exigentes no tocante a obrigações contabilísticas e declarativas. Estes regimes têm como objetivos a redução dos custos de cumprimento, o combate à fraude e evasão fiscal e procuram estimular a criação de novas empresas e o crescimento das existentes (OECD, 2007; WBG, 2007; 2009). Um RST para pequenas empresas deve ser coordenado com outros impostos, sendo dada especial atenção ao IVA, pois este é o imposto que mais contribui para a regressividade dos custos de cumprimento (Chittenden et al., 2010). O IVA dos contribuintes de pequena dimensão não representa uma receita substancial para o Estado, mas representa custos administrativos significativos, pelo elevado número. A utilização de um limite de isenção é o mais indicado, que deve ser suficientemente elevado para enquadrar um grande número de contribuintes, devendo contudo ser opcional. O envio das declarações periódicas deve ser feito trimestralmente, podendo ainda existir a possibilidade de envio semestral, e também de simplificação contabilística, com a possível introdução de contabilidade de caixa (WBG, 2007).

Devido às fragilidades e imperfeições de mercado e aos custos regressivos é normal que, quer a União Europeia, quer os Estados-Membros, criem políticas, medidas específicas ou regimes específicos para as PME (Lopes, 1997; Joumard, 2001). Nos pontos seguintes é analisada a necessidade de regimes especiais para as PME na União Europeia e em Portugal.

3.1.2 As PME na União Europeia

Os decisores políticos Europeus, quando propõem mudanças na área fiscal deveriam ter em consideração o *Small Business Act* para a Europa. Este documento assenta no princípio “pensar primeiro em pequena escala”. Ou seja, os decisores deveriam ter em consideração as PME e as suas particularidades. Estas devem também incentivar a criação e a manutenção de um ambiente favorável às empresas de pequena dimensão, para que se desenvolvam e cresçam (EC, 2008; 2009; Gagliardi et al., 2013). Apesar dos técnicos de contabilidade poderem aconselhar as pequenas empresas em algumas matérias fiscais (Gray e Bannock, 2005), muitas destas empresas operam com recursos (*e.g.*, financeiros e humanos) e conhecimentos insuficientes, para cumprir todas as regras e procedimentos fiscais exigidos (EC, 2007b).

Estima-se que, na Europa, existam mais de 21 milhões de PME, as quais representam cerca de 99,8% do total das empresas existentes. Estas entidades proporcionam um contributo significativo a nível de emprego: mais de 88 milhões, referente ao ano de 2013. As PME são também fundamentais para recuperação económica da UE, que em 2012 viu o seu produto interno bruto ser reduzido em 0,3% (Gagliardi et al., 2013).

A tabela 3.1. esquematiza a dimensão das empresas na UE a 28 países, referente ao ano de 2013.

Tabela 3.1: Número de empresas, emprego e valor acrescentado bruto por dimensão na UE-28 (2013)

Dimensão	Empresas		Emprego		Valor criado	
	Número	%	Número	%	Milhões de Euros	%
Microempresas	19.969.338	92,4%	38.629.012	29,1%	1.362.336	21,6%
Pequenas empresas	1.378.374	6,4%	27.353.660	20,6%	1.147.885	18,2%
Médias empresas	223.648	1,0%	22.860.792	17,2%	1.156.558	18,3%
PME Total	21.571.360	99,8%	88.843.464	66,9%	3.666.779	58,1%
Grandes empresas	43.517	0,2%	44.053.576	33,1%	2.643.795	41,9%
Total	21.614.877	100%	132.897.040	100%	6.310.574	100%

Fonte: Muller, P.; Gagliardi, D.; Caliendo, C.; Bohn, N. U.; Klitou, D. (2014). *Annual Report on European SMEs 2013/2014 – A Partial and Fragile Recovery*. European Commission: 15.

Na referida tabela, verifica-se que as microempresas são as que estão representadas em maior percentagem (92,4%). Contribuem para o emprego em cerca de 29% e o seu valor acrescentado bruto (VAB) corresponde a 21,6% do total. As pequenas empresas representam cerca de 6,4% do total. Porém, a nível de emprego, contribuem com 20,6% do

total. As grandes empresas representam apenas 0,2% do número total. Contudo, a nível de emprego contribuem com cerca de 33,1% e a nível de VAB tem a maior percentagem, no valor de 41,9%.

A Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho, pretende harmonizar os requisitos aplicáveis às contas anuais das PME²⁹ em toda a UE. Para evitar custos administrativos “desproporcionados para essas empresas, os Estados-Membros só deverão ser autorizados a exigir um reduzido número de divulgações através de notas adicionais às notas obrigatórias”. Em relação às microempresas, esta Diretiva considera que os Estados-Membros, tendo em consideração os seus próprios mercados, devem tomar “decisões sobre a possibilidade e a forma de aplicar um regime distinto para as microempresas”. Não obstante, se não existirem regras específicas para as microempresas, estas devem utilizar as regras das pequenas empresas, podendo os Estados-Membros dispensar algumas obrigações contabilísticas e declarativas, representativas de custos de cumprimento excessivos³⁰.

3.1.3 As PME em Portugal e os regimes simplificados de tributação

Segundo o Instituto Nacional de Estatística (INE), em 2013, as PME representavam 99,9% das empresas. Denota-se um peso muito significativo para as microempresas, que representavam 96,2% do total (tabela 3.2). As PME têm um papel importante a nível de emprego, representando 80,5% do pessoal ao serviço. Em relação ao VAB, representavam 62,5% do total. As microempresas contribuem com 47% para o emprego, e representam

²⁹ Segundo a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho, as microempresas são empresas que, à data do balanço, não excedam os limites de pelo menos dois dos três critérios seguintes: a) Total do balanço: 350.000€; b) Volume de negócios líquido: 700.000€; c) Número médio de empregados durante o período: 10 (Estes limites são coincidentes com a Diretiva 2012/06/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de março de 2012, relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, no que respeita às microentidades, que considera que os limites da recomendação 2003/361/CE serem demasiado elevados para efeitos contabilísticos).

As pequenas empresas são empresas que, à data do balanço, não excedam os limites de pelo menos dois dos três critérios seguintes: a) Total do balanço: 4.000.000€; b) Volume de negócios líquido: 8.000.000€; c) Número médio de empregados durante o período: 50.

As médias empresas são empresas que não sejam microempresas nem pequenas empresas e que, à data do balanço, não excedam os limites de pelo menos dois dos três critérios seguintes: a) Total do balanço: 20.000.000€; b) Volume de negócios líquido: 40.000.000€; c) Número médio de empregados durante o período: 250.

³⁰ A simplificação contabilística apresentada nesta Diretiva e a coordenação com os sistemas contabilísticos vigentes em Portugal é abordada no ponto 4.2.3.

21,3% na estrutura do VAB. As pequenas e microempresas são pois a base da estrutura económica. O Estado, de acordo com o art. 86º da Constituição da República Portuguesa, deve incentivar a atividade empresarial, em particular destas empresas. As grandes empresas, com uma representatividade de apenas 0,1% do total, evidenciam uma contribuição para o emprego de 19,5% do total, e a percentagem mais elevada do VAB, com 37,5% do total.

Tabela 3.2: Número, emprego e valor acrescentado bruto por dimensão empresarial em Portugal (2013)

Dimensão	Empresas		Emprego		Valor criado	
	Número	%	Número	%	Milhões de Euros	%
Microempresas	1.055.879	96,2%	1.585.835	47,0%	15.507	21,3%
Pequenas empresas	35.100	3,2%	639.835	19,0%	14.493	19,9%
Médias empresas	5.556	0,5%	489.643	14,5%	15.541	21,3%
PME Total	1.096.535	99,9%	2.715.313	80,5%	45.541	62,5%
Grandes empresas	957	0,1%	658.205	19,5%	27.381	37,5%
Total	1.097.492	100%	3.373.518	100%	72.922	100%

Fonte: INE (2015). Empresas em Portugal 2013. Instituto Nacional de Estatística: 23

A estrutura empresarial portuguesa aproxima-se da existente na UE. As microempresas surgem em maior número e com uma contribuição a nível de emprego significativa. Na estrutura do VAB, são as grandes empresas responsáveis pela maior contribuição.

Em Portugal, a criação de pequenos negócios não requer processos demasiadamente onerosos nem complexos, o que origina um elevado número deste tipo de sociedades e de difícil controlo fiscal. A criação dos regimes simplificados destina-se principalmente a estes pequenos contribuintes, como forma de evitar a fraude e a evasão, bem como a diminuição dos custos administrativos e de cumprimento (Moura e Fernandes, 2000; CEF, 2007).

Uma das principais razões para a aplicação de regimes simplificados e alternativos de tributação para as PME, consiste no facto de os regimes fiscais “normais ou regra” serem demasiado complexos para os recursos disponíveis. Outra razão, prende-se com os problemas de eficácia que a AT pode enfrentar, para controlar e fiscalizar o elevado número de contribuintes que estas empresas representam (Santos e Rodrigues, 2006). Existem, assim, fundamentos que justificam a existência destes regimes simplificados.

Todavia, estes RST apresentam também alguns problemas. As vantagens e desvantagens destes regimes são analisadas no ponto seguinte.

3.2 Vantagens e desvantagens da simplificação e dos regimes simplificados de tributação

A importância das PME na estrutura económica, a regressividade dos custos de cumprimento e a necessidade da redução dos custos administrativos são os principais fundamentos para a utilização dos regimes simplificados. As vantagens e desvantagens deste tipo de regimes são conhecidas na literatura. Sintetizaremos as vantagens e desvantagens dos regimes simplificados³¹, primeiramente de uma forma global e, posteriormente, relativamente aos intervenientes que interagem com os RST. Os intervenientes considerados são: (i) as empresas, que utilizam os RST; (ii) os técnicos de contabilidade, que aconselham e acompanham as empresas a nível contabilístico e fiscal e (iii) a Administração Fiscal, que audita o seu funcionamento.

3.2.1 Vantagens e desvantagens dos regimes simplificados de tributação

A esquematização das vantagens e desvantagem dos RST permite uma melhor compreensão do desenho desejável que estes regimes devem evidenciar. O objetivo será o de potenciar as vantagens no desenho de um RST e minimizar as desvantagens que estes apresentam.

Na tabela 3.3 sintetizam-se as vantagens e as desvantagens, evidenciadas por vários autores, relativamente à aplicação dos RST. Avaliando as vantagens e desvantagens, conclui-se que os aspetos positivos destes regimes são, normalmente, superiores aos considerados desfavoráveis. O principal objetivo destes regimes é a simplificação do cálculo do imposto e da contabilidade financeira. Um sistema simples de aplicar será mais propenso a ser utilizado e, assim, aumentará o cumprimento fiscal. Será também mais simples de controlar por parte da Administração Fiscal. Ou seja, conduz à redução de

³¹ Na secção 4.2.2. é elaborada a mesma análise de vantagens e desvantagens para os regimes simplificados, especificamente em Portugal.

custos de cumprimento para os sujeitos passivos e dos custos administrativos para a Administração Fiscal.

Tabela 3.3: Vantagens e desvantagens dos RST

Vantagens	Desvantagens
<p>Aplicável a um número elevado de contribuintes de pequena dimensão (Moura e Fernandes, 2000; Santos e Rodrigues, 2006; CEF, 2007; Pope, 2008; Martins, 2010; SEAF, 2013).</p> <p>Cálculo do imposto com base em indicadores (matéria presumida) e não na matéria tributável real, pela sua facilidade de aplicação (Lopes, 1997; CEF, 2007; Weichenrieder, 2007; Lopes, 2008b; Martins, 2010).</p> <p>Combate à fraude e evasão fiscal, pois sendo mais simples é mais propenso a ser utilizado e, conseqüentemente, aumentar o cumprimento voluntário dos contribuintes (Moura e Fernandes, 2000; Gale, 2001; Lopes, 2003; Santos e Rodrigues, 2006; Weichenrieder, 2007; Lopes, 2008b; Martins, 2010).</p> <p>Diminuição das obrigações contabilísticas e fiscais (Lopes, 1997; 2003; Santos e Rodrigues, 2006; OECD, 2007; Weichenrieder, 2007; Lopes, 2008b; Martins, 2010).</p> <p>Possibilidade de aumento de receitas para o Estado no médio/longo prazo, com RST bem-sucedidos e eficazes (Terkper, 2003; Santos e Rodrigues, 2006).</p> <p>Possibilidade de minimizar as falhas e fragilidades de mercado para as pequenas empresas, criando um ambiente propício para estas crescerem e se desenvolverem (Lopes, 1997; Joumard, 2001; Freedman, 2003; Jousten, 2007; Freedman, 2009; OECD, 2009; Crawford e Freedman, 2010).</p> <p>Possibilidade de servir como base para regimes mais evoluídos de cálculo de matéria tributável (Santos e Rodrigues, 2006).</p> <p>Possibilidade de agregação/unificação com outras taxas e tributos já existentes. Para a Administração Fiscal poderia significar sinergia na liquidação e cobrança de imposto, aumentar o controlo de vários impostos e melhorar a coordenação de contrapartidas oferecidas. Para o empresário, pode significar uma maior atratividade do regime e aumentar a segurança no montante a pagar (Santos e Rodrigues, 2006).</p> <p>Redução de custos de cumprimento para os contribuintes e redução dos custos administrativos para a Administração Fiscal. Os regimes que são mais simples de utilizar serão previsivelmente mais fáceis de fiscalizar (Sanches, 1997; Lopes, 2003; Cupertino, 2005; Santos e Rodrigues, 2006; CEF, 2007; Ribeiro, 2009; SEAF, 2013).</p>	<p>Possibilidade de estimular a divisibilidade de empresas de maior dimensão, para obtenção dos benefícios dos regimes simplificados (Joumard, 2001; Freedman, 2009).</p> <p>Possibilidade de induzir o aumento de evasão fiscal, ao dispensarem certas formalidades contabilísticas e fiscais (Lopes, 1997; Martins, 2010).</p> <p>Possibilidade de contribuir para a não neutralidade fiscal e levar a injustiças fiscais através do sistema com base em rendimento presumido para as PME, devido à heterogeneidade destas (Lopes, 1997; Sanches, 1997).</p> <p>Possibilidade de servir como obstáculo ao investimento e crescimento das empresas, para não saírem do regime simplificado (OECD, 2007).</p> <p>Possibilidade de não representar aumentos de receita significativos para o Estado, devido às taxas reduzidas aplicadas no curto prazo (Santos e Rodrigues, 2006).</p>

É certo, que os RST apresentam algumas desvantagens. A dispensa de certas formalidades contabilísticas e fiscais pode reduzir a qualidade da informação para a gestão e induzir o aumento da fraude e evasão. No entanto, é sabido que as transações da maioria destas pequenas empresas são pouco complexas, operam em mercados regionais e têm uma reduzida contribuição para a receita fiscal.

3.2.2 Vantagens dos regimes simplificados de tributação por utilizador

Partindo da análise global, e verificando o sucesso que alguns destes regimes têm noutros países, pode-se sintetizar as vantagens para os diferentes intervenientes que interagem com os RST. Esta síntese pretende verificar se a utilização destes regimes beneficia determinados intervenientes relativamente a outros. Consideramos, nesta análise, a Administração Fiscal (que controla estes regimes e recolhe informação dos contribuintes), as empresas (que concretizam a opção e aplicam o regime) e os técnicos de contabilidade (que, na maioria dos casos, aconselham a opção e acompanham a sua aplicação a nível contabilístico e fiscal).

A Administração Fiscal será um utilizador que tem muito a ganhar com os RST. Para as empresas que aderem ao regime, para estes também apresenta várias vantagens. Os técnicos de contabilidade têm, em regra, uma intervenção muito importante na decisão da adesão das empresas ao RST. É aliás, esse um dos temas centrais deste trabalho. Para estes também podem existir vantagens na utilização destes regimes, embora exprimam, por vezes, algum receio sobre o impacto na redução das suas tarefas e correspondentes rendimentos.

Na tabela 3.4 sintetiza-se as vantagens que cada utilizador obtém na utilização dos RST.

Tabela 3.4: Vantagens dos RST por utilizador

Vantagens para a Administração Fiscal	Vantagens para as Empresas	Vantagens para os técnicos de contabilidade
<p>Diminuição da fraude e evasão fiscal e aumento do cumprimento por parte dos contribuintes (Moura e Fernandes, 2000; Lopes, 2003; Santos e Rodrigues, 2006; Weichenrieder, 2007; Lopes, 2008b; Martins, 2010).</p> <p>Diminuição dos custos administrativos, pelas auditorias menos complexas para os auditores tributários que, muitas vezes, fazem a ponte entre a Administração Fiscal e os contribuintes (Sanches, 1997; Lopes, 2003; Cupertino, 2005; Santos e Rodrigues, 2006; CEF, 2007; SEAF, 2013).</p> <p>Disponibilização de recursos para empresas de maior dimensão e com contabilidade e obrigações declarativas mais complexas.</p> <p>Melhor controlo e conhecimento de um elevado número de contribuintes importantes para a economia (Moura e Fernandes, 2000; Santos e Rodrigues, 2006; CEF, 2007; Pope, 2008; Martins, 2010; SEAF, 2013).</p> <p>Possibilidade de aumento de receitas para o Estado no médio/longo prazo, com RST bem-sucedidos e eficazes (Terkper, 2003; Santos e Rodrigues, 2006).</p> <p>Sinergia de recursos na liquidação, maior controlo e coordenação de incentivos, caso o RST esteja coordenado com outros impostos e taxas (Santos e Rodrigues, 2006).</p>	<p>Diminuição das obrigações contabilísticas e declarativas (Lopes, 1997; 2003; Santos e Rodrigues, 2006; OECD, 2007; Weichenrieder, 2007; Lopes, 2008b; Martins, 2010).</p> <p>Diminuição dos custos de cumprimento, pela facilidade e simplicidade de cálculo de imposto a pagar ao Estado, ou pela redução das exigências contabilísticas (Sanches, 1997; Lopes, 2003; Cupertino, 2005; Santos e Rodrigues, 2006; CEF, 2007; Weichenrieder, 2007; SEAF, 2013).</p> <p>Pode significar a diminuição do imposto a pagar ao Estado (Terkper, 2003; Santos e Rodrigues, 2006).</p> <p>Pode significar maior disponibilidade, por parte do técnico de contabilidade, não apenas a nível contabilístico e fiscal, mas também ao nível de gestão (Gooderham et al., 2004; IFAC, 2010).</p>	<p>Diminuição dos custos de cumprimento pela facilidade e simplicidade de cálculo de imposto a pagar ao Estado, ou pela redução das exigências contabilísticas das empresas a quem prestam serviços (Sanches, 1997; Lopes, 2003; Cupertino, 2005; Santos e Rodrigues, 2006; CEF, 2007; Weichenrieder, 2007; SEAF, 2013).</p> <p>Disponibilização de tempo para outras tarefas de apoio à gestão, que são fundamentais para o crescimento das pequenas empresas (Gooderham et al., 2004; IFAC, 2010).</p> <p>Sinergia nas obrigações contabilísticas e declarativas, caso o RST esteja coordenado com outros impostos e taxas (Santos e Rodrigues, 2006).</p>

Os diferentes intervenientes, que interagem no âmbito dos RST, conseguem obter vantagens na sua utilização. As vantagens estão sobretudo no lado da Administração Fiscal, que poderá reduzir custos administrativos e controlar um grande número de pequenos contribuintes empresariais. É certo que estes contribuintes, individualmente, não representam uma elevada receita fiscal. Porém, são uma parte importante da base da estrutura económica de muitos países e, devido ao seu elevado número, têm um peso significativo nos custos administrativos. A redução dos custos de cumprimento surge assim como vantagem, quer para as empresas, quer para os técnicos de contabilidade. Esta

redução deve-se, especialmente, à facilidade no cálculo do imposto e à simplificação das exigências contabilísticas e fiscais. Para muitas pequenas empresas o acompanhamento e aconselhamento por parte do técnico de contabilidade são essenciais nas operações correntes diárias. Este aconselhamento pode ser a nível contabilístico e fiscal, mas também a nível de gestão.

Em termos de conclusão, pode referir-se que os regimes simplificados para as PME apresentam mais vantagens que desvantagens. São importantes para todos os que interagem e estes beneficiam da sua aplicação. Para compreender melhor como estes regimes funcionam, analisaremos no ponto seguinte, mais pormenorizadamente, os possíveis desenhos que os RST podem apresentar.

3.3 Os desenhos de simplificação fiscal

A simplificação fiscal para as PME pode seguir vários desenhos. Esta análise dos possíveis desenhos de simplificação tem por base a divisão apresentada no estudo da OECD (2009), que é a seguinte: os métodos presuntivos ou indiretos, a simplificação da contabilidade financeira e a dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais.

Sendo o objeto de estudo os RST, em sede de IRC, apenas são considerados os desenhos aplicados às empresas constituídas em sociedades, apesar de alguns estudos não especificarem se os regimes são para empresários em nome individual ou sociedades. A aplicação de RST em determinados países é exemplificada, mas de forma sintética³².

3.3.1 Os métodos presuntivos ou indiretos

No desenho dos regimes simplificados não se utiliza, normalmente, como base a matéria tributável real (rendimentos menos gastos). Estes regimes têm por base métodos indiretos, com base em indicadores simples (*e.g.*, o volume de negócios, o valor dos ativos, a dimensão da propriedade agrícola, a dimensão da loja, o número de máquinas, etc.), em que a matéria tributável é presumida e facilmente medida (Santos e Rodrigues, 2006; Lopes, 2008b; OECD, 2009). Os indicadores devem aproximar a base de tributação ao

³² Exemplos de aplicação de RST mais detalhados e também integrados em reformas fiscais são abordados no capítulo seguinte.

rendimento real, sendo definidos com base em estudos promovidos pela Administração Fiscal, em colaboração com organizações profissionais e sectoriais (CEF, 2007). Apesar de o método presuntivo ser bastante utilizado, pode não ser o mais eficaz para dar resposta às necessidades das pequenas e microempresas. Este método deve estar integrado num sistema fiscal mais amplo e coordenado com outros impostos (WBG, 2007).

Nos métodos presuntivos podem considerar-se as seguintes modalidades (OECD, 2009): o imposto único, o imposto calculado com base em indicadores físicos e o imposto calculado com base no volume de negócios³³, que abordaremos seguidamente.

3.3.1.1 *O imposto único*

No contexto da simplificação fiscal, a introdução de um imposto único pode ser considerada um método fácil de aplicar. Este imposto pode substituir, pela via presuntiva o imposto sobre o rendimento, o IVA (ou imposto similar), ou até as contribuições para a segurança social. No entanto, pode suscitar problemas de equidade, já que as pequenas empresas são heterogéneas e nem todas terão o mesmo nível de lucros (Shome, 2004; Paulus e Peichl, 2009). O estudo de Harremi (2013), que compara 14 países ex-comunistas que introduziram um imposto único, verificou que, na maioria dos casos, não houve melhoria de eficiência no sistema fiscal. As comparações do efeito das reformas que introduzem um imposto único não podem ser efetuadas uniformemente. Os países apresentam realidades díspares, assim como as reformas (*e.g.*, não podendo comparar um imposto único que incluiu a segurança social com outro que não a considera). E, sendo o imposto único normalmente integrado em reformas mais amplas, o seu efeito pode ser reduzido ou ampliado, dificultando a análise do impacto da sua introdução (Keen et al., 2006; 2008).

No Brasil, a introdução do imposto único que engloba vários impostos e taxas, teve um impacto positivo no controlo fiscal das empresas. Contudo, a grande maioria das pequenas empresas Brasileiras continua fora da economia formal (Fajnzylber et al., 2011; Monteiro e

³³ No estudo da OECD, (2009), consideram mais uma modalidade o “imposto com base no volume de negócios ajustado”, mas este não é analisado, por apenas se ter conseguido obter bibliografia de exemplos de aplicação em empresários em nome individual.

Assunção, 2012). Na América latina, especificamente na Argentina e na Colômbia, vigora também a modalidade de um imposto único para pequenas empresas. Na Argentina existe o *monotributo*, que engloba o imposto sobre o rendimento e a segurança social e é especialmente direcionado para o combate à economia informal. Na Colômbia existe o regime de *impuesto substitutivo*, que é calculado com base no valor das compras, da área ocupada, entre outros indicadores (Santos e Rodrigues, 2006).

O imposto único é também referido como o mais simples de implementar, no estudo de Keen et al. (2012), relativamente à possibilidade de adoção deste imposto pela Itália. Mas, apesar da sua facilidade de implementação e a sua capacidade de redução de custos de cumprimento regressivos para as pequenas empresas, suscita alguns problemas ainda não mencionados. Nos sistemas com um imposto único, a informação recolhida pela Administração Fiscal é reduzida e, conseqüentemente, poderá haver perda do controlo das operações dos contribuintes. Todavia, mesmo que o imposto único seja suscetível de criar alguns problemas, é um método de fácil aplicação e fomenta a estabilidade e a previsibilidade num sistema fiscal (Andersson et al., 2007; Boháček e Zubrický, 2012).

3.3.1.2 *O imposto calculado com base em indicadores físicos*

Em certos tipos de RST, o imposto é calculado com base em indicadores físicos das empresas. Como exemplo de tais indicadores podem considerar-se: o número de trabalhadores, o espaço físico, o consumo de energia elétrica, o número de máquinas e outras variáveis que podem evidenciar uma relação com o rendimento (Santos e Rodrigues, 2006; Weichenrieder, 2007; Lopes, 2008b; OECD, 2009).

A utilização de indicadores físicos pode significar uma diminuição de custos de cumprimento, dado o cálculo do imposto ser feito com base numa variável facilmente observável. Mas, pode também significar, um aumento de custos administrativos, caso se verifique a necessidade de frequentes deslocações às empresas por parte da Administração Fiscal, a fim de verificar esse indicador. Um imposto com base num indicador como o espaço físico ou o número de trabalhadores pode desencorajar o investimento em novas estruturas ou na contratação de recursos humanos. No entanto, um indicador com base no consumo de energia elétrica poderá incentivar o investimento em equipamentos que usem

energias alternativas. Estas tecnologias representam menores consumos de energia elétrica e são normalmente menos poluentes (OECD, 2009).

No México, no regime simplificado para pessoas coletivas que se dediquem exclusivamente à agricultura, à pecuária, à pesca, à silvicultura ou ao transporte de carga ou de pessoas, o resultado fiscal é corrigido por uma percentagem que é fixada com base no salário mínimo, localização e número de trabalhadores (Santos e Rodrigues, 2006). Outro país onde se aplica este método é a Polónia, onde as microempresas são taxadas segundo o “cartão de imposto”. O tributo é calculado tendo por base a atividade da empresa, o número de funcionários e o número de habitantes do local onde a atividade é realizada. Esta é a forma mais simples de tributação e não exige registos contabilísticos. Porém, esta tributação presumida não substitui as obrigações relativas ao IVA e às contribuições para a segurança social, ou impostos equivalentes (Weichenrieder, 2007; OECD, 2008b).

3.3.1.3 *O imposto calculado com base no volume de negócios*

Um imposto presumido calculado com base no volume de negócios tem a particularidade de estar alinhado com a atividade da empresa. Esta modalidade pode ser penalizadora para empresas de determinados setores que normalmente apresentam margens de lucros reduzidas, mas com volume de negócios elevados. Esta variante pode ser aplicada através de uma taxa fixa para todas as pequenas empresas, uma taxa proporcional ao volume de negócios, ou até com diferentes taxas adaptadas aos setores de atividades. Apesar de aumentar a complexidade, a utilização de um indicador aplicado proporcionalmente ao volume de negócios, pode beneficiar as empresas nos primeiros anos de atividade. Além disso, as empresas têm que manter os registos de volume de negócios, o que pode incentivar e facilitar uma futura passagem para o regime geral. E, como qualquer método presuntivo, pode reduzir os custos de cumprimento (OECD, 2009).

Como exemplo de países que utilizam este método, pode-se considerar o México, a França, a África do Sul e Portugal. No México, a autoridade fiscal tem o direito de determinar, relativamente às sociedades, um lucro fiscal presumido com base numa percentagem que varia consoante o setor de atividade (Weichenrieder, 2007). Em França, o regime das

microempresas tem uma base *forfetária*, tendo por base de cálculo da coleta a variável volume de vendas, aplicando-se abatimentos diferenciados de acordo com os distintos setores de atividades onde as empresas operam (Aguilar e Lopes, 2007). Na África do Sul, o regime simplificado tem como base de cálculo do imposto o volume de negócios, com taxas progressivas (Office of Tax Simplification, 2012).

Em Portugal, no novo RST³⁴, em sede de IRC, que teve início em 2014, o cálculo da matéria coletável é efetuado com base em indicadores adaptados às atividades empresariais. As empresas podem estar enquadradas neste regime, caso tenham rendimentos anuais líquidos não superiores a 200.000€, com o total do seu balanço inferior a 500.000€ e adotem o regime de normalização contabilística para microentidades³⁵.

3.3.2 A simplificação da contabilidade financeira

Nesta modalidade, podem considerar-se determinadas variantes, de que é exemplo a contabilidade de caixa, em sede de imposto sobre o rendimento. Na contabilidade de caixa a base tributável é, como se sabe, calculada em função dos recebimentos menos os pagamentos. Ou seja, os rendimentos (vendas e prestações de serviços) são reconhecidos após o respetivo recebimento e os gastos após o seu pagamento. Com uma exceção para a compra de investimentos (*e.g.*, ativos fixos tangíveis e intangíveis), que é normalmente delimitada a um valor máximo permitido por ativo ou montante anual. A contabilidade de caixa em sede de imposto sobre o rendimento é, normalmente, extensível ao designado regime de caixa em sede de IVA. Neste último regime, o IVA é devido ao Estado não pela venda e o crédito fiscal pela compra, mas sim quando se verificam os respetivos pagamentos e recebimentos.

³⁴ O novo RST, atualmente vigente em Portugal, é analisado mais detalhadamente no ponto 4.2.2.2.

³⁵ O conceito de microentidade na normalização contabilística refere-se às empresas de menor dimensão. O conceito de microentidade é diferente de microempresa, este último é utilizado a nível estatístico e com limites bastantes mais elevados. Nesta tese iremos utilizar o termo microentidade quando nos referirmos à normalização contabilística, nos restantes casos utilizaremos microempresa.

Vários países optaram por simplificar as exigências contabilísticas para as PME. Na Bélgica, as PME³⁶ devem ter uma contabilidade simplificada de dupla entrada e um inventário anual. As microempresas³⁷ podem manter uma contabilidade simplificada, desde que todas as transações sejam registadas por ordem cronológica, em pelo menos três livros (diários): de tesouraria, de compras e de vendas. Um inventário geral deve ser feito pelo menos anualmente, indicando o valor dos ativos, o valor dos passivos e o valor dos recursos utilizados (Weichenrieder, 2007; OECD, 2008b; 2009). Também na Alemanha, as pequenas empresas, com volume de negócios inferior a 500.000€, podem optar pela contabilidade de caixa em sede de imposto sobre o rendimento (OECD, 2009). No Reino Unido existe simplificação contabilística para as PME desde o *Companies Act 1985* (Pope, 2008).

A Grécia também simplificou as exigências contabilísticas e fiscais para as PME. Reduziu ainda os procedimentos de prestação de contas e definiu como opcional a auditoria fiscal para empresas comerciais com volume de negócios inferior a 300.000€ (150.000€ para as empresas de serviços) (Weichenrieder, 2007; OECD, 2008b; 2009). Na Austrália, as pequenas empresas podem optar por vários benefícios de simplificação, nomeadamente (i) a simplificação de regras de depreciação; (ii) a simplificação contabilística na negociação de ações; (iii) a dedução imediata de despesas; (iv) o regime de caixa em sede de imposto sobre o rendimento; (v) o regime de caixa em sede GST³⁸ e (vi) o regime de mais-valias fiscais para pequenas empresas (Zrobek e Devos, 2010; Marsden et al., 2012). E no Egipto, em 2009, foram definidas regras contabilísticas simplificadas para as PME (Abdel-Mowla, 2012).

Na Espanha, as empresas com volume de negócios inferior 2 milhões de euros, um total de ativos não superior a 1 milhão de euros, e menos de 10 trabalhadores (em média durante o ano), podem utilizar procedimentos contabilísticos simplificados (OECD, 2009). Nos Estados Unidos da América (EUA), as empresas podem utilizar o método da contabilidade

³⁶ Na Bélgica são consideradas PME, as empresas não excedam os seguintes limites: média anual de 50 trabalhadores, volume de negócios anual de 7.300.000€ e total do ativo de 3.650.000€. Qualquer empresa que emprega mais de 100 trabalhadores é considerada uma grande empresa (OECD, 2008b; 2009).

³⁷ Na Bélgica são microempresas, as empresas cujo volume de negócios anual seja inferior a 500.000€ (OECD, 2008b; 2009).

³⁸ *GST - goods and services tax*, corresponde ao IVA na Europa.

de caixa, desde que tenham rendimentos inferiores a 1 milhão de dólares, (rendimentos inferiores a 10 milhões no caso de não estarem no sector do comércio, indústria transformadora, mineração ou sistemas de informação). Para as empresas com rendimentos inferiores a 10 milhões de dólares existem ainda regras de contabilidade simplificada (Weichenrieder, 2007; OECD, 2009).

3.3.3 A dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais

A dilatação temporal de envio de declarações e o deferimento do pagamento antecipado por conta de lucros pode beneficiar as pequenas empresas, em termos de redução de custos de cumprimento, mas também a nível de gestão de tesouraria. Em alguns países são exigidos pagamentos por conta de lucros trimestrais, para as grandes empresas. Mas, para as pequenas empresas, esses pagamentos poderão ser feitos semestralmente, ou até mesmo apenas uma vez no ano. Alguns países em que as pequenas empresas podem fazer o pagamento do adiantamento por conta de lucros com menor frequência são a Austrália, o Canadá, a Polónia e a Nova Zelândia (OECD, 2009).

A simplificação ou a dilatação temporal do envio das retenções obrigatórias, quer a nível da segurança social quer a nível de IRS (ou impostos equivalentes) dos empregados, pode também significar uma redução significativa nos custos de cumprimento. Um exemplo desta medida é o existente na Austrália, em que as pequenas empresas podem fazer pagamentos trimestrais de retenções de IRS (o prazo normal será o mensal) e na Irlanda este prazo é aplicado às retenções da segurança social (Weichenrieder, 2007; OECD, 2009).

3.4 Notas conclusivas

A simplificação fiscal tem sido uma preocupação importante nas reformas tributárias concretizadas nos últimos anos, em vários países. As PME e, especialmente, as microempresas pela sua importância, em número, na estrutura empresarial e pelo significativo contributo no emprego justificam a existência de regimes simplificados para estas entidades (Freedman, 2009; Crawford e Freedman, 2010). A introdução de

simplificações específicas para estas empresas, assim como a utilização de RST, fazem frequentemente parte de uma estratégia de simplificação mais ampla.

Alguns RST têm vigorado em alguns países de forma permanente e com algum sucesso, e apresentam vantagens, hoje bem reconhecidas. O desenho de um RST é pois importante, principalmente, se for possível potenciar algumas destas vantagens e minimizar os pontos fracos.

Um desenho possível dos RST assenta no uso de métodos presuntivos ou indiretos. A presunção pode ser feita, por exemplo, pela aplicação de um imposto único, abrangendo vários tributos antes cobrados. Outra presunção possível, consiste em efetuar o cálculo o imposto com base em indicadores físicos ou no volume de negócios.

A simplificação da contabilidade financeira é outra medida que pode ser aplicada. Esta pode apenas simplificar alguns procedimentos contabilísticos ou somente exigir determinados registos. Pode também ser feita através da contabilidade de caixa em sede de imposto sobre o rendimento ou em sede de IVA.

Para finalizar, alguma simplificação pode decorrer pela dilatação temporal de envio e respetivo pagamento de obrigações fiscais. Esta metodologia pode reduzir os custos de cumprimento, já que o processamento e envio das obrigações fiscais são elaborados com menos frequência. Pode também, proporcionar uma melhor gestão de tesouraria às pequenas empresas pela dilatação do pagamento.

Nesta nota conclusiva, vale a pena sublinhar de novo, pois é esse o objetivo central deste trabalho, que o desenho destes regimes é crucial para que os técnicos que os aconselham e para os auditores tributários que os controlam, avaliem as suas efetivas vantagens. Como veremos na parte empírica deste trabalho, estas perceções são de crucial relevo no êxito ou fracasso dos RST.

No capítulo seguinte mencionam-se alguns exemplos de simplificação fiscal, bem como a aplicação destes regimes simplificados. Os diferentes países são enquadrados em função dos desenhos que os RST podem apresentar. Posteriormente é analisado o caso português.

CAPÍTULO 4

A SIMPLIFICAÇÃO FISCAL E APLICAÇÃO DOS REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO

Neste capítulo pretende-se analisar alguns exemplos de simplificação fiscal e de aplicação de regimes especiais para as PME. Estes regimes surgem geralmente enquadrados em reformas de âmbito mais geral, embora apresentem características específicas para as empresas de menor dimensão. Existem experiências de simplificação fiscal e aplicação de regimes simplificados em diferentes países. Para uma melhor análise destes casos, é efetuado um enquadramento de cada país nas diferentes metodologias. Em Portugal, um RST, em sede de IRC, vigorou nos exercícios económicos de 2001 a 2010, e um novo regime simplificado teve início no ano fiscal de 2014.

Este capítulo aborda, em primeiro lugar, alguns exemplos de simplificação fiscal e utilização de regimes simplificados para as PME, em alguns países. Posteriormente, é elaborada a mesma análise para o caso português e termina-se com uma referência às particularidades a ter em consideração na construção dos regimes simplificados de tributação. Essas particularidades revelam-se fulcrais na adoção e controlo do RST por parte de importantes agentes económicos.

4.1 A simplificação fiscal e os regimes simplificados de tributação no mundo: alguns exemplos

Este ponto apresenta alguns exemplos de simplificação fiscal e utilização de regimes especiais de tributação para PME. Para facilitar a compreensão, esquematiza-se seguindo as metodologias anteriormente apresentadas, que têm por base o estudo da OCDE sobre a tributação das PME (OECD, 2009). Estas metodologias, como já se disse, são: os métodos presuntivos ou indiretos, a simplificação da contabilidade financeira e a dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais.

Uma vez que os sistemas fiscais têm particularidades diferenciadas consoante o país, serão facultados exemplos em relação aos quais existe literatura disponível. Esta literatura evidencia estudos sobre simplificação ou implementação de reformas fiscais, com introdução, aperfeiçoamento ou manutenção de um regime especial para as PME. No caso de um país utilizar mais que um método, tentar-se-á fazer o enquadramento no que se considera mais relevante. Tal como referido anteriormente, o foco desta análise são as empresas constituídas sob a forma jurídica de sociedades.

4.1.1 Os métodos presuntivos ou indiretos

4.1.1.1 O imposto único

No Brasil existe um regime simplificado desde 1997, o “Simples - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte”³⁹. Este regime simplifica as obrigações declarativas para micro e pequenas empresas, tendo ainda o objetivo de reduzir o imposto sobre lucros. Prevê-se um pagamento mensal unificado englobando vários impostos e contribuições baseado nos valores de receita bruta anual e mediante aplicação de taxas progressivas por escalões (Fajnzylber et al., 2011; Monteiro e Assunção, 2012).

A introdução de um imposto único no Brasil é considerada um caso de sucesso. Na verdade, observou-se um aumento do registo de pequenas empresas e de contribuições para a segurança social (Fajnzylber et al., 2011; Monteiro e Assunção, 2012).

Foram poucos os governos regionais que, em 1997, aderiram ao sistema “simples”. Só mais tarde, em 2006, com a alteração de legislação e também da denominação para “simples nacional”⁴⁰, este regime passou a contemplar a possibilidade de integração dos impostos e das contribuições nacionais e regionais (Monteiro e Assunção, 2012).

³⁹ Mais sobre este assunto no *website* oficial do Governo Brasileiro:
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/legisassunto/simples.htm> [2015-02-01].

⁴⁰ Mais sobre este assunto no *website* oficial do Governo Brasileiro:
<https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/default.aspx> [2015-02-01].

Os impostos e taxas incluídos neste tributo único são: o imposto de renda das pessoas jurídicas; o imposto sobre produtos industrializados; a contribuição para o PIS/PASEP⁴¹; a contribuição social sobre o lucro líquido; a contribuição para o financiamento da seguridade social; a contribuição para a seguridade social a cargo de pessoa jurídica; o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços e o imposto sobre serviços⁴². Os dois últimos não estavam inicialmente previstos, por serem impostos regionais (Fajnzylber et al., 2011).

Neste sistema, uma microempresa é aquela que auferir de receita bruta até 360.000R\$ (cerca de 111.777€) e uma pequena empresa é aquela que auferir de receita bruta de 360.000R\$ a 3.600.000R\$ (cerca de 1.117.769€)⁴³.

No estudo de Fajnzylber et al. (2011), que analisa a introdução do “Simples”, os resultados mostram que existiram aumentos de 11,6% nas taxas de licenciamento, de 6,3% no registo das microempresas e de 4,3% nas contribuições para a segurança social. O impacto do “Simples” foi superior nas empresas com maior número de trabalhadores. Tal facto evidencia que a redução da taxa da segurança social é importante para o aumento de contratação de trabalhadores.

A investigação de Monteiro e Assunção (2012) corrobora o sucesso da implementação do “Simples”. Neste estudo, que analisa a introdução do “Simples” por sector de atividade, os resultados evidenciam um aumento de 13% no registo de microempresas que operam no sector do comércio. Apesar do indicador ser positivo, já que a economia informal é bastante elevada no sector do comércio, o mesmo não foi verificado noutros setores, tais como a construção, a indústria, os transportes e os serviços. Neste caso, o maior problema resulta de uma grande parte das empresas continuar sem qualquer registo oficial, permanecendo à margem da economia formal.

⁴¹ Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), corresponde em Portugal à contribuição para a segurança social e para o fundo de desemprego.

⁴² Termos em Português do Brasil.

⁴³ Quando o regime foi criado em 1996, os limites para a definição de microempresa era de 120.000R\$ e para pequena empresa era de 1.200.000R\$. Em 2004 os limites foram atualizados para as microempresas no montante de 240.000R\$ e para as pequenas empresas em 2.400.000R\$. (1€ corresponde a 3,2207R\$ à data de 31-12-2014, pelo Banco de Portugal).

4.1.1.2 *O imposto calculado com base no volume de negócios*

Um caso notório de aplicação deste tipo de RST verifica-se na África do Sul, onde existe um regime no qual o cálculo da base tributável assenta no volume de negócios (Office of Tax Simplification, 2012). Estudos realizados neste país verificaram a necessidade de simplificação fiscal e da redução de custos de cumprimento para as pequenas empresas, assim como a utilidade deste tipo de regimes (Abrie e Doussy, 2006; Smulders et al., 2012).

Smulders et al. (2012) analisaram, através de questionário eletrónico, os custos de cumprimento fiscal das pequenas empresas, com o objetivo de desenvolver propostas de melhoria para o sistema fiscal. Os benefícios do cumprimento fiscal são reconhecidos pelos entrevistados, que acreditam que estes levam a um melhor controlo dos registos contabilísticos e, conseqüentemente, de um aumento do conhecimento da situação financeira das suas empresas. Porém, os benefícios fiscais introduzidos especificamente para as PME, que deveriam aliviar o cumprimento das obrigações tributárias, são muitas vezes percecionados como fomentadores da complexidade, e não como propriamente úteis. Assim, verifica-se, segundo os autores, a necessidade de uma reavaliação destes benefícios fiscais, ou a introdução de um sistema verdadeiramente simplificado para as pequenas empresas sul-africanas.

A necessidade de simplificação para PME na África do Sul também já tinha sido referida por Abrie e Doussy (2006), tendo por base um estudo na província de Gauteng. Os autores identificaram que os requisitos exigidos pelo Governo e os custos de cumprimento fiscal eram obstáculos para as PME. Estes autores sugeriram que o governo considerasse a redução do número de impostos sobre as PME. As empresas preferem taxas mais reduzidas e de simples aplicação relativamente a um regime especial, que acrescenta complexidade. Devem também reduzir os requisitos exigidos, de modo a minorar os custos de cumprimento e, adicionalmente, criar ferramentas para auxiliar as PME na gestão dos seus impostos.

Como já se referiu, desde 2012 vigora um regime simplificado na África do Sul, que tem como base de cálculo do imposto o volume de negócios. As taxas aplicadas são progressivas, começando em zero para os primeiros 150.000R (cerca de 10.687€)⁴⁴, até 6% quando o volume de negócios atinge 1.000.000R (cerca de 71.249€). Este regime é opcional e o período de permanência mínimo é de 1 ano (anteriormente era de 3 anos). O pagamento do imposto é feito semestralmente e os registos contabilísticos também são simplificados (Office of Tax Simplification, 2012).

No entanto, Smulders e Naidoo (2013) consideram que a Administração Fiscal da África do Sul⁴⁵ deveria ir mais além na tentativa de reduzir os custos de cumprimento das PME. Os autores sugerem a realização de estudos de avaliação das medidas já implementadas, bem como o estudo de outras medidas que possam auxiliar as pequenas empresas no seu cumprimento fiscal.

4.1.2 A simplificação da contabilidade financeira

Nesta metodologia enquadra-se vários países; nomeadamente a Austrália, o Reino Unido e os EUA.

Na Austrália foram implementadas algumas medidas de simplificação fiscal e existe um regime para as pequenas empresas. Neste regime, as empresas podem optar por um ou mais benefícios em simultâneo (Zrobek e Devos, 2010; Marsden et al., 2012).

As conclusões do Fórum sobre gestão fiscal de 2011 evidenciam que certas medidas implementadas na Austrália resultaram em alguma simplificação, mas que se poderia ir ainda mais longe. Em relação às empresas, a introdução do *Standard Business Reporting (SBR)*⁴⁶ foi amplamente reconhecido como positivo, bem como a evolução do sistema de retenções na fonte. Para que a gestão da complexidade fiscal seja bem-sucedida, os avanços da tecnologia devem ser corretamente aproveitados, como por exemplo o *SBR*, e

⁴⁴ Rand Sul-africano. (1€ corresponde a 14,0353R à data de 31-12-2014, pelo Banco de Portugal).

⁴⁵ *South African Revenue Service*.

⁴⁶ O *Standard Business Reporting (SBR)* é um reporte integrado com o objetivo de simplificar as obrigações de informação com a Administração Fiscal. Economiza tempo, minimiza os custos de comprimento e liberta recursos para o negócio. Mais informação sobre este assunto encontra-se no *website* oficial do Governo Australiano: <http://www.sbr.gov.au> [2014-05-15].

existir uma consciencialização dos utilizadores para a importância da comunicação com o Governo. As alterações ao sistema fiscal devem ser ponderadas, objetivas e apreendidas pelos utilizadores como úteis. A comunicação entre as empresas (e indivíduos) e o sistema de informação da Administração Fiscal deve ser melhorada e, para tal, dever-se-ia recorrer regularmente à consulta de opiniões dos utilizadores do sistema fiscal (Evans, 2012).

A justificação de regimes especiais para as pequenas empresas australianas é semelhante às dos restantes países. Ou seja, a redução de custos de cumprimento regressivos, a atenuação das deficiências do mercado e alcançar os objetivos de estabilidade económica (Burton, 2006; Zrobek e Devos, 2010; Marsden et al., 2012). Assim, em 2001, foi criado um regime simplificado para as pequenas empresas na Austrália. Todavia, apesar de todas as alterações e adaptações ao longo dos anos, este regime foi muito criticado. As empresas podem optar por um ou mais benefícios do regime, reformulado em 2007. Esses benefícios são as seguintes: (i) simplificação de regras de depreciação; (ii) simplificação contabilística na negociação de ações; (iii) a dedução imediata de despesas; (iv) regime de caixa em sede de imposto sobre o rendimento; (v) regime de caixa em sede GST e (vi) regime de mais-valias fiscais para pequenas empresas (Zrobek e Devos, 2010; Marsden et al., 2012).

Marsden et al. (2012) elaboraram um estudo sobre a opção por estes regimes especiais para pequenas empresas. A metodologia utilizada foi a entrevista a técnicos de contabilidade. Neste estudo, os técnicos de contabilidade exercem uma influência significativa na opção por este regime e a escolha do benefício é feita em função da minimização do imposto a pagar. Contudo, o objetivo principal dos regimes, que é a redução dos custos de cumprimento, não foi conseguido. Pelo contrário, os técnicos de contabilidade consideram que este regime não introduz propriamente simplificação, e em alguns casos até pode aumentar os custos de cumprimento.

A dilatação de prazos para pequenas empresas é também uma medida implementada na Austrália. Existe um sistema semelhante ao pagamento por conta que, para a generalidade dos contribuintes, é trimestral e progressivo. Porém, para os contribuintes com imposto sobre o rendimento inferior 8.000AU\$⁴⁷ (cerca de 5.395€) no ano anterior, o pagamento é feito em apenas uma vez. Também no sistema de retenção na fonte, as entidades registadas

⁴⁷ Dólar australiano. (1€ corresponde a 1,4829AU\$ à data de 31-12-2014, pelo Banco de Portugal).

são obrigadas a reter o imposto e enviá-lo para o *Australian Taxation Office*. Todavia, a frequência de tais pagamentos depende do montante retido no ano anterior. As entidades que retiveram valores superiores a 1 milhão AU\$ (cerca de 674.354€) por ano devem enviar o pagamento dentro de seis a nove dias após a data de retenção. Já as entidades com valores retidos entre 25.000 AU\$ (cerca de 16.859€) e 1 milhão AU\$ por ano devem enviar o pagamento mensalmente. Para retenções na fonte inferiores a 25.000 AU\$, o envio deverá ser feito trimestralmente (Weichenrieder, 2007).

A simplificação contabilística é uma metodologia utilizada no Reino Unido, há já algum tempo, e os esforços de simplificação são uma preocupação manifestada com a criação do *Office of Tax Simplification*.

Desde o *Companies Act 1985* que se instituiu um regime especial para as pequenas empresas, com simplificação contabilística e isenção de auditoria fiscais às contas anuais (Pope, 2008). Este regime continua a existir no *Companies Act 2006* para as pequenas empresas e pequenos grupos de empresas⁴⁸. Estas podem ainda utilizar o *Financial Reporting Standard for Smaller Entities*, que simplifica as exigências contabilísticas e de reporte para este tipo de entidades (Financial Reporting Council, 2013).

As pequenas empresas britânicas, além da simplificação contabilística já mencionada, beneficiaram de uma taxa reduzida de imposto sobre lucros, desde 1973 até abril de 2015. Esta taxa reduzida foi bastante importante, já que era aplicada à maioria das empresas desse país (James e Nobes, 2000), que representam 50% do volume de negócios e cerca de 13 milhões de empregos (HM Revenue & Customs, 2012). A taxa normal sobre lucros, como em muitos países, tem registado uma tendência de queda ao longo dos anos. (Freedman, 2009; Auerbach et al., 2010; Mirrlees et al., 2011). No Reino Unido, no ano 2008/2009, a taxa geral sobre lucros desceu de 30% para os 28%, no ano 2012/2013 era de 24% e em 2014/2015 de 21%. No ano 2008/2009, a taxa para as pequenas empresas

⁴⁸ Uma pequena empresa deve cumprir dois dos seguintes requisitos: volume de negócios inferior a 6,5 milhões de Libras (cerca de 8.345.102€), total do balanço inferior a 3,26 milhões de libras (cerca de 4.185.390€) e até 50 empregados. Um pequeno grupo deve cumprir dois dos seguintes requisitos: volume de negócios consolidado líquido inferior a 6,5 milhões de Libras (7,8 milhões brutos), total do balanço consolidado líquido inferior a 3,26 milhões de libras (3,9 milhões brutos) e até 50 empregados (Companies Act 2006, UK, atualizado à data de 2015-05-09, secção 381 e 382 disponível em: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/data.pdf> [2015-06-15]). (1€ corresponde a 0,7789 Libras esterlinas à data de 31-12-2014, pelo Banco de Portugal).

aumenta de 20% para 21% e mantém-se assim até 2010/2011. A partir de 2012/2013 até 2014/2015 esta taxa foi reduzida para 20%⁴⁹.

No entanto, o aproveitamento, por vezes abusivo, por parte das pequenas empresas de algumas regalias fiscais, como a taxa reduzida, levou nos últimos anos à emissão de legislação anti-evasiva. O resultado traduziu-se num aumento da complexidade da legislação destinada às pequenas empresas, em vez de uma solução simplificadora (Mirrlees et al., 2011). Esta situação levou a que a partir de abril de 2015, para o ano fiscal de 2015/2016, apenas exista uma taxa sobre lucros de 20%, para todas as empresas, independente da sua dimensão.

Numa nova abordagem da política fiscal, o Governo do Reino Unido mostra-se empenhado em restaurar a reputação do seu sistema fiscal, com a promoção das seguintes características: a previsibilidade, a estabilidade e a simplicidade (Richardson, 2012). O objetivo é responder rapidamente às necessidades económicas, por via de uma alteração ao sistema tributário, mas tendo sempre em atenção a flexibilidade na nova abordagem da política fiscal. Esta política fiscal procura: “estabelecer maior disciplina sobre os decisores políticos, proporcionar maior segurança para os contribuintes no processo e no anúncio atempado das alterações fiscais e impulsionar a simplificação fiscal” (HM Treasury, 2010:7). No mesmo documento, o Governo do Reino Unido compromete-se a aumentar a confiança dos contribuintes quando surgem alterações fiscais e aumentar a sua transparência na aplicação das mesmas, acrescentando procedimentos de avaliação, após implementação, para verificar os resultados obtidos.

Nos EUA a preocupação com a simplificação das pequenas empresas não é recente. Neste país existe um regime de contabilidade simplificada para estas entidades. No 110º Congresso (*110th United States Congress*), que decorreu entre 2007 e 2009, considerou-se que a tributação das pequenas empresas e os seus benefícios fiscais devem ser considerados fundamentais na discussão e análise da reforma fiscal. A simplificação deve ser vista como um processo natural (Prysock, 2007). Previamente, em 2005, o presidente Bush instituiu um grupo consultivo para elaborar recomendações para a reforma tributária,

⁴⁹Informação disponível no *website* do governo do Reino Unido: <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax> [2015-06-15].

que deu origem à reforma intitulada “simples, justa e pró-crescimento”. Segundo a análise desse grupo, as pequenas empresas, que representavam 95% das empresas norte-americanas, utilizavam regras de contabilidade complexas. Tendo por base o regime simplificado do imposto sobre o rendimento⁵⁰, este grupo recomendou que as pequenas empresas utilizassem um método de contabilidade de caixa simplificado. Segundo este método, o lucro tributável seria igual aos recebimentos menos pagamentos (exceto para compras de imóveis e terrenos). No essencial, as pequenas empresas poderiam usar apenas as suas contas correntes, num banco, para apurar o imposto a pagar, já que a maioria dos ativos não seriam depreciados nem amortizados. As médias empresas poderiam usar o mesmo método de contabilidade de caixa simplificada, como as pequenas empresas, mas com duas exceções. Em primeiro lugar, as compras de ativos fixos seriam capitalizadas e depreciadas e, em segundo lugar, caso fossem unidades industriais, teriam que utilizar sistemas de inventário. Para um melhor controlo e conformidade, o grupo sugere que as pequenas e médias empresas utilizassem contas bancárias específicas para a atividade empresarial (Witner et al., 2006).

O *Internal Revenue Code*⁵¹ dos EUA estabelece a possibilidade de as empresas utilizarem um método de caixa ou outros métodos mistos mais simples para calcular a base tributável (Aguiar e Lopes, 2007). Segundo Weichenrieder (2007), as empresas podem utilizar o método da contabilidade de caixa desde que tenham rendimentos inferiores a 1 milhão de dólares, (rendimentos inferiores a 10 milhões no caso de não estarem no sector do comércio, indústria transformadora, mineração ou sistemas de informação). Para as empresas com rendimentos inferiores a 10 milhões de dólares existem ainda regras de contabilidade simplificada. Outra medida de simplificação para as pequenas empresas consiste na possibilidade de efetuarem pagamentos menos frequentes relativos às retenções de segurança social, seguros de saúde, seguros de desemprego e retenções de imposto sobre os rendimentos dos trabalhadores (OECD, 2008b).

⁵⁰ Neste regime simplificado de tributação, as pequenas empresas são aquelas que têm até 1 milhão de dólares (cerca de 823.655€) de rendimento bruto e as médias empresas são aquelas que têm entre 1 milhão e 10 milhões de dólares (cerca de 8.236.554€) de rendimentos brutos. (1€ corresponde a 1,2141 Dólares americanos à data de 31-12-2014, pelo Banco de Portugal).

⁵¹ Corresponde ao Código do IRC em Portugal.

4.1.3 A dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais

A Nova Zelândia é um exemplo de um país onde a simplificação incidiu fundamentalmente na redução do processo administrativo e das obrigações declarativas, acompanhada da evolução das tecnologias de informação. O objetivo é garantir que o sistema fiscal incentive o cumprimento voluntário e seja o mais simples possível, sem provocar uma carga fiscal excessiva. A dilatação da antecipação do imposto sobre o rendimento com o alinhamento do GST, de modo a reduzir o número de datas de pagamento, foi medida introduzidas naquele país (Cullen et al., 2001). Cullen e Cunliffe (2003) elaboraram um estudo de opinião sobre simplificação para as PME, com a colaboração da *Policy Advice Division of the Inland Revenue Department*, em que a amostra era constituída por empresários e consultores fiscais. Estes apresentaram algumas sugestões: (i) redução ou algumas bonificações nas retenções da fonte, como forma de potenciar o crescimento das empresas e o aumento de trabalhadores e (ii) pagamentos antecipados (semelhantes aos pagamento por conta em Portugal), pagos com prazos alinhados com o rendimento realmente obtido e mais aproximado ao imposto real a pagar pelos contribuintes. Existe, ainda, a opção deste pagamento ser efetuado juntamente com o GST, ou seja, mais frequentemente e com menor valor (Cullen e Cunliffe, 2003).

As pequenas empresas consideram que, quando fazem a retenção na fonte no contexto do processamento dos salários dos seus colaboradores, estão a prestar um serviço ao Estado. Este procedimento conduz a um aumento dos custos de cumprimento, que não deveriam ser inteiramente suportados pelas empresas. As entidades inquiridas também consideram que os processos administrativos e tributários deveriam ser mais flexíveis, o sistema fiscal mais tolerante nos erros e nos juros em mora e que deveriam ter em consideração o histórico de cumprimento fiscal do contribuinte (Cullen e Cunliffe, 2003).

Estudos mais recentes (Weichenrieder, 2007; OECD, 2008b) confirmam a introdução na Nova Zelândia, de algumas medidas propostas por Cullen e Cunliffe (2003). As medidas de simplificação tributária implementadas são as seguintes: (i) redução ou algumas bonificações nas retenções da fonte; (ii) alinhamento do pagamento antecipado do imposto sobre o rendimento com o GST (para reduzir o número de datas de pagamento) e permitir que as empresas possam apoiar os seus pagamentos de impostos antecipado nas vendas e

(iii) bonificação no pagamento do imposto antecipado, no primeiro ano da constituição da empresa.

Ainda em relação à Nova Zelândia, em 2007, Cullen e Dunne (2007) alvitram ainda outras medidas de simplificação para que as PME reduzam os custos de cumprimento. As medidas foram as seguintes: (i) aumento dos limites do regime para abranger mais empresas, (*e.g.*, aumento do limite de isenção de registo de GST, pagamento do GST semestralmente, e diluição temporal do pagamento de retenções); (ii) regras simplificadas para a dedução de algumas despesas; (iii) introdução de regras para utilização de veículos para uso pessoal; (iv) simplificação das exigências de faturação em termos de GST e (v) melhorias na Administração Fiscal (*e.g.*, permitir correção de pequenos erros da declarações consequentes, rever o período de manutenção de registos contabilísticos).

Em síntese e da análise efetuada, podemos concluir que existem casos de sucesso com a implementação de regimes especiais para as pequenas empresas, tal como a introdução do imposto único no Brasil. Sistemas fiscais mais estáveis mantêm regimes especiais para pequenas empresas ao longo do tempo, como no Reino Unido, onde existe um sistema de simplificação contabilística desde o *Companies Act 1985*. E, na Nova Zelândia, onde a colaboração das entidades oficiais nos estudos de simplificação, bem como a opinião dos consultores fiscais, são consideradas essenciais para as propostas de melhorias dos regimes para as pequenas empresas. Em todos estes exemplos se verifica a preocupação pela simplificação fiscal, especialmente para as pequenas empresas. Estes exemplos podem ser apreciados como linhas orientadoras e servir como suporte, nas reformas ou na implementação de RST noutros países.

Após a análise de alguns exemplos de simplificação fiscal e regimes especiais é importante refletir sobre o caso específico português. No ponto seguinte são analisados os regimes de simplificação fiscal para as PME, nomeadamente o que esteve em vigor nos exercícios económicos entre 2001 e 2010 e o que teve início no ano fiscal de 2014, que utilizam o método presuntivo no cálculo da matéria coletável. A simplificação contabilística e a dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais também são abordadas, bem como o pagamento especial por conta como forma alternativa de simplificação.

4.2 A simplificação fiscal para as pequenas sociedades em Portugal

A análise do universo empresarial em que pode ser aplicado um RST, em sede de IRC, tendo por base as declarações Modelo 22, é o ponto de partida para a análise deste tema. Nas metodologias de simplificação teremos, em primeiro lugar, os RST que utilizam o método presuntivo no cálculo da matéria coletável. Posteriormente, é abordada a simplificação da contabilidade financeira, com foco especial na normalização contabilística para as microentidades. Na dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais é analisado o regime trimestral do IVA. Por fim, é examinado o PEC como forma alternativa de simplificação.

4.2.1 O universo empresarial de um regime simplificado de tributação

O universo de aplicação do RST são as PME, especialmente as microempresas. Tendo por base as estatísticas da AT, a tabela 4.1 apresenta o número de declarações Modelo 22 por escalões de volume de negócios.

Tabela 4.1: Número de declarações Modelo 22 por escalões de volume de negócios

ESCALÕES (Em Euros)	2009		2010		2011		2012				
		%		%		%		%	09/10	10/11	11/12
Desconhecido	11 028	3%	12 539	3%	22 343	5%	24 555	6%	13,7%	78,2%	9,9%
0 < 0	2	0%	1	0%	1	0%	1	0%	-50,0%	0,0%	0,0%
1 = 0	65 419	17%	63 616	16%	70 821	17%	80 252	19%	-2,8%	11,3%	13,3%
2 [1 A 150.000 [	183 652	47%	186 685	47%	200 760	48%	201 496	48%	1,7%	7,5%	0,4%
3 [150.000 A 500.000 [	73 870	19%	74 080	19%	71 756	17%	65 902	16%	0,3%	-3,1%	-8,2%
4 [500.000 A 1000.000 [	23 498	6%	23 655	6%	22 317	5%	20 444	5%	0,7%	-5,7%	-8,4%
5 [1000.000 A 1500.000 [	9 690	2%	9 699	2%	9 152	2%	8 284	2%	0,1%	-5,6%	-9,5%
6 [1500.000 A 2.500.000 [	8 702	2%	8 729	2%	8 149	2%	7 341	2%	0,3%	-6,6%	-9,9%
7 [2.500.000 A 5.000.000 [	6 915	2%	7 070	2%	6 542	2%	5 996	1%	2,2%	-7,5%	-8,3%
8 [5.000.000 A 12.500.000 [	4 570	1%	4 569	1%	4 466	1%	4 186	1%	0,0%	-2,3%	-6,3%
9 [12.500.000 A 25.000.000 [	1 547	0%	1 603	0%	1 603	0%	1 433	0%	3,6%	0,0%	-10,6%
10 [25.000.000 A 75.000.000 [	1 120	0%	1 153	0%	1 120	0%	1 065	0%	2,9%	-2,9%	-4,9%
11 [75.000.000 A 250.000.000 [	353	0%	360	0%	376	0%	344	0%	2,0%	4,4%	-8,5%
12 [Mais de 250.000.000 [	132	0%	132	0%	140	0%	131	0%	0,0%	6,1%	-6,4%
TOTAIS	390 498	100%	393 891	100%	419 546	100%	421 430	100%	0,9%	6,5%	0,4%

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira⁵²

Notas: No 1º escalão - Volume de Negócios desconhecido - estão incluídos os sujeitos passivos que não indicaram qualquer valor no campo 411 da declaração Modelo 22 nem apresentaram Declaração Anual/Informação Empresarial Simplificada (IES) no respectivo exercício.

⁵² AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ [2014-11-30].

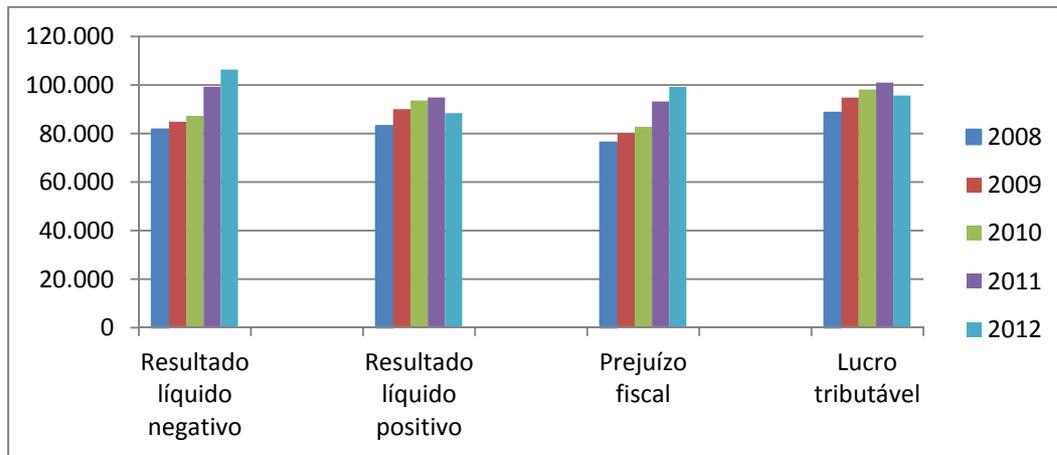
Pela análise da referida tabela, podem retirar-se algumas ilações pertinentes. Cerca de 64% das declarações Modelo 22 pertencem a empresas com um volume de negócios inferior a 500.000€. As empresas com volume de negócios de 1 a 150.000€ representam cerca de 48% do total, no ano de 2012. O escalão das empresas com volume de negócios de 1 a 150.000€ teve sempre variações positivas ao longo dos anos em análise, o que significa o crescente número destas empresas. Na generalidade dos outros escalões verifica-se uma tendência de redução das empresas existentes. Importa ainda referir o aumento significativo, principalmente em 2011, de empresas relativamente às quais não se conhece o volume de negócios. Também se verifica um aumento das empresas com volume de negócios igual a zero, mas que, aparentemente, continuam a manter-se em atividade.

Esta estrutura empresarial favorece claramente a aplicação de um RST. Ou seja, existe um elevado número de empresas de pequena dimensão em condições de aderir ao RST, para estas propositadamente criado.

É importante saber se estas microempresas apresentam, na generalidade, lucros ou prejuízos contabilísticos e fiscais. No gráfico 4.1. pode-se verificar a evolução do número de declarações anuais das empresas com volume de negócios de 1 até 150.000€, por resultados contabilísticos e fiscais. O número de declarações que apresentam resultados líquidos do exercício negativos e prejuízos fiscais é crescente, com um incremento mais acentuado nos últimos dois anos em análise (2011 e 2012). Este facto pode ser um reflexo da crise económica em que Portugal se encontra.

Em relação às declarações que apresentam lucro tributável, submetidas à AT, elas são ligeiramente em maior número face às que apresentam prejuízos fiscais, exceto no último ano em análise (2012). Em todos os anos considerados, o número das empresas que apresentam lucro tributável é sempre maior que 85.000. Em relação aos prejuízos fiscais o número de declarações cresceu, nos anos em análise, de cerca de 76.000 para cerca de 99.000.

Gráfico 4.1 Evolução do número de declarações Modelo 22 das empresas com volume de negócios de 1 até 150.000€, por resultados contabilísticos e fiscais



Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira⁵³

Pela tabela 3.2 já tínhamos verificado que a estrutura empresarial portuguesa é constituída fundamentalmente, por microempresas. Ou seja, cerca de 96% das empresas apresentam um volume de negócios inferior a 2 milhões de euros. Quando analisamos as declarações de Modelo 22 verificamos que, mesmo as empresas constituídas em sociedades, são realmente de muito pequena dimensão. Cerca de 48% das empresas têm um volume de negócios inferior a 150.000€, e cerca de 64% apresentam volume de negócios inferior a meio milhão de euros (tabela 4.1). O que nos leva a considerar que o novo RST, em Portugal, apenas é aplicado às pequenas sociedades pelo limite de enquadramento (montante anual ilíquido de rendimentos não superior a 200.000€).

Na secção seguinte iremos analisar as particularidades da utilização do método presuntivo, quer no antigo RST, quer no novo regime que teve início em janeiro de 2014.

⁵³ AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ [2014-11-29].

4.2.2 O método presuntivo nos regimes simplificados de tributação

4.2.2.1 O regime simplificado de tributação que vigorou de 2001 a 2010

4.2.2.1.1 Enquadramento legal

A reforma introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, criou um regime simplificado de tributação (RST), em sede de IRC. Este regime foi passível de aplicação nos exercícios económicos a partir de 2001 e até 2010⁵⁴.

Ficavam abrangidos pelo RST os sujeitos passivos, não isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação que, no período de tributação imediatamente anterior, apresentavam um volume total anual de proveitos não superior a 149.639,37€. Este regime simplificado era optativo (do tipo *opting out*), ou seja desde que cumpridos os requisitos de enquadramento, os sujeitos passivos ficavam automaticamente no RST, com exigência de permanência mínima de 3 anos⁵⁵. A continuidade no RST pressupunha a verificação dos pressupostos de enquadramento. A opção pelo enquadramento no regime geral de tributação devia ser formalizada pelos sujeitos passivos na declaração de alterações até ao fim do 3º mês do período de tributação (no caso de início de atividade até ao 3ª mês de atividade) (Faustino, 2004).

Ficaram excluídos do RST os sujeitos passivos que não exerciam, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola, embora a pudessem exercer a título acessório; os não residentes que dispunham no território nacional de estabelecimento estável através do qual obtinham rendimentos; os não residentes que não dispunham no território nacional de estabelecimento estável, mas que nele obtinham rendimentos tributáveis e os que estivessem obrigados à revisão legal de contas (CEF, 2007).

⁵⁴ O RST em sede de IRC foi suspenso com a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro e mais tarde revogado pela Lei 3-B/2010, de 28 de Abril.

⁵⁵ Inicialmente foi previsto um mínimo de permanência 5 anos (alteração introduzida pela Lei n.º 109-B/2001 de 27 de dezembro).

De acordo com o art. 46-A, nº 3, da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, o apuramento do lucro tributável no RST “resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica definidos para os diferentes sectores da atividade económica, os quais devem ser utilizados à medida que venham a ser aprovados”. Contudo, o lucro tributável em sede de IRC, e considerando a ausência destes indicadores de base técnico-científica (já que estes nunca foram aprovados), foi calculado com base na aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa.

Um regime simplificado que determina a matéria coletável, por via de coeficientes ou de indicadores objetivos de atividade, pode ser considerado de natureza presuntiva. Este tem por base uma realidade conhecida, (as vendas de mercadorias e produtos, e os restantes proveitos), para inferir a matéria tributável (presumida), por existir uma relação lógica entre estes dois componentes (Ribeiro, 2009). Pode-se assim considerar, apesar da sua natureza presuntiva, um regime misto, pois recorre ao método direto, (registos contabilísticos das vendas e restantes proveitos) e também ao presuntivo (coeficientes), no cálculo da matéria tributável (Ribeiro, 2010).

Este RST exigia o pagamento de um montante mínimo de imposto (IRC), considerando uma coleta mínima igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado (6.250€)⁵⁶. Em contrapartida, dispensava o pagamento especial por conta. Esta coleta mínima está relacionada com as limitações decorrentes da determinação por coeficientes da matéria coletável. Os dois coeficientes eram notoriamente insuficientes para a heterogeneidade e diversidade das atividades a que são aplicados (Ribeiro, 2010).

⁵⁶ O montante mínimo do lucro tributável não se aplica: *a)* Nos exercícios de início e de cessação de atividade; *b)* Aos sujeitos passivos que se encontrem com processos de insolvência e de recuperação de empresas e *c)* Aos sujeitos passivos que não tenham auferido proveitos durante o respetivo período de tributação e tenham entregue a declaração de cessação de atividade (atualização pela Lei nº 67-A/2007 de 31 de dezembro).

4.2.2.1.2 Características das sociedades que aderiram a este regime

A adesão a este RST foi fraca. Apenas o utilizaram cerca de 6% das sociedades sujeitas a IRC, sendo a maioria destas tributadas pela coleta mínima. Muitos destes sujeitos passivos declaravam normalmente resultados negativos e, com a coleta mínima, verificaram um agravamento no pagamento de IRC (Santos e Rodrigues, 2006). Apenas um número restrito de empresas que optaram pelo RST conseguiram uma diminuição de imposto a pagar, e muitas vezes através de estratégias fiscais. A fragilidade do sistema assentava no cálculo do imposto, pois é no setor de retalho que se encontrava a maior parte de sujeitos passivos que poderiam optar por este regime, e que, normalmente, não emitiam qualquer documento de venda (Morais, 2009).

A tabela 4.2. apresenta o número de declarações Modelo 22 de empresas enquadradas no regime geral de tributação e no RST.

Tabela 4.2: Número de declarações Modelo 22 do regime geral e do RST

Ano	Regime Geral	%	Variação	Regime Simplificado	%	Variação
2005	306.852	85%		26.978	7%	
2006	323.286	87%	5%	19.476	5%	-28%
2007	325.096	86%	1%	20.072	5%	3%
2008	329.923	85%	1%	21.664	6%	8%
2009	350.775	90%	6%	8.565	2%	-60%
2010	362.513	92%	3%	2.608	1%	-70%

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira⁵⁷

Apenas se analisam os 6 últimos anos de vigência deste RST ou seja, de 2005 a 2010. Podem distinguir-se dois períodos. Os quatro primeiros anos em análise (2005 a 2008) em que o RST estava a funcionar normalmente e o período após à Lei nº 64-A/2008, de 31 de dezembro, que o suspendeu. Esta suspensão impossibilitou a entrada de novas empresas no regime. Porém, as empresas que tinham optado por este regime no ano de 2008 teriam que cumprir os três anos regulamentares de permanência. Como se pode verificar pela tabela 4.2, as declarações das empresas enquadradas no RST tinham pouca representatividade no total das declarações.

⁵⁷ AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, disponível em:
http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ [2013-12-20].

Para uma melhor análise, as tabelas seguintes (4.3 e 4.4) consideram o número de declarações totais e as declarações do RST por escalões de volume de negócios. Como este RST era apenas aplicado a volume de negócios até cerca de 150.000€, a análise é efetuada até este limite, mas também nas declarações em que o volume de negócios é zero e as que não apresentam qualquer valor no campo do volume de negócios da declaração Modelo 22 (desconhecido).

Tabela 4.3: Representatividade das declarações Modelo 22 do RST – 2005 a 2007

Escalões de volume de negócios (Euros)	2005			2006			2007		
	Total declaração	RST	RST (%)	Total declaração	RST	RST (%)	Total declaração	RST	RST (%)
Desconhecido	8.734	1.407	16%	9.808	1.511	15%	8.703	1.392	16%
= 0	36.403	7.086	19%	34.811	3.964	11%	35.527	4.238	12%
[1 A 150.000 [	182.741	18.426	10%	188.793	12.964	7%	191.838	13.524	7%
Total	227.878	26.919		233.412	18.439		236.068	19.154	

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira⁵⁸

Notas: No 1º escalão - Volume de Negócios desconhecido - estão incluídos os sujeitos passivos que não indicaram qualquer valor no campo 411 da declaração Modelo 22 nem apresentaram Declaração Anual/IES no respetivo exercício.

Na tabela 4.3. verifica-se que o número das empresas enquadradas no RST apresenta uma diminuição ao longo dos anos de 2005 a 2007. Nota-se uma grande percentagem de empresas com volume de negócios zero, ou que não apresentaram qualquer valor do volume de negócios.

Tabela 4.4: Representatividade das declarações Modelo 22 do RST – 2008 a 2010

Escalões de volume de negócios (Euros)	2008			2009			2010		
	Total declarações	RST	RST (%)	Total declarações	RST	RST (%)	Total declarações	RST	RST (%)
Desconhecido	9.403	690	7%	11.028	245	2%	12.539	111	1%
0	62.706	4.123	7%	65.419	1.569	2%	63.616	59	0%
[1 A 150.000 [	181.186	12.661	7%	183.652	5.472	3%	186.685	1.631	1%
Total	253.295	17.474		260.099	7.286		262.840	1.801	

Fonte: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira⁵⁹

Notas: No 1º escalão - Volume de Negócios desconhecido - estão incluídos os sujeitos passivos que não indicaram qualquer valor no campo 411 da declaração Modelo 22 nem apresentaram Declaração Anual/IES no respetivo exercício.

⁵⁸ A Autoridade Tributária e Aduaneira apenas disponibiliza o número de declarações do regime simplificado relativas ao lucro tributável. Informação disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ [2013-12-20].

⁵⁹ A Autoridade Tributária e Aduaneira apenas disponibiliza o número de declarações do regime simplificado relativas ao lucro tributável. Informação disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ [2013-12-20].

Na tabela 4.4, observa-se uma estabilização dos valores de volume de negócios igual a zero e desconhecido. Os anos 2009 e 2010, após a suspensão do RST, apresentam já uma diminuição das declarações apresentadas.

4.2.2.1.3 Análise do RST

Faustino (2004) analisou a aplicação deste RST e considerou que a vantagem, mais relevante para o sujeito passivo, consistia na ausência do PEC. Mas considerou que este regime simplificado apresentava alguns problemas na sua aplicação. O autor entende que se assistiu a alguma passividade por parte dos serviços da AT. Estes serviços não esclareceram os contribuintes devidamente sobre o enquadramento legal e, no caso de início de atividade, o enquadramento era obrigatório, sempre que cumpriam os requisitos para estar enquadrados no RST. No entanto, caso os sujeitos passivos não desejassem o enquadramento no RST, teriam que apresentar a declaração de alterações nos 3 primeiros meses de atividade. Outro problema prendeu-se com a não aplicação dos indicadores de base técnico-científica definidos para setores de atividade económica. O RST aplicava o coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e o coeficiente de 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa. Assim, este coeficiente de 0,45 considerava os proveitos suplementares, os subsídios à exploração, outros proveitos operacionais, rendimentos de capitais e proveitos e ganhos extraordinários, que incluem os ganhos (mais-valias) resultantes da alienação de elementos do ativo fixo tangível e os subsídios ao investimento. A consequência do descrito é que a aplicação deste coeficientes poderia fazer variar significativamente o lucro tributável. Por fim o RST não simplificava as obrigações acessórias, sendo estas iguais aos sujeitos passivos enquadrados no regime geral.

Para Cupertino (2005), este RST era simplificado apenas no nome, considerando-o até “armadilhado” e promíscuo relativamente aos gastos exigidos para algumas atividades. Contrariamente ao inicialmente desejado, poderia ser potenciador de maior fuga e evasão fiscal e conseqüente diminuição de receita para o Estado. A base tributável era exclusivamente apurada pelo cálculo de uma percentagem dos rendimentos, sendo excluídos os gastos. Uma vez que não era necessária a prova documental destes últimos,

para a determinação da matéria coletável, conduzia que os comprovantes dos gastos não fossem solicitados. Por outro lado, em relação aos outros agentes económicos envolvidos, também não eram declarados como rendimentos. Uma outra questão, em relação a este RST, decorria do facto de que, apesar de ter sido publicitada como principal vantagem a diminuição de gastos para as empresas, com a dispensa da avença aos contabilistas, não se eliminou a obrigatoriedade da contabilidade organizada e das restantes obrigações declarativas. Em conclusão, o autor considerava que os regimes simplificados deveriam ser a exceção, e não a regra, na tributação das sociedades.

Uma análise mais detalhada, com recurso a questionário, foi elaborada por Alves et al. (2012). Os autores testaram quais os motivos para que as microempresas portuguesas não tivessem aderido em massa ao RST. A amostra era constituída por 242 empresas do distrito da Guarda que reuniam as condições para estarem enquadradas no RST. Neste estudo, a opção das microempresas pelo regime de tributação foi realizada em função da poupança no valor do pagamento de imposto sobre o rendimento. A maioria das empresas, contudo, não optou pelo RST. Este facto deveu-se a não considerarem adequados os coeficientes de 20% e 45% de tributação referentes, respetivamente, às vendas e aos restantes proveitos, e porque o RST não tinha em consideração a atividade e a localização geográfica da empresa. Apesar da rejeição da maioria das microempresas relativamente ao RST, os empresários quando questionados, responderam afirmativamente à possibilidade de adoção de outro tipo de RST. A opção “pagamento de um imposto estimado, pré definido anualmente em função do sector de atividade, localização, e volume de negócios” foi a opção maioritariamente selecionada pelos respondentes. Estes consideraram, também, que as microempresas, pelas suas características, devem ter uma tributação diferenciada, que permita simplificar todo o processo de apuramento do resultado fiscal. Pelas características destas empresas, aquando da opção do regime de tributação, o TOC representa um papel essencial. As questões fiscais são consideradas por alguns empresários como a única finalidade do trabalho contabilístico.

O grupo de trabalho para a simplificação do sistema fiscal português recomendou a abolição deste RST, principalmente pelo “facto de não se conhecerem regimes simplificados aplicáveis a sociedades obrigadas a dispor de contabilidade organizada em países com grau de desenvolvimento económico semelhante ao nosso” (CEF, 2007:40).

Esta opinião é partilhada por Nabais (2006), considerando que exigindo-se às empresas as obrigações contabilísticas necessárias para o apuramento do IRC, é por isso estranho que se lhes permita a opção de determinar o IRC com base em indicadores. A substituição de coeficientes por indicadores objetivos de atividade seria uma evolução lógica deste RST (Ribeiro, 2010). Esta substituição poderia trazer melhorias no funcionamento, já que estaria adaptado às diversas atividades a que se destinam. No entanto, a aplicação de indicadores objetivos de atividade implicaria um investimento adicional de recursos por parte da Administração Fiscal (Ribeiro, 2009).

Na perspetiva de Portugal (2008), os contribuintes só estavam no RST se conseguissem tirar vantagem fiscal ou estivessem “distraídos”. Este regime assentava numa disposição legal pouco transparente, que gerou algumas situações ambíguas para os TOC e que apesar de representar, naquela data, uma receita superior para o Estado, não deveria ser mantido mesmo em outros moldes. Na verdade, os TOC e a Ordem⁶⁰ que os representa solicitavam a suspensão deste regime quase desde a sua introdução, já que a simplificação reduz a necessidade e importância desta categoria de profissionais (Ribeiro, 2009). Uma vez mais se denota a grande relevância destes intermediários no êxito da adoção dos regimes simplificados.

Nos contributos para o aperfeiçoamento da tributação, do relatório do grupo para o estudo da política fiscal, e na mesma linha, é proposta a revogação do RST. Os fundamentos referidos são os seguintes: não haver lugar à dispensa de contabilidade organizada; a obrigatoriedade de permanência de três anos no regime, mesmo que se verifiquem alterações de critérios de enquadramento, e as críticas dos TOC, dado que a simplificação torna menos importante a sua intervenção (MFAP, 2009a). Este relatório propõe a “criação de um regime contabilístico-fiscal, com regras mais simples, aplicável a sujeitos passivos de baixo volume de negócios” (MFAP, 2009a:25). Ou seja, a implementação de regime contabilístico simplificado, proposto na Diretiva 78/660/CEE, de 25 julho⁶¹ previsto

⁶⁰ Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC).

⁶¹ A Diretiva 78/660/CEE, de 25 julho, foi revogada pela Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho. (A simplificação contabilística em Portugal é analisada no ponto 4.2.3, assim como a transposição desta última Diretiva para a legislação nacional pelo Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho).

aquando da introdução do Sistema de Normalização Contabilística⁶² (MFAP, 2009b). Porém, a simplificação contabilística imposta pela Diretiva pode ser considerada menos ambiciosa que um regime simplificado. A contabilidade organizada, mesmo que simplificada, para alguns contribuintes de pequena dimensão, poderá ser um encargo difícil de suportar, já que terão que recorrer aos serviços de um TOC (Ribeiro, 2009).

A proposta do grupo de trabalho para a simplificação do sistema fiscal português sugeriu a substituição do RST, naquela data em vigor (2007) por um regime de contabilidade simplificada ou declaração simplificada. Consideraram que deveria ser criado um novo regime em “sistemas de contabilidade de caixa, com reduzidas obrigações de inventário e obrigações declarativas mais simples” (CEF, 2007:108).

Nos comentários a este regime sobressaem alguns aspetos menos bons, mas também alguns pontos positivos. A reflexão e a sintetização destas opiniões são feitas no ponto seguinte.

4.2.2.1.4 Vantagens e desvantagens

Para uma melhor análise deste RST, que vigorou em Portugal de 2001 até 2010, é importante enumeraram-se, de uma forma sintética, algumas vantagens e desvantagens deste regime (tabela 4.5).

Pela análise da tabela 4.5, verifica-se que as desvantagens referidas pelos autores que analisaram este regime são em maior número que as vantagens. E, através destas desvantagens, poder-se-ão aferir alguns dos problemas deste RST. O principal objetivo destes regimes é a redução de custos administrativos e de cumprimento. Mantendo este regime todas as obrigações fiscais (exceto o PEC e algumas tributações autónomas), a redução destes custos não se verificava significativamente. Além disso, este regime foi anunciado como tendo a característica de dispensar os serviços do TOC, o que não se veio

⁶² O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, criou o Sistema de Normalização Contabilística, este prevê a norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades. A Normalização contabilística para microentidades foi criada mais tarde, pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março. O Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho altera estes dois normativos e é aplicável aos períodos que se iniciem em ou após 1 janeiro de 2016.

a verificar, pois mantinha a obrigatoriedade de contabilidade organizada, mas criou descontentamento nesta classe de profissionais.

Tabela 4.5: Vantagens e desvantagens do antigo RST que vigorou de 2001 a 2010

Vantagens	Desvantagens
<p>Os sujeitos passivos no RST não estavam sujeitos ao pagamento especial por conta (Faustino, 2004; CEF, 2007; Ribeiro, 2009).</p> <p>Os sujeitos passivos no RST não estavam sujeitos às “tributações autónomas, exceto quando estas digam respeito a despesas confidenciais e a importâncias pagas ou devidas a entidades residentes fora do território português” (CEF, 2007:37-38).</p> <p>Os sujeitos passivos poderiam conseguir reduzir o valor de imposto a pagar, sendo em muitos casos a principal razão da sua opção (Alves et al., 2012).</p> <p>A Administração Fiscal poderia aumentar a segurança na recolha de receitas, pelo imposto mínimo que os contribuintes têm que pagar (Lopes, 2003; 2008b).</p>	<p>A adoção do RST nem sempre significava uma economia de imposto a pagar (Santos e Rodrigues, 2006; Alves et al., 2012).</p> <p>A fraca adesão ao RST, por ser optativo, pode por em causa os seus objetivos e funcionamento (Santos e Rodrigues, 2006).</p> <p>As contrapartidas oferecidas pelos RST podem não ser apreendidas pelos destinatários como suficientemente atrativas para a sua adoção, neste caso a credibilidade das próprias instituições pode ter alguma ponderação neste processo de reforma fiscal (Santos e Rodrigues, 2006).</p> <p>A elaboração e atualização dos indicadores para os métodos indiretos por parte da Administração Fiscal, podem ter um peso significativo a nível de encargos administrativos (Lopes, 2003).</p> <p>Descontentamento por parte dos TOC e das associações profissionais que os representam, pela diminuição da sua importância (Portugal, 2008; Ribeiro, 2009).</p> <p>Os gastos eram registados na contabilidade, mas para o cálculo fiscal apenas eram consideradas as vendas e os restantes proveitos. Esta situação é potenciadora de fraude e evasão fiscal, devido à não necessidade documental dos custos e gastos e em relação aos outros sujeitos passivos a não declaração em rendimentos (Cupertino, 2005; Morais, 2009).</p> <p>Não dispensava a obrigatoriedade de contabilidade organizada nem os deveres acessórios (Faustino, 2004; Cupertino, 2005; Nabais, 2006; CEF, 2007; MFAP, 2009a).</p> <p>Obrigatoriedade de permanência no RST pelo período mínimo de 3 anos, mesmo quando se verificavam alterações dos critérios de enquadramento no regime (Ribeiro, 2009).</p> <p>Os indicadores para a determinação da matéria coletável não serem considerados os mais adequados, pois não consideravam o sector de atividade nem a localização geográfica (Faustino, 2004; Alves et al., 2012).</p> <p>Por não estar coordenado com outros impostos, como o IVA, poderia não reduzir significativamente custos de cumprimento (CEF, 2007).</p>

Na secção seguinte será abordado o novo RST, em vigor após 2014. Será efetuada também uma análise comparativa do antigo e do novo RST.

4.2.2.2 *O novo regime simplificado de tributação em vigor após 2014*

4.2.2.2.1 Enquadramento legal

Em 2013, a comissão para a reforma do IRC, contemplou na sua proposta de reforma um novo regime simplificado, em sede de IRC (SEAF, 2013). Com base na proposta de reforma do IRC, a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, procedeu à criação do novo RST. Esta lei também procede à reforma da tributação das sociedades e à alteração do CIRC. A entrada em vigor do novo CIRC verificou-se em 1 de janeiro de 2014.

De acordo com o âmbito de aplicação do RST, definido pelo art. 86.º-A do CIRC, podem optar pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e que verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições: tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a 200.000€; o total do seu balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda 500.000€ e adotem o regime de normalização contabilística para microentidades⁶³.

Do art. 7 da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, relativo ao regime de normalização contabilística aplicável às entidades do regime simplificado, consta o seguinte: “não obstante o disposto no art. 2.º, n.º 1, al. c), do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, as empresas que apliquem o regime simplificado de tributação previsto no art. 86.º-A do Código do IRC podem adotar o regime de normalização contabilística para microentidades previsto naquele diploma, independentemente do número de trabalhadores”. Apesar da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, não delimitar o número de trabalhadores para enquadramento no regime simplificado, o limite de 200.000€ de rendimentos ilíquidos não permite que as

⁶³ O Decreto-lei n.º 36.º-A/2011, de 9 de março, que aprovou o regime de normalização contabilística para microentidades, segundo o art. 2, n.º 1, considera que as microentidades são empresas que, “à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes: a) total do balanço: 500.000€, b) volume de negócios líquido: 500.000€ e c) número médio de empregados durante o exercício: 5”. Atualmente alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho e é aplicável aos períodos que se iniciem em ou após 1 janeiro de 2016. Mais sobre este assunto no ponto 4.2.3 desta tese.

pequenas e as médias empresas possam aplicar o RST. Ou seja, apenas as microempresas podem optar pelo RST, especificamente as sociedades de muito pequena dimensão.

Ficam excluídos do novo RST os sujeitos passivos que tenham renunciado à sua aplicação nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime. Também os que estejam legalmente obrigados à revisão legal de contas e aqueles que o capital social seja detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, por entidades que não preencham alguma das condições previstas no enquadramento do regime simplificado, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco.

Para o cálculo da matéria coletável no regime simplificado, e de acordo com o art. 86º-B, nº 1, do CIRC, consideram-se os coeficientes constantes na tabela 4.6⁶⁴. O cálculo da matéria coletável não é pois feito com base no lucro tributável apurado através da contabilidade, mas sim através dos coeficientes referidos na tabela 4.6. Este regime, tal como o anterior, pode ser considerado de natureza presuntiva (Ribeiro, 2009).

Tabela 4.6: Coeficientes de apuramento da matéria coletável do novo RST

Rendimento	Coefficiente
Vendas de mercadorias e produtos	0,04
Prestações de serviços (hotelaria e similares, restaurantes e bebidas)	
Rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS a)	0,75
Restantes rendimentos de prestações de serviços	0,10
Subsídios destinados a exploração	
Subsídios não destinados a exploração	0,30
Rendimentos (Know how)	0,95
Outros rendimentos de capitais	
Resultado positivo dos rendimentos prediais	
Saldo positivo das mais-valias e menos-valias	
Restantes incrementos patrimoniais	
Valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito	1,00

Fonte: Adaptado da Circular nº 6/2014, de 28 de março, da AT e do art. 86º-B, nº 1, do CIRC.

Nota: a) Redação dada pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro. Na Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro era a seguinte, “0,75 dos rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela do Código do IRS (art. 151º)”.

⁶⁴ Nos setores de revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao imposto sobre os veículos e de álcool e bebidas alcoólicas não se consideram, para efeitos da determinação da matéria coletável os montantes correspondentes aos impostos especiais sobre o consumo e ao imposto sobre os veículos.

Pelo cálculo da matéria coletável, os sujeitos passivos que optem por este regime não estão sujeitos ao cumprimento da obrigação do pagamento da derrama municipal. Os prejuízos fiscais que tenham sido apurados em períodos de tributação anteriores ao da aplicação do RST não podem ser deduzidos. Não obstante, no caso de cessação do regime, o sujeito passivo pode, então, deduzir os prejuízos fiscais que ainda estejam dentro do período de reporte, nos termos e condições previstos no art. 52º do CIRC⁶⁵.

Os sujeitos passivos que cumpram os requisitos de enquadramento do RST e queiram optar por este (*opting in*), devem formalizá-lo, nas seguintes situações: na declaração de início de atividade (neste caso é considerado o valor dos rendimentos estimados), ou na declaração de alterações, até ao fim do 2.º mês⁶⁶ do período de tributação no qual pretendam iniciar a aplicação do RST.

O regime simplificado de determinação da matéria coletável cessa quando deixem de se verificar os respetivos requisitos, ou o sujeito passivo renuncie à sua aplicação através da declaração de alterações, bem como quando o sujeito passivo não cumpra as obrigações de emissão e comunicação das faturas previstas, respetivamente, no Código do IVA e no n.º 1 do art. 3º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto⁶⁷, sem prejuízo das demais sanções aplicáveis. Os efeitos da cessação ou da renúncia do regime reportam-se ao primeiro dia do período de tributação em que deixem de se verificar os referidos requisitos.

No período que seja aplicado o regime simplificado, para o cálculo das mais-valias ou menos-valias, deve-se considerar as quotas mínimas de depreciação ou amortização, no caso de mudança de regime de determinação da matéria coletável e durante o período em que os ativos sejam depreciables e amortizáveis (art. 46º, nº 9 e art. 86-B, nº 6, do CIRC).

⁶⁵ Ver sobre esta matéria na Circular nº 6/2014, de 28 de março da AT, nº 14.

⁶⁶ Em 2014, o prazo de opção pelo RST foi prorrogado até 31 de março de 2014, através do Despacho nº 57/2014-XIX, de 28 de fevereiro, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

⁶⁷ No n.º 1 do artigo 3.º (comunicação dos elementos das faturas) do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, consta o seguinte “As pessoas, singulares ou coletivas, que tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português e aqui pratiquem operações sujeitas a IVA, são obrigadas a comunicar à Autoridade Tributária a Aduaneira (AT), por transmissão eletrónica de dados, os elementos das faturas emitidas nos termos do Código do IVA, por uma das seguintes vias: a) Por transmissão eletrónica de dados em tempo real, integrada em programa de faturação eletrónica; b) Por transmissão eletrónica de dados, mediante remessa de ficheiro normalizado estruturado com base no ficheiro SAF-T (PT), criado pela Portaria n.º 321 -A/2007, de 26 de março, alterada pela Portaria n.º 1192/2009, de 8 de outubro, contendo os elementos das faturas; c) Por inserção direta no Portal das Finanças; d) Por outra via eletrónica, nos termos a definir por portaria do Ministro das Finanças”.

Os subsídios relacionados com ativos não correntes dizem respeito a ativos depreciables ou amortizáveis, considerados após a aplicação do coeficiente previsto⁶⁸, pelo montante que proporcionalmente corresponder à quota mínima de depreciação ou amortização (art. 86-B, nº 8, do CIRC). O resultado positivo de rendimentos prediais obtém-se deduzindo ao montante dos rendimentos prediais ilíquidos, até à sua concorrência, as despesas de manutenção e de conservação dos imóveis que os geraram, o imposto municipal sobre imóveis, o imposto do selo que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios, os prémios dos seguros obrigatórios e as respetivas taxas municipais (art. 86-B, nº 9, do CIRC).

Não são aplicáveis aos sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado as seguintes tributações autónomas: (i) despesas de representação; (ii) ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal; (iii) lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial e (iv) gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas e gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes. Também não estão sujeitos à majoração das tributações autónomas de 10 pontos percentuais quando os sujeitos passivos apresentam prejuízo fiscal no período em questão (art. 88º, nº 15, do CIRC). Porém, continuam sujeitos a tributações autónomas referente às despesas não documentadas; às viaturas ligeiras quer de passageiros quer de mercadorias, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica e as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável.

Os sujeitos passivos abrangidos pelo RST, apenas poderão efetuar ao montante apurado da matéria coletável, as deduções relativas à dupla tributação jurídica internacional e às

⁶⁸ Coeficiente de 0,30 relativo aos subsídios não destinados à exploração (alínea d) do nº 1 do art. 86º-B do CIRC).

retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável (art. 90º, nº 8, do CIRC)⁶⁹.

A limitação das tributações autónomas e das deduções à coleta pode tornar o cálculo do imposto mais simples, e pode significar uma redução de tributo a pagar.

Outra característica deste RST, reside no facto de os sujeitos passivos não poderem deduzir à coleta os pagamentos especiais por conta (PEC)⁷⁰, e enquanto integrados neste regime estão dispensados de os efetuar⁷¹. No entanto, é exigido uma coleta mínima no valor de 60% do total anual da retribuição mensal mínima garantida no valor de 4.242€, (505€ x 14 x 0,6)⁷², para o ano de 2015, sendo o imposto mínimo a pagar, com a taxa de IRC de 17%⁷³ no valor de 721,14€.

Segundo o art. 6º da Lei 2/2014 existe a possibilidade de um alargamento gradual do regime simplificado de determinação da matéria coletável em IRC às empresas que podem beneficiar do regime de contabilidade de caixa em sede de IVA, ou seja às empresas com volume de negócios inferior a 500.000€⁷⁴.

⁶⁹ Podendo apenas efetuar estas deduções à coleta, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado não tem direito a benefícios fiscais que operem por dedução à coleta, (por exemplo os benefícios do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI)).

⁷⁰ A não dedução dos PEC à coleta no RST está previsto no art. 90º, nº 2 e nº 8 do CIRC. A Circular nº 6/2014, de 28 de março da AT, no ponto 19, confirma a não dedução dos PEC à coleta. Porém a AT considerou para o exercício económico de 2014 que “os sujeitos passivos que optem pelo regime simplificado e possuam saldo acumulado de PEC relativo a períodos abrangidos pelo regime geral, ainda em período de reporte, podem proceder à sua dedução, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 93.º do CIRC (na redação anterior à Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, no que respeita aos PEC relativos a períodos de tributação iniciados antes de 01 de janeiro de 2014)”. Informação disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/questoes_frequentes/ [2015-06-15].

⁷¹ Dispensa de efetuar os PEC de acordo com o art. 106º, nº 11, al. d) do CIRC.

⁷² O Decreto-Lei n.º 144/2014 de 30 de setembro, estabeleceu a retribuição mínima mensal garantida em 505€ a partir de outubro de 2014 (à data da criação do RST a retribuição mínima era de 485€ o que significaria uma coleta mínima de 4.074€ (485€ x 14 x 0,6)).

⁷³ A taxa reduzida de 17% é aplicável aos primeiros 15.000€ de matéria coletável, no caso os sujeitos passivos exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial, que sejam qualificados como pequena ou média empresa de acordo com os requisitos do nº 2 e 3 do art. 87º do CIRC. A aplicação desta taxa está sujeita às regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios de *minimis*, pelo que os sujeitos passivos devem preencher o quadro 09 do anexo D (benefícios fiscais).

⁷⁴ Decreto-Lei nº 71/2013 de 30 de maio aprovou o regime de contabilidade de caixa em sede de IVA.

Uma melhoria introduzida, relativa ao regime anterior, foi a redução de alguns coeficientes⁷⁵ e da coleta mínima, em 50% e 25% no ano de início da atividade⁷⁶ e no período seguinte de tributação, respetivamente. Outras melhorias são a não obrigatoriedade de permanência⁷⁷ e os coeficientes para cálculo da matéria coletável adaptados a algumas atividades. Ambos os regimes são optativos, o anterior do tipo *opting out* e o que teve início no ano fiscal de 2014 do tipo *opting in*, que pode ser considerado mais favorável para as empresas. Para uma melhor análise das diferenças entre o RST que vigorou no passado e o que entrou em vigor no exercício económico em 2014, apresenta-se uma tabela comparativa entre os dois regimes (tabela 4.7).

Tabela 4.7: Comparação dos RST

Critério	RST em sede de IRC, que vigorou nos períodos fiscais de 2001 a 2010	RST em sede de IRC em vigor a partir de 2014
Enquadramento das empresas	Os sujeitos passivos, não isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação, que no período de tributação imediatamente anterior, apresentavam um volume total anual de proveitos não superior a 149.639,37€	Os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições: - Tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual líquido de rendimentos não superior a 200.000€ - O total do seu balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda 500.000€; - Adotem o regime de normalização contabilística para as microentidades.
Obrigatoriedade de permanência	Obrigatoriedade de permanência de 3 anos.	Não existe obrigatoriedade de permanência. No entanto, quando a empresa renuncia ao RST existe a obrigatoriedade de permanência de 3 anos no regime geral de tributação.
Coordenação com os restantes impostos	Não.	Não. Mas, existe a possibilidade de um alargamento gradual do regime simplificado de determinação da matéria coletável em IRC, às empresas que podem beneficiar do regime de contabilidade de caixa em sede de IVA, ou seja as empresas com volume de negócios inferior a 500.000€ (art. 6º da Lei 2/2014).

⁷⁵ A redução dos coeficientes relativos às vendas de mercadorias e produtos, bem como das prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas; e aos restantes rendimentos de prestações de serviços e subsídios destinados à exploração.

⁷⁶ Art. 86-B, nº 5 do CIRC.

⁷⁷ Apesar de o RST não ter obrigatoriedade de permanência, quando a empresa renuncia ao RST, existe a obrigatoriedade de permanência de 3 anos no regime geral de tributação.

Critério	RST em sede de IRC, que vigorou nos períodos fiscais de 2001 a 2010	RST em sede de IRC em vigor a partir de 2014
Método presuntivo ou indireto	Cálculo do lucro tributável através da aplicação dos seguintes coeficientes: - 0,20 do valor das vendas de mercadorias e de produtos; - 0,45 do valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa.	Cálculo da matéria coletável através da aplicação dos seguintes coeficientes: - 0,04 das vendas de mercadorias e produtos, bem como das prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas; (1) - 0,75 dos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS; - 0,10 dos restantes rendimentos de prestações de serviços e subsídios destinados à exploração; (1) - 0,30 dos subsídios não destinados à exploração; - 0,95 dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, dos outros rendimentos de capitais, do resultado positivo de rendimentos prediais, do saldo positivo das mais e menos-valias e dos restantes incrementos patrimoniais; - 1,00 do valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.
Opção	Tipo <i>opting out</i> Aquando do início de atividade, cumprindo os requisitos a empresa ficava automaticamente enquadrada no RST, o que obrigava o sujeito passivo no caso de querer optar pelo regime geral de tributação de o formalizar na declaração de alterações até ao 3º mês de atividade. As empresas já existentes podem exercer a opção pelo regime geral de tributação na declaração de alterações até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que tiver terminado o período mínimo obrigatório de permanência no regime simplificado.	Tipo <i>opting in</i> As empresas que cumprem os requisitos de enquadramento devem fazer a opção pelo enquadramento no RST na declaração de início de atividade tendo por base um rendimento estimado. As empresas já existentes devem formalizar a opção ao regime na declaração de alterações, até ao fim do 2º mês do período de tributação.
Coleta mínima	Coleta mínima igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado no valor de 6.250€ (2)	Coleta mínima no valor de 60% do total anual da retribuição mensal mínima garantida no valor de 4.242€ , (505€ x 14 x 0,6). (3)
Regime de contabilidade	Contabilidade organizada (Plano Oficial de Contabilidade).	Contabilidade organizada pelo regime de normalização contabilística para as microentidades .

Notas:

- (1) Redução dos coeficientes em 50% e 25% no ano de início da atividade e no período seguinte de tributação, respetivamente.
- (2) O montante mínimo do lucro tributável não se aplica: *a)* Nos exercícios de início e de cessação de atividade; *b)* Aos sujeitos passivos que se encontrem com processos de Insolvência e de Recuperação de Empresas e *c)* Aos sujeitos passivos que não tenham auferido proveitos durante o respetivo período de tributação e tenham entregue a declaração de cessação de atividade (atualização pela Lei nº 67-A/2007 de 31 de dezembro).
- (3) Redução da coleta mínima, em 50% e 25% no ano de início da atividade e no período seguinte de tributação, respetivamente.

Esta tabela mostra que, apesar de haver diferenças, algumas são apenas decorrentes da atualização temporal da vigência dos regimes, como por exemplo, os limites de enquadramento.

Descritos os traços gerais do novo RST, apresenta-se, de seguida uma análise do mesmo.

4.2.2.2 Análise do novo RST: na fase de proposta

Ainda em fase de proposta, o RST tinha já suscitado alguns comentários. A Deloitte (2013), no seu estudo de opinião sobre o anteprojeto da reforma do IRC, inquiriu por questionário 261 responsáveis financeiros. Estes consideraram que uma das áreas onde o impacto desta reforma se sentiria seria no apoio às empresas (especialmente nas PME) e na competitividade, além da captação de investimento estrangeiro e no relançamento da economia. Quando questionados sobre as medidas mais importantes desta reforma, o “regime simplificado de tributação para pequenas empresas” obteve o quarto lugar, e a “simplificação de obrigações acessórias e redução da litigância fiscal”, o terceiro.

Segundo a opinião da PwC Portugal (2013a), o RST proposto na reforma de IRC reduzia os custos de cumprimento, bem como os custos de fiscalização por parte da AT. Contudo, considera que a proposta poderia ser mais ambiciosa na sua aplicação. Os pontos favoráveis para os pequenos empresários seriam: a não obrigatoriedade do PEC, o facto de ser um regime opcional e a simplificação dos procedimentos e obrigações tributárias. Nos comentários ao novo RST proposto, consideram que o limite de volume de negócios deveria estar alinhado com o regime de IVA de caixa. Esta consultora, com base na proposta preliminar do Orçamento de Estado, elaborou duas simulações de tributação comparativa entre o regime geral e o regime simplificado. Numa das simulações verificava-se economia fiscal para o contribuinte com a adesão ao RST e na outra não. Nesta simulação, a única variável sujeita a alteração foi o montante de gastos dedutíveis, mantendo o restante constante (PwC Portugal, 2013b). Pode concluir-se que este regime pode beneficiar as empresas que, comparativamente aos seus rendimentos, apresentem gastos reduzidos.

4.2.2.2.3 Análise do novo RST: na fase de implementação

O RST, foi criado pela Lei nº 2/2014, de 16, de janeiro, mas com início em 1 de janeiro de 2014 e com a possibilidade de os sujeitos passivos fazerem a opção até final de fevereiro. Estes *timings* podem ser considerados difíceis de cumprir, sabendo que, até final de março, estava a decorrer o encerramento de contas de 2013⁷⁸. Neste caso, não se considerou a recomendação de que as alterações legislativas devem ser comunicadas atempadamente e contemplar um período de adaptação por parte das empresas (CEF, 2007; EC, 2007b; Richardson, 2012). Além disso, a opção pelo RST não ficou imediatamente disponível no portal da AT, e ainda se aguardavam alguns pedidos de esclarecimentos solicitados à Administração Fiscal. Estas questões, juntamente com o facto de as formações sobre a reforma do IRC ainda estarem a decorrer em meados de fevereiro, fez com que as associações que representam os TOC solicitassem a prorrogação do prazo de opção deste regime até ao final de março, o que foi aceite⁷⁹.

Os esclarecimentos de eventuais dúvidas que o RST pudesse suscitar vieram sancionados pela Circular nº 6/2014, de 28 de março da AT. Este documento é bastante esclarecedor e exemplifica casos concretos, mas peca por algo tardio⁸⁰. É amplamente reconhecida a importância destes esclarecimentos pela Administração Fiscal, principalmente quando são disponibilizados em tempo útil (CEF, 2007; EC, 2007b).

Segundo Seara (2014), a reintrodução do RST deve-se à estrutura empresarial portuguesa que, apesar de ser constituída por empresas de reduzida dimensão, apresentam potencial da estabilidade económica. Para a referida autora, este regime é semelhante ao anterior, mas apresenta algumas melhorias, como a introdução de vários coeficientes adaptados às atividades e a alteração da opção para *opting in*. Apresenta também algumas vantagens e inconvenientes, que sintetizaremos num dos pontos seguintes, conjuntamente com as referidas por Madeira (2014) num estudo comparativo entre os regimes simplificados para pequenas empresas em Portugal e Espanha.

⁷⁸ O enquadramento no RST é feito com base no período de tributação imediatamente anterior.

⁷⁹ Despacho nº 57/2014-XIX, de 28 de fevereiro, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

⁸⁰ O dia 28 de março de 2014 foi uma sexta-feira e a data limite de opção pelo RST, em sede de IRC, a segunda-feira seguinte (31 de março).

Para que este RST funcione é importante que acelere o processo de liquidação e cobrança por parte da AT, e que os sujeitos passivos possam usufruir em pleno da sua simplificação. É importante, também, que este RST se mantenha estável (sem alterações ao longo do tempo), para que possa atingir um nível de maturação e funcione em pleno (Seara, 2014).

Este regime pode beneficiar as empresas que fizeram a opção pelo RST, no início de atividade. Estas entidades obtêm uma redução de alguns coeficientes no apuramento da matéria coletável e da coleta mínima, e também pelo facto de “não terem história”. As empresas no início de atividade têm facilitada a decisão da opção ao RST, já que não têm levar em conta os prejuízos fiscais que não podem reportar, ou os PEC de anos anteriores que não podem deduzir.

Após estes comentários torna-se necessário verificar a recetividade das empresas a este RST, o que faremos no ponto seguinte.

4.2.2.2.4 Sociedades aderentes ao novo RST

Até Agosto de 2014 aderiram ao RST, cerca de 17.000 empresas⁸¹. Inicialmente, o universo do RST foi anunciado como expectável em cerca de 300.000 empresas. Mas, para o presidente da comissão da reforma do IRC, “só entraria neste regime quem não registasse perdas” o que significa que, pelas suas contas, o universo seria apenas de 50.000 empresas. Ou seja, as empresas que conseguiam obter “vantagem fiscal com a adesão” (Miranda, 2015:20). Na verdade, as simulações com base na proposta da reforma do IRC, da consultora PwC davam conta que o RST apresentava vantagem fiscal para as empresas com uma reduzida estrutura de gastos (PwC Portugal, 2013b).

A extensão do universo das empresas é importante para o cálculo da percentagem de adesão. Se considerarmos o universo as 300.000 empresas, a adesão seria de cerca de 6%. Esta percentagem aproximar-se-ia da verificada no antigo regime. E, no passado, foi

⁸¹ Apesar dos esforços efetuado não foi possível conseguir mais dados sobre a adesão ao RST, em sede de IRC, em 2014. Foi solicitado ao diretor geral das finanças dados estatísticos sobre a adesão ao RST, em 8 de julho de 2014 e ao diretor do centro de estudos fiscais, em 7 de outubro de 2014.

considerada como insuficiente para a manutenção do RST⁸². Mas, se tivermos como base um universo de 50.000 empresas, a adesão seria de 34%.

Pelas estatísticas da AT⁸³, referentes a 2012, o número de declarações que apresentam lucro tributável ascende a 95.641⁸⁴ para o escalão de volume de negócios de 1 a 150.000€. Sendo o limite de enquadramento do RST o montante anual líquido de rendimentos de 200.000€, mas podendo considerar que pode haver empresas que não cumpram os outros requisitos, como o total do balanço ou a adoção da normalização contabilística para as microentidades (NCM). Ainda assim, o número de 50.000 parece-nos reduzido.

Os RST são, na sua essência, aplicados a um número elevado de contribuintes e de pequena dimensão (Santos e Rodrigues, 2006; Pope, 2008; SEAF, 2013). Se o universo do RST for mesmo de apenas de 50.000 empresas, uma questão que se deve colocar, é a de saber se a sua existência se justifica. Ou, noutra perspetiva, se deve manter um RST que beneficia apenas algumas empresas, e em particular as que não apresentam perdas fiscais. Parece-nos que sim. Porque consideramos que com o RST se ganha em simplicidade, eficiência e maior cumprimento em detrimento da equidade (CEF, 2007; OECD, 2009; WBG, 2009). As empresas e a Administração Fiscal tendem a obter benefícios com os RST, principalmente pela redução dos custos de cumprimento e administrativos. E também, porque consideramos que este RST pode beneficiar mais de 50.000 pequenas sociedades.

Os benefícios deste RST bem como os inconvenientes são abordados no ponto seguinte.

⁸² No ano de suspensão do antigo RST, em sede de IRC, o número de declarações Modelo 22, referente a 2008 totalizaram 17.474. Ver tabela 4.4 referente à representatividade das declarações Modelo 22 do RST – 2008 a 2010.

⁸³ AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, disponível em:
http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/ [2015-01-26].

⁸⁴ Gráfico 4.1, para uma melhor análise da evolução das empresas que apresentam lucros tributável.

4.2.2.2.5 Vantagens e desvantagens do novo RST

Nesta análise, iremos considerar os dois estudos recentes que focam o novo RST (Madeira, 2014; Seara, 2014) e outras apreciações que consideramos pertinentes. A Tabela 4.8 esquematiza as vantagens e desvantagens do RST, em sede de IRC, que teve início em janeiro de 2014.

Tabela 4.8: Vantagens e desvantagens do novo RST que teve início em 2014

Vantagens	Desvantagens
<p>Adaptação dos coeficientes no cálculo da matéria coletável à atividade exercida pode tornar a aplicação deste RST mais justa (Madeira, 2014).</p> <p>Dispensa do PEC (que o antigo regime simplificado também apresentava) e do pagamento da derrama municipal (Madeira, 2014; Seara, 2014).</p> <p>Incidência de tributações autónomas em apenas alguns gastos (Seara, 2014).</p> <p>Menor imposto a pagar no RST para as empresas que apresentam uma estrutura reduzida de gastos, ou seja, beneficia empresas que não registam perdas fiscais (PwC Portugal, 2013b; Seara, 2014; Miranda, 2015).</p> <p>Método de opção <i>opting in</i> (Madeira, 2014; Seara, 2014).</p> <p>Inexistência de período de permanência obrigatório.</p> <p>Redução dos custos de cumprimento e administrativos, pela simplificação do cálculo de imposto.</p> <p>Redução de alguns coeficientes e da coleta mínima, em 50% e 25% no ano de início da atividade e no período seguinte de tributação, respetivamente.</p>	<p>A presunção dos gastos pode não estar de acordo com a atividade da empresa (Madeira, 2014).</p> <p>Devia estar coordenado com outros impostos, principalmente o IVA (Seara, 2014).</p> <p>Exigência de uma coleta mínima no valor de 60% do total anual da retribuição mensal mínima garantida (Madeira, 2014).</p> <p>Não dedução de prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores (Madeira, 2014; Seara, 2014).</p> <p>Obrigatoriedade da contabilidade organizada (Madeira, 2014; Seara, 2014).</p> <p>Ter que permanecer no regime geral de tributação por três anos em caso de renúncia ao RST (Madeira, 2014; Seara, 2014).</p> <p>Ao montante apurado da matéria coletável, apenas se poderão efetuar algumas deduções. Este facto também delimita a aplicação de benefícios fiscais que operem por dedução à coleta.</p> <p>Não simplifica significativamente outras obrigações fiscais.</p> <p>Não tem previsto a situação das empresas estarem em processos de insolvência e de recuperação de empresas ou até mesmo de cessação de atividade.</p>

A análise das vantagens e desvantagens deste regime permite verificar que estas são mais equitativas em número do que no regime anterior. Este facto deve-se principalmente às melhorias introduzidas e à manutenção das vantagens existentes no antigo regime como, por exemplo, a não obrigatoriedade de PEC e incidência de apenas algumas tributações

autónomas. Nas melhorias, podemos considerar a adaptação dos coeficientes às atividades, a não obrigatoriedade de permanência no regime, o método de opção *opting in* e a redução de alguns coeficientes no início de atividade e no período seguinte de tributação.

No entanto, apresenta algumas desvantagens que o antigo regime já revelava, como a não coordenação com outros impostos e a obrigatoriedade de contabilidade organizada. Além disso, algumas empresas neste RST conseguem obter mais vantagens fiscais que outras, o que pode evidenciar problemas de equidade fiscal na sua aplicação.

A obrigatoriedade da contabilidade organizada é vista como um inconveniente pelos dois estudos que analisaram este RST (Madeira, 2014; Seara, 2014). Esta já era uma crítica apontada ao antigo regime (Nabais, 2006; CEF, 2007), mas no novo RST as empresas têm que aplicar a NCM, que simplifica a contabilidade financeira para as microentidades⁸⁵. No antigo regime, as empresas aplicavam o Plano Oficial da Contabilidade que não consagrava qualquer simplificação para as empresas de menor dimensão. A contabilidade organizada e a exigência de certificação de contas por um TOC pode ser uma garantia de qualidade do reporte financeiro destas empresas, já que o cálculo da matéria coletável não tem em conta os gastos suportados. Este último facto já tinha sido comentado no antigo regime (Cupertino, 2005; Morais, 2009) como um possível potenciador de fraude e evasão fiscal.

A simplificação da contabilidade financeira é fundamental para a redução de custos de cumprimento das microempresas, pelo que é este o tema do ponto seguinte.

4.2.3 A simplificação da contabilidade financeira

A simplificação contabilística já tinha sido proposta como alternativa do RST anterior, quer pela introdução de um regime de contabilidade de caixa, quer pela introdução de um regime mais simples para as pequenas empresas no Sistema de Normalização Contabilística (SNC), como veio a ocorrer (CEF, 2007; MFAP, 2009a).

⁸⁵ A simplificação da contabilidade financeira é abordada no ponto seguinte.

A simplificação da contabilidade financeira tem regulamentação própria e distinta para as pequenas entidades e para as microentidades, apesar de ambas terem como base as normas contabilísticas e de relato financeiro constantes no SNC.

O SNC prevê a norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)⁸⁶ e entrou em vigor no exercício económico de 2010. A NCRF-PE contempla muitas das normas estabelecidas no SNC mas de uma forma mais resumida e simplificada, mantendo os princípios gerais de reconhecimento e mensuração. As demonstrações financeiras exigidas na NCRF-PE são o balanço, a demonstração de resultados e o anexo, estando dispensadas de elaborarem a demonstração de fluxos de caixa e a demonstração de alterações de capital próprio.

A normalização contabilística para as microentidades (NCM) pretende reduzir a carga administrativa suportada por estas empresas e proporcionar aos utilizadores das demonstrações financeiras uma informação adequada. Como já foi referido, as empresas que optarem pelo RST, a nível contabilístico têm que adotar a NCM. Este regime estabelece regras contabilísticas e demonstrações financeiras simplificadas para as microentidades. Sendo o grau de simplificação maior na NCM do que na NCRF-PE.

A opção pelo RST não dispensa a entregar da informação empresarial simplificada (IES) nem a obrigatoriedade do registo e prestação de contas. A simplificação das obrigações declarativas é feita na IES pela dispensa de alguns anexos. Como microentidades, não estão obrigadas a entregarem os anexos L (elementos contabilísticos e fiscais) e M (operações realizadas em espaço diferente da sede) relativos ao IVA e o anexo Q (elementos contabilísticos e fiscais) do imposto de selo⁸⁷. Adicionalmente, por estarem enquadradas no RST, não são obrigadas a entregarem os anexos O (mapa recapitulativo de cliente) e P (mapa recapitulativo de fornecedores) referentes ao IVA.

A declaração Modelo 22 em vigor a partir de janeiro de 2015, contempla o anexo E, específico para o RST. O anexo E, além dos coeficientes previstos no art. 86º-B, nº 1, do

⁸⁶ A NCRF-PE foi criada pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho.

⁸⁷ De acordo com a Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro.

CIRC apresenta também os ajustamentos respeitantes a inventários e activos fixos tangíveis de acordo com o art.º 64.º, n.º 3, al. a) do CIRC (anexo 4.1).

Os critérios das empresas para adesão ao RST e os definidos na NCM não são coincidentes. E, analogamente, os critérios de definição de microempresa e pequena empresa nestes normativos contabilísticos e fiscais também não são coincidentes com a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho. Esta Diretiva foi transposta para a legislação nacional pelo Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho e é aplicável aos períodos que se iniciem em ou após 1 janeiro de 2016.

Na tabela 4.9 faz-se a comparação dos critérios da Diretiva 2013/24/UE de 26 de junho (transposta pelo Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho), com os normativos contabilísticos nacionais para as pequenas empresas (NCM e NCRF-PE) e com o RST, em sede de IRC.

Tabela 4.9: Comparação dos critérios na Diretiva 2013/24/UE, NCM e NCRF-PE e RST

	Microempresa	Pequena empresa	Critério
Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho. Transposta pelo Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho	10	50	Trabalhadores
	350.000 €	4.000.000 €	Total do Balanço
	700.000 €	8.000.000 €	Volume de negócios
Norma contabilística e de relato financeiro para as pequenas entidades (NCRF-PE)		50	Trabalhadores
		1.500.000 €	Total do Balanço
		3.000.000 €	Volume de negócios
Normalização contabilística para as microentidades (NCM)	5		Trabalhadores
	500.000 €		Total do Balanço
	500.000 €		Volume de negócios
RST em sede de IRC	a)		Trabalhadores
	500.000 €		Total do Balanço
	200.000 €		Rendimentos ilíquidos

Nota: a) as empresas que apliquem o RST, em sede de IRC, podem adotar o regime de normalização contabilística para as microentidades independentemente do número de trabalhadores (art. 7º da Lei nº 2/2014 de 16 de janeiro).

Relativamente ao RST, e como já foi referido, existe a possibilidade de um alargamento gradual às entidades que podem beneficiar do regime de contabilidade de caixa em sede de IVA, ou seja, as empresas com volume de negócios inferior a 500.000€. Caso se verificasse esta alteração, teríamos os critérios de volume de negócios do RST e da NCM alinhados. Porém, pelo Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho a NCM a partir de 1 de janeiro de 2016, terá novos limites de enquadramento de acordo com a Diretiva 2013/34/UE, de 26 de junho. A questão que se suscita é a de saber se o RST irá

acompanhar essa alteração para um volume de negócios, no valor de 700.000€. Caso se verifique a alteração de enquadramento do RST, para um volume de negócios de 700.000€, aumentará consequentemente, o número das empresas enquadradas e passíveis de optar por esse regime. Tendo como referência a tabela 4.1, mantendo-se a mesma evolução, com esta possível alteração, poder-se-ia esperar que mais de 65% das declarações Modelo 22 possam corresponder a empresas enquadráveis no RST, no exercício económico de 2016.

No caso das pequenas empresas, a diferença dos critérios ainda é maior, quer a nível de total de balanço, quer a nível de volume de negócios. Com o Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho, a partir de 1 de janeiro de 2016, verifica-se um aumento significativo do número de empresas abrangidas pela NCRF-PE.

A nível fiscal, a transposição da Diretiva para o normativo nacional poderá recomendar algumas alterações, eventualmente ao nível de apuramento do lucro tributável (Jesus e Antão, 2013), ou uma possível coordenação com o RST. No que diz respeito às divulgações, a Diretiva 2013/34/UE, de 26 de junho, considera que poderão ser exigidas divulgações adicionais, sempre que estas estejam explicitamente previstas na legislação fiscal nacional e sejam estritamente necessárias para fins de cobrança de impostos. O que nos leva a considerar, que poderá ainda haver algumas adaptações a nível fiscal, para os exercícios económicos com início a partir de 2016.

Desta análise pode-se concluir que a coordenação da contabilidade e da fiscalidade, em nome da simplificação para as pequenas sociedades, é possível e porventura desejável.

4.2.4 A dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais

Em Portugal não existe dilatação temporal de antecipação de imposto sobre o rendimento para as pequenas empresas. No entanto, existe dilatação temporal de envio das declarações periódicas de IVA e do respetivo pagamento. Existe um regime mensal de IVA para a generalidade das empresas e um regime trimestral para os sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a 650.000€ no ano civil anterior⁸⁸.

⁸⁸ Art. 41, nº 1 do Código do IVA.

Seguindo a lógica do ponto anterior, seria normal que, com a transposição da Diretiva 2013/34/UE, de 26 de junho, através do Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho, este limite seja atualizado para um volume de negócios 700.000€. Seria assim possível que em 2016 se verificasse a coordenação do limite de volume de negócios de 700.000€ do RST, da NCM e do regime trimestral de IVA.

O resultado seria a coordenação entre a contabilidade e a fiscalidade, tendo por base as três linhas orientadoras de simplificação. O RST, com a utilização do método presuntivo ou indireto, a NCM, que simplifica a contabilidade financeira para as microentidades, e por último, a dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais, neste caso o IVA em regime trimestral.

A tão desejada coordenação do RST com o IVA seria assim possível, não com o limite de isenção ou com o IVA de caixa⁸⁹, mas sim com a simplificação através da dilatação temporal de envio da declaração periódica e conseqüente pagamento. Esta coordenação é desejável, já que o IVA é o imposto que mais contribui para os custos de cumprimento (WBG, 2007; Chittenden et al., 2010). O regime trimestral de IVA já se encontra previsto no Código do IVA e o aumento de enquadramento em apenas 50.000€ em volume de negócios não altera significativamente o seu funcionamento.

No ponto seguinte é abordado o pagamento especial por conta, que pode ser considerado como forma de simplificação e um meio de controlo fiscal.

4.2.5 O pagamento especial por conta como método de simplificação

De acordo com o art. 106º do CIRC os sujeitos passivos que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, bem como os não residentes com estabelecimento estável em território português, estão obrigados a realizar um pagamento especial por conta (PEC)⁹⁰. Este deve ser efetuado durante o mês de março, ou em duas parcelas idênticas, durante os meses de março e de outubro. Quando o período de

⁸⁹ Apesar das pesquisas efetuadas não foi possível saber o número de empresas que aderiram ao regime de IVA de caixa, em vigor desde outubro de 2013. Caso a adesão ao regime de IVA de caixa seja reduzido, supomos não ser oportuno a sua coordenação com o RST.

⁹⁰ Nos dois primeiros anos de atividade as sociedades ficam dispensadas de efetuar o PEC (nº 10, do art. 106º do CIRC).

tributação não coincidir com o ano civil, esses pagamentos serão efetuados no 3º e 10º mês do período de tributação adotado. Este tipo de pagamento é calculado tendo em conta o volume de negócios do período de tributação anterior. O montante do PEC será igual a 1% do volume de negócios do período anterior, com o limite mínimo de 1.000€ e, quando este for superior, será acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de 70.000€. O PEC é passível de ser deduzido à coleta aquando do cálculo do IRC a pagar, no próprio período de tributação a que respeita e se insuficiente, até ao 6.º período de tributação seguinte⁹¹.

Para Martins (2002), o fundamento que substancia o PEC remonta à reforma fiscal de 1922. Nessa data, era denominada como uma parte da contribuição industrial que teria que ser paga adiantadamente. A suspeita que a as empresas sujeitas a IRC declaram coletas inferiores às reais, bem como a prática de ocultar rendimento ou o empolar gastos, pondo em causa a equidade e justiça fiscal, levou à criação do PEC. Com a aprovação do Decreto-Lei 44/98, de 3 de março, e com a introdução do art. 83º-A (nessa data), no código do IRC, o PEC é formalmente criado.

O PEC, como elemento de simplificação fiscal, é referido por Faustino (2004). O objetivo do PEC é garantir uma contribuição mínima para o Estado, por parte das pequenas sociedades. O grupo de trabalho para a simplificação do sistema fiscal Português considera que existe um elevado número de sociedades e que este facto dificulta o controlo destas por parte da AT. A alteração do regime jurídico e o alargamento do regime de transparência fiscal, além da sujeição ao PEC, poderia ser um meio de controlo dos contribuintes e um meio de combate à fraude e evasão fiscal. Além disso, o PEC poderá também ser utilizado como fator de equilíbrio nas receitas dos regimes simplificados (CEF, 2007). Na opinião de Santos e Rodrigues (2006) um pagamento mínimo, mas de valor certo num sistema de tributação alternativo, minimiza a fraude e a evasão fiscal, e diminuiu a discricionariedade aos auditores tributários.

O relatório do grupo de trabalho para o estudo da política fiscal sublinha que o PEC não foi criado com a finalidade de aumentar as receitas do Estado, mas como forma de controlo das PME. O PEC também funcionou como substituto dos indicadores técnico-científicos,

⁹¹ N.º 1 do art. 93º do CIRC.

que nunca foram aprovados e que seriam mais aproximados ao valor real a tributar. Como contributo, é sugerido no referido relatório, uma reformulação do PEC e a sua aproximação a um regime de liquidação oficiosa (MFAP, 2009a).

Como já se verificou, a simplificação para as pequenas empresas pode apresentar diversos desenhos, pelo que, é importante a sintetização das particularidades a ter em consideração na sua construção.

4.3 A construção do desenho dos regimes simplificados de tributação

Após a análise da simplificação fiscal, dos RST e da sua aplicação em alguns países, e mais detalhadamente em Portugal podemos, em forma de síntese final, definir os seus objetivos e algumas características desejáveis dos regimes simplificados. Estas características são consideradas relevantes para o seu bom funcionamento. Assim, a sua análise, como também a perceção destas características pelos seus intervenientes, podem dar importantes contributos na construção e na melhoria do desenho dos regimes simplificados.

4.3.1 Os objetivos e características dos regimes simplificados de tributação

Na construção do desenho de um regime simplificado devem-se considerar alguns objetivos, que podem potenciar o seu bom funcionamento. No entanto, algumas precauções também devem ser tomadas.

Um dos principais objetivos dos RST é a redução dos custos de cumprimento para as empresas e dos custos administrativos para a Administração Fiscal (WBG, 2007; OECD, 2009). A redução dos custos de cumprimento e administrativos contribui para a diminuição dos custos de um sistema tributário. Consequentemente, a Administração Fiscal liberta recursos para melhor controlar os contribuintes do regime geral. Outro objetivo consiste na simplificação dos procedimentos e processos fiscais, contabilísticos e de reporte para a Administração Fiscal. Um regime simples é mais propenso a ser utilizado, pelo que contribui para a redução da evasão fiscal e, por isso, aumenta o nível de cumprimento fiscal dos pequenos contribuintes. (OECD, 2007; WBG, 2007; 2009).

Uma das principais características dos regimes simplificados é que estes devem ser aplicados a um número elevado de contribuintes (individuais ou coletivos), mas de pequena dimensão e de qualquer atividade empresarial. Num RST as regras de enquadramento e de cálculo de imposto deve ser simples e fáceis de aplicar e previamente disponíveis para os contribuintes e para a Autoridade Tributária (Santos e Rodrigues, 2006; Martins, 2010). O RST deve ser opcional e alternativo à tributação feita pelo regime geral (Ribeiro, 2009). Também deve ser coordenado com outros impostos, especialmente com o IVA, já este é considerado o imposto que mais contribui para os custos de cumprimento (WBG, 2007; Chittenden et al., 2010). A carga tributária nos regimes simplificados deve ser percebida como apropriada e justa. E, para finalizar, após a sua implementação, as alterações devem ser as mínimas possíveis e coordenadas com um sistema fiscal estável e previsível (Martins, 2010).

As pequenas empresas são consideradas difíceis de tributar e são mais propensas a aproveitar as oportunidades de incumprimento fiscal (Bird e Zolt, 2003; Ribeiro, 2009; Mirrlees et al., 2011; Kamleitner et al., 2012). Pelo que, no desenho de um RST, é importante que não se criem para estas empresas oportunidades de evasão (WBG, 2007; OECD, 2009).

Deve ter-se em atenção os limites de enquadramento dos RST, como por exemplo, o volume de vendas ou o total dos ativos, que pode incentivar a divisibilidade das empresas de maior dimensão. Outra questão relevante, pode ser a simplificação contabilística e a abolição ou diminuição do reporte fiscal que pode reduzir a qualidade de informação, quer para as empresas, quer para a Administração Fiscal. A simplificação não deve ser levada ao extremo e as boas práticas devem ser valorizadas (Lopes, 1997; Joumard, 2001; Freedman, 2006; Jousten, 2007; Freedman, 2009). Os limites de enquadramento podem também servir como obstáculo ao investimento e ao crescimento das empresas, de modo a não saírem desse regime especial que, em muitos casos, reduz o imposto a pagar (OECD, 2007).

As pequenas empresas muito são heterogéneas. Assim, a introdução de regimes específicos para algumas delas não significa, por vezes, simplificação nem redução dos custos de cumprimento. Os decisores fiscais necessitam de compreender como as empresas são

criadas e se desenvolvem, quais as suas motivações, necessidades e também as suas dificuldades. A estabilidade e previsibilidade podem até ser mais importantes para as pequenas empresas do que um regime especial com uma série de bonificações e deduções que podem levar a maior complexidade (Freedman, 2006; 2009). A estabilidade é considerada uma característica fundamental num sistema fiscal. Esta promove o investimento, principalmente o externo e tem um impacto positivo na diminuição dos custos administrativos e de cumprimento (WBG, 2009).

Tendo em consideração os objetivos e as características que um RST dever evidenciar, os contributos de todos os seus intervenientes é fundamental na construção do melhor desenho, pelo que estes contributos são analisados no ponto seguinte.

4.3.2 O contributo dos intervenientes que interagem com um regime simplificado de tributação na construção do seu melhor desenho

A intervenção e os contributos dos técnicos de contabilidade na elaboração das políticas fiscais são habitualmente reduzidos. As áreas em que o seu contributo seria mais oportuno, são aquelas onde existe interação entre a contabilidade e a fiscalidade (Hanlon e Heitzman, 2010). A Administração Fiscal do Reino Unido considera importante a colaboração dos técnicos de contabilidade na construção de um sistema fiscal que tenha em consideração as particularidades das pequenas empresas. Este contributo seria acompanhado com a perceção dos empresários ou seus representantes (*e.g.*, associações empresariais) na conceção de novos serviços ou iniciativas (HM Revenue & Customs, 2012). No Canadá, o *Certified General Accountants Association of Canada*⁹², convicto da necessidade de simplificação do sistema fiscal encomendou, em 2011, um estudo sobre o contributo das perceções dos utilizadores (contribuintes individuais e coletivos). Em 2012, a mesma entidade organizou uma conferência com os *stakeholders* interessados na tributação empresarial. Da conferência resultaram algumas recomendações a nível de simplificação fiscal. As particularidades das pequenas empresas, aliadas à necessidade de simplificação, devem ser feitas de modo a não criar a perceção de injustiça (CGAAC, 2013).

⁹² Corresponde à Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas em Portugal.

Em Portugal, a OTOC tem vindo a referir que os TOC poderiam colaborar com a Administração Fiscal na execução de legislação sobre contabilidade, fiscalidade e impostos. A colaboração seria efetuada no quadro da aplicação e execução dos princípios do sistema fiscal (Silva, 2010). Esta reflexão é partilhada pelo CEF (2007) que considera que as entidades com conhecimentos dos possíveis problemas que uma nova legislação pode acarretar poderão ter um contributo positivo para a qualidade das leis.

Em muitos países, os técnicos de contabilidade, além de fornecerem serviços contabilísticos às pequenas empresas, prestam também serviços de consultoria (Gooderham et al., 2004; IFAC, 2010). Mas alguns empresários ainda consideram que a contabilidade é apenas um encargo necessário para prestar contas às autoridades fiscais. No entanto, muitos deles têm a necessidade de aconselhamento, não só na interpretação das demonstrações financeiras, mas também a nível de gestão e principalmente no apoio à gestão financeira (Financial Reporting Council, 2006). O que se pretende é uma economia de escala, já que os técnicos de contabilidade têm conhecimento da situação financeira e das necessidades das empresas a quem prestam serviço (Lignier, 2009). O TOC deve ser um parceiro de negócio para as empresas. Este deve colaborar com as empresas, prestando aconselhamentos por exemplo a nível de controlo de gastos, melhor momento e montantes para um investimento ou tipos de financiamentos. A atitude dos empresários, por seu lado, também está a mudar, preferindo um acompanhamento profissional e adequado (Silva, 2010). É pois importante para os empresários realizem uma gestão fiscal equilibrada, e os técnicos de contabilidade têm um papel fundamental no acompanhamento das empresas (Viola, 2001; Gray e Bannock, 2005).

Na Austrália, Marsden et al. (2012), no estudo sobre a opção ao regime para pequenas empresas concluíram que o técnico de contabilidade tem um papel importante nesta opção. Este último estudo foi elaborado através de entrevistas aos técnicos de contabilidade. O recurso à opinião de consultores fiscais e de empresários, foi utilizada no estudo sobre simplificação fiscal para as PME de Cullen e Cunliffe (2003), realizado com a colaboração da *Policy Advice Division of the Inland Revenue Department*.

No estudo de Alves et al. (2012) sobre os motivos das microempresas não aderirem em massa ao RST, que vigorou de 2001 a 2010, o TOC teve um papel fundamental sobre a escolha do regime de tributação (cerca de 98,4% dos inquiridos). Esta opção teve por base o aconselhamento do TOC que presta serviço às empresas inquiridas no estudo. Mas, considerando o importante papel que os TOC têm nas decisões fiscais, estes autores sugerem em pesquisas futuras, o confronto de opiniões entre os empresários e os TOC. No passado, este RST em sede de IRC, criou algum descontentamento na classe profissional dos TOC (Portugal, 2008; Ribeiro, 2009) o que pode justificar os resultados obtidos neste estudo e ter influenciado a perceção dos TOC relativamente ao atual RST. Para o bom funcionamento de um RST, quer os empresários quer os TOC devem ter opiniões favoráveis. O aconselhamento e a prestação de informações, facultado por estes profissionais aos empresários é muito relevante na adesão e no bom funcionamento destes regimes simplificados. Daí que, neste estudo, o papel dos TOC seja tema de crucial relevo na parte empírica.

Se a decisão pela opção pelo regime simplificado é normalmente influenciada pelo aconselhamento do TOC, a perceção destes sobre os RST é fundamental. A comparação da perceções dos TOC e a dos auditores tributários é também do maior interesse. Na medida em que as perspetivas potencialmente distintas podem contribuir para um melhor desenho de um RST. Com efeito, se os TOC se revelam essenciais no tocante à decisão de aderir ao regime, os auditores tributários têm um papel fulcral no seu acompanhamento e avaliação. Trata-se, como bem se compreende, de uma perspetiva a montante (por parte dos TOC) e outra a jusante (relativa aos auditores tributários), que em muito contribuem para se entender os aspetos decisivos no sucesso ou insucesso de um RST.

Os estudos sobre a perceção dos sujeitos passivos podem ser um contributo para uma melhor estratégia de simplificação e contribuir na construção de um melhor desenho fiscal (WBG, 2009; Evans, 2012). A colaboração e a coordenação entre a Administração Fiscal e os sujeitos passivos são fundamentais para que um sistema fiscal funcione (James e Nobes, 2000). Assim, a perceção dos TOC e dos auditores tributários, que acompanham e fiscalizam as microempresas, são contributos de grande relevo na construção de um desenho eficaz dos regimes simplificados.

4.4 Notas conclusivas

Os casos de sucesso na simplificação fiscal e na introdução de RST, em alguns países, podem ser exemplos a ter em apreciação, com as devidas precauções de adaptação, na preparação de reformas fiscais. Os países são diferentes a nível contabilístico, fiscal e político, mas na sua generalidade evidenciam uma preocupação com a simplificação fiscal (Auerbach, 2012; James et al., 2015). Um exemplo de sucesso da implementação de um regime especial para as pequenas empresas, através da aplicação do imposto único, é o Brasil. Em Portugal e na África do Sul aplica-se um imposto presuntivo com base no volume de negócios. A simplificação contabilística, através da minimização de procedimentos, como também a utilização da contabilidade de caixa em sede de imposto sobre o rendimento e em sede de IVA, são metodologias utilizadas, por exemplo, no Reino Unido e nos EUA. A dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais é uma metodologia utilizada na Nova Zelândia.

Em Portugal, um RST vigorou de 2001 a 2010. Todavia, face aos problemas que apresentava na sua formulação foi revogado, o que criou também algum descontentamento e desconfiança em relação a este tipo de regimes na classe profissional dos TOC. Em 2014, a reforma do IRC introduziu um novo RST. Apesar de ter semelhanças com o anterior, contempla algumas melhorias. De entre estas melhorias, podemos evidenciar a adaptação dos coeficientes às atividades, a não obrigatoriedade de permanência no regime, o método de opção *opting in* e a redução de alguns coeficientes no início de atividade e no período seguinte de tributação. Para além disso, algumas características consideradas como positivas no antigo regime foram mantidas, como a não obrigatoriedade de PEC e a incidência de apenas algumas tributações autónomas no cálculo da matéria coletável (Faustino, 2004; CEF, 2007; Ribeiro, 2009). Porém, algumas características consideradas menos boas continuaram no novo regime, como a coleta mínima, a certificação pelo TOC e a obrigatoriedade de contabilidade organizada (Faustino, 2004; Cupertino, 2005; Nabais, 2006; CEF, 2007). Os aspetos positivos deste RST podem ser importantes para o seu futuro sucesso, e caso se verifique o aumento de enquadramento previsto na lei, pode ser uma oportunidade de aplicação a um maior número de pequenas sociedades.

Num futuro próximo será possível a coordenação contabilística e fiscal para as pequenas sociedades. A partir de janeiro de 2016, a normalização contabilística para as microentidades terá o limite de enquadramento em volume de negócios de 700.000€ (atualmente 500.000€). O regime trimestral de IVA poderá também ser alterado e aplicado aos sujeitos passivos que apresentem um volume de negócios inferior a 700.000€, no ano civil anterior (atualmente 650.000€). O RST em sede de IRC, para beneficiar da simplificação contabilística e da dilatação temporal de envio e pagamento do IVA, seria aconselhável que o limite de enquadramento aumentasse para os 700.000€ de volume de negócios (atualmente 200.000€ de montante anual ilíquido de rendimentos), que permitiria, ainda, aumentar o número de empresas potencialmente abrangidas. Esta coordenação e alinhamento de limites de enquadramento poderão trazer benefícios para a simplificação das exigências contabilísticas e fiscais das pequenas sociedades, bem como, na redução dos custos de cumprimento e administrativos.

A sintetização dos objetivos e características que os regimes simplificados devem evidenciar é muito importante na construção de um bom desenho. Pelo que se considera relevante, para o bom funcionamento destes regimes, ponderar a contribuição dos seus intervenientes com as suas perceções e experiências práticas.

No capítulo seguinte apresenta-se a metodologia de investigação utilizada neste estudo. São definidas as hipóteses de investigação assim como o método de recolha e análise de dados. A amostra considerada neste estudo é constituída por dois grupos de inquiridos os TOC e os auditores tributários. Ambos interagem com o RST, os TOC no aconselhamento e acompanhamento contabilístico e fiscal, e os auditores tributários, como agentes de fiscalização, que certificam o seu funcionamento.

CAPÍTULO 5

METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO

Este capítulo descreve as etapas metodológicas seguidas nesta tese, desde a formulação das hipóteses de investigação e a sua interligação com a elaboração dos questionários, até à recolha e análise dos dados.

Inicia-se este capítulo com o método e procedimentos adotados. Na segunda parte, apresentam-se as hipóteses de investigação e o seu suporte conceptual. A definição e a caracterização da amostra são apresentadas na terceira parte. Finaliza-se com os métodos de recolha e análise de dados.

5.1 Método e procedimentos adotados

A metodologia utilizada neste trabalho baseia-se lógica dedutiva, que tem por base a formulação de hipóteses de investigação que possam, posteriormente, através da análise dos dados recolhidos, ser confirmadas ou infirmadas (Tercero, 1999; Shah e Corley, 2006).

A utilização da recolha de dados por meio de questionários é geralmente associada à abordagem dedutiva e é utilizada em pesquisas exploratórias e descritivas (Saunders et al., 2009), como é o caso da presente investigação. O método utilizado de análise de dados é o quantitativo, com recurso a *software* específico de tratamento de dados estatísticos.

Com a análise dos dados pretendemos atingir os dois objetivos definidos na apresentação deste estudo, testando as hipóteses que são formuladas de seguida. O primeiro objetivo é o de identificar a principal característica que influenciou o aconselhamento, por parte dos TOC, à adesão ao RST, que teve início no exercício económico de 2014. O segundo, é o de identificar as características desejáveis que um RST deve evidenciar, na perceção dos TOC e dos auditores tributários.

A perceção dos agentes que interagem com os RST, na sua opção e controlo, podem dar contributos muito importantes para o seu sucesso. Os TOC, como agentes que aconselham os RST e que efetuam o acompanhamento contabilístico e fiscal, e os auditores tributários, que fiscalizam o seu funcionamento, são pois fundamentais para os objetivos mencionados.

Na secção seguinte apresentam-se as hipóteses de investigação que pretendemos testar neste estudo.

5.2 Hipóteses de investigação

As hipóteses de investigação são desenvolvidas com base na revisão de literatura e coordenadas com os objetivos que nos propomos concretizar.

5.2.1 A principal característica que influenciou o aconselhamento do novo regime simplificado de tributação

A perceção dos TOC, relativamente às características que influenciam o seu aconselhamento sobre a adesão ao RST, das empresas com as quais colaboram, pode identificar quais são as mais importantes para o êxito do regime. Tendo por base estudos anteriores, consideram-se várias características que, terão influenciado o aconselhamento e a adesão, ou não, ao regime simplificado, que teve início no ano fiscal de 2014 (Alves et al., 2012; Marsden et al., 2012; Smulders et al., 2012).

Segundo Marsden et al. (2012), as características que poderão influenciar o aconselhamento dos técnicos de contabilidade pela *opção* de regimes simplificados são a minimização do imposto a pagar e a redução dos custos de cumprimento. Estes autores concluíram que os técnicos de contabilidade aconselharam, maioritariamente, os regimes simplificados tendo por base a primeira opção, ou seja, a redução do imposto a pagar. Este é um aspeto muito relevante, pois permite intuir que a comparação do montante do imposto a pagar nos dois regimes – normal e simplificado – será fator primordial na decisão sobrepondo-se à simplificação das obrigações contabilísticas e fiscais.

No estudo de Alves et al. (2012), a opção das empresas quanto ao RST, que vigorou de 2001 a 2010, foi baseada numa melhor gestão fiscal de modo a obter uma poupança no pagamento de imposto. As características apresentadas neste estudo relativas à *opção* dos empresários pelo antigo RST são: o pagamento de IRC é inferior ao que resultaria se optasse pelo regime geral da contabilidade organizada; a facilidade no conhecimento do cálculo do lucro fiscal e o esquecimento/erro de opção pelo regime de contabilidade organizada. As possíveis características pela *não opção* deste RST, no mesmo estudo, são as seguintes: o pagamento do IRC é inferior no regime normal ao que resultaria da aplicação do regime simplificado; as obrigações contabilísticas e fiscais são iguais nos dois regimes, não existindo simplificação; o apuramento do lucro deve partir do resultado da atividade evidenciado pela contabilidade, e a obrigação de estar três anos no regime simplificado (Portela, 2010)⁹³.

Smulders et al. (2012), num estudo sobre custos de cumprimento, consideraram vários motivos para a *não adesão* por parte das pequenas empresas aos regimes especiais de tributação. Os possíveis fundamentos encontrados foram os seguintes: o aconselhamento do técnico de contabilidade; o maior pagamento de impostos utilizando o regime especial; as regras do regime serem demasiado complexas e o aumento dos custos externos e internos com a contabilidade. Os resultados evidenciaram que o principal motivo das pequenas empresas para a não adesão aos regimes especiais, resulta de as regras destes regimes serem demasiado complexas.

No RST atualmente em vigor em Portugal, o cálculo do imposto sobre o rendimento é feito com base no volume de negócios e na atividade exercida. A legislação prevê diferentes coeficientes em função das atividades⁹⁴, pelo que é importante verificar se existem atividades cuja vantagem fiscal associada seja superior e, conseqüentemente, mais propensas à sua utilização. As atividades que apresentam o coeficiente mais baixo (0,04) são as vendas de mercadorias e produtos e a prestação de serviços (hotelaria e similares, restaurantes e bebidas).

⁹³ O artigo de Alves et al. (2012) tem por base o estudo realizado por Portela (2010).

⁹⁴ Os diferentes coeficientes estão enumerados na tabela 4.6.

No seguimento das considerações anteriores, formulámos as seguintes hipóteses de investigação:

Hipótese de investigação 1.1 – A poupança de IRC resultante da aplicação do RST, comparativamente ao regime geral, é a principal característica que influencia o *aconselhamento* por parte dos TOC.

Hipótese de investigação 1.2 – O incremento de IRC a pagar no RST, comparativamente ao regime geral, é a principal característica que influencia o *não aconselhamento* por parte dos TOC.

Hipótese de investigação 1.3 – As empresas integradas em determinadas atividades ou setores empresariais foram mais aconselhadas a aderir ao RST, por parte dos TOC.

Estas hipóteses de investigação pretendem concretizar o primeiro objetivo de identificar a principal característica que influenciou o aconselhamento, por parte dos TOC, à adesão ao RST, que teve início no exercício económico de 2014. No ponto seguinte, são formuladas as hipóteses referentes ao segundo objetivo, que pretende identificar as características que se deve ter em conta no desenho de um RST, que incrementam a probabilidade da sua adesão pelas pequenas sociedades portuguesas.

5.2.2 As características desejáveis que um regime simplificado de tributação deve evidenciar

As diferentes estratégias que podem ser utilizadas para a simplificação do cálculo de imposto sobre o rendimento das empresas foram abordadas por vários autores (Santos e Rodrigues, 2006; Aguiar e Lopes, 2007; Pope, 2008; OECD, 2009). A estratégia que foi seguida neste trabalho, e que continuaremos a utilizar, tem suporte no estudo OECD (2009). Este estudo subdivide a simplificação fiscal para PME em três metodologias, nomeadamente, os métodos presuntivos ou indiretos, a simplificação da contabilidade financeira e a dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais.

Uma metodologia semelhante foi usada no estudo de Weichenrieder (2007)⁹⁵ que, na divisão dos métodos presuntivos, considera o imposto único, o imposto com base no volume de negócios e em indicadores físicos. Nesta investigação, a simplificação contabilística compreende, por exemplo, a minimização dos procedimentos e do reporte contabilístico, bem como a dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais. No estudo de Portela (2010), as tipologias de simplificação apresentadas tiveram por base Santos e Rodrigues (2006), que abarcam o imposto mínimo, os indicadores técnico-financeiros, o lucro normal presumido e os índices físicos ou objetivos da atividade.

O imposto único é uma metodologia utilizada no cálculo de imposto a pagar das pequenas empresas, entre outros países, no Brasil, na Argentina e na Colômbia (Santos e Rodrigues, 2006; Fajnzylber et al., 2011; Monteiro e Assunção, 2012). Neste estudo relativamente a este método presuntivo é testada a perceção dos dois grupos de inquiridos, relativamente ao imposto único, tendo por base no cálculo do imposto, o IRC e o IVA e, também, a conjugação dos anteriores com as retenções na fonte sobre as remunerações efetuadas aos trabalhadores.

A presunção de um imposto com base no volume de negócios e coeficientes adaptados aos setores de atividade é o método utilizado atualmente em Portugal. Também o é em França, onde existe um regime para as microempresas com caráter *forfetário* (Aguiar e Lopes, 2007). Na presunção do imposto com base no volume de negócios consideramos o regime vigente, o “volume de negócios coordenado com a atividade exercida” e, também, o método que obteve a maior frequência de respostas pelos empresários no estudo realizado por Portela (2010), o “volume de negócios coordenado com a atividade exercida e a localização”.

A utilização de indicadores físicos para a presunção do cálculo do imposto é utilizado, por exemplo, na Polónia, onde o imposto é calculado tendo por base a atividade da empresa, o número de funcionários e o número de habitantes do local onde a atividade é realizada (Weichenrieder, 2007; OECD, 2008b). Esta metodologia que tem por base indicadores físicos é analisada e, também, a sua possível coordenação com o volume de negócios.

⁹⁵ Questionário cedido pelo autor via *e-mail* em 2013-10-15.

Relativamente à simplificação da contabilidade financeira, no estudo de Marsden et al. (2012), em que as pequenas empresas poderiam optar cumulativamente por vários benefícios, a preferência de todos os entrevistados recaiu na contabilidade de caixa em sede de GST (imposto similar ao IVA). A contabilidade de caixa em sede de imposto sobre o rendimento, obteve apenas 50% de respostas favoráveis. No estudo de Portela (2010), foi considerada a simplificação com recurso à contabilidade de caixa como uma medida fiscal internacionalmente adotada. Os resultados foram inconclusivos, já que não foi possível obter qualquer consenso entre os inquiridos. Na metodologia da simplificação da contabilidade financeira é analisado o cálculo do imposto com base na contabilidade de caixa em sede de imposto sobre o rendimento e, também, a possibilidade deste ser coordenado com o regime de IVA de caixa.

A dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais é um método existente na Nova Zelândia (Weichenrieder, 2007; OECD, 2008b) relativamente à antecipação do imposto sobre o rendimento das pequenas empresas. Neste estudo abordaremos também este método de simplificação.

Uma medida especial que pode ser considerada, para as pequenas empresas, é a aplicação de uma taxa reduzida de IRC. No estudo de Portela (2010), a redução da taxa de IRC foi considerada a mais relevante nas medidas fiscais adotadas internacionalmente. Uma taxa reduzida para as pequenas empresas é utilizada na Bélgica, no Luxemburgo (Lopes, 1997; OECD, 2009). Relativamente a este método é examinada, nesta tese, a redução da taxa de IRC, para um limite de volume de negócios e também para um certo limiar de lucros.

Consideramos que se deveriam analisar também outras características decorrentes da adaptação à realidade Portuguesa. É testada a concordância dos inquiridos face à possibilidade do alargamento gradual do RST, às empresas que podem beneficiar do regime de contabilidade de caixa em sede de IVA, ou seja, as empresas com volume de negócios inferior a 500.000€⁹⁶. É também testada a obrigatoriedade do RST e a dispensa da contabilidade organizada e da certificação pelo TOC. A obrigatoriedade da contabilidade organizada foi considerada uma desvantagem no antigo RST (Faustino, 2004; Cupertino, 2005; Nabais, 2006; MFAP, 2009a) e também no RST atualmente em vigor (Madeira,

⁹⁶ Alteração prevista no art. 6º da Lei 2/2014.

2014; Seara, 2014). No passado, o RST que vigorou de 2001 a 2010, foi anunciada como vantagem a dispensa de TOC, mas o regime não dispensava a contabilidade organizada (Cupertino, 2005), o que gerou algumas situações ambíguas para os TOC e também algum descontentamento (Portugal, 2008; Ribeiro, 2009). Este descontentamento pode ter influenciado o não aconselhamento dos TOC quanto ao antigo RST e, conseqüentemente, a fraca adesão do mesmo.

Para concluir a análise sobre as características que um RST deve evidenciar é importante verificar se existem diferenças nas perceções dos dois grupos de respondentes, i.e. os TOC e os auditores tributários. Esta análise comparativa entre os dois agentes que interagem com o RST deve refletir, as diferentes perspetivas, que cada um destes agentes apresenta face ao RST. Uma perspetiva a montante, por parte dos TOC, que acompanham a nível contabilístico e fiscal as empresas a quem prestam serviços, e aconselhando-as ou não a aderirem ao RST. Outra perspetiva a jusante será dos auditores tributários, que controlam e fiscalizam o funcionamento do RST. A comparação destas diferentes perspetivas poderá facultar contributos importantes para compreensão das características desejáveis que um RST deve evidenciar e que podem ser fulcrais para o seu sucesso.

No presente momento, não é do nosso conhecimento existirem estudos, efetuados em Portugal, que analisem a perceção de auditores tributários sobre o funcionamento dos RST. Contudo, a perceção destes profissionais é abordada por alguma literatura. O estudo de Kirchler et al. (2006), analisa o cumprimento fiscal comparando a perceção dos contribuintes australianos e dos auditores tributários. E Soares (2004) elabora uma análise da perceção social da fiscalidade em Portugal em que entrevista juizes, professores universitários, elementos da Administração Fiscal, jornalistas, profissionais liberais, empresários e trabalhadores por conta de outrem.

Neste encadeamento, formulámos as seguintes hipóteses de investigação:

Hipótese de investigação 2.1 – Os métodos presuntivos ou indiretos devem constituir a base do desenho de um RST.

Hipótese de investigação 2.2 – A simplificação da contabilidade financeira deve ser um objetivo importante de um RST.

Hipótese de investigação 2.3 – A simplificação do reporte e das obrigações declarativas deve ser um objetivo importante de um RST.

Hipótese de investigação 2.4 – Um RST deve considerar outras características, sugeridas na literatura ou adaptadas à realidade portuguesa.

Hipótese de investigação 2.5 – Existem diferenças de perceção entre os dois grupos de inquiridos, relativamente às características que um RST deve evidenciar.

Estas hipóteses de investigação pretendem concretizar o objetivo de identificar as características que um RST deve evidenciar. Estas características são identificadas relativamente a cada grupo de inquiridos (TOC e auditores tributários). A análise da convergência entre as perceções dos dois grupos de inquiridos é importante, para verificar as características consideradas essenciais, pelos dois grupos de respondentes, para o sucesso de um RST.

Na secção seguinte é apresentada a definição e a caracterização da amostra onde se vai testar as hipóteses de investigação apresentadas.

5.3 Definição e caracterização da amostra

A definição do tamanho da amostra foi, até certo ponto, influenciada pelo limite de tempo e de custos. A amostra utilizada neste trabalho é constituída por dois grupos de respondentes: os TOC e os auditores tributários.

O TOC tem um papel fundamental no acompanhamento e aconselhamento das decisões contabilísticas e fiscais das empresas (Viola, 2001). Estudos anteriores mostram que os técnicos de contabilidade têm um papel decisivo do aconselhamento acerca da adesão a regimes especiais de tributação, para as pequenas empresas (Alves et al., 2012; Marsden et al., 2012). A opinião destes profissionais, é assim, importante e decisiva para o sucesso de um RST. Essa opinião resulta, em boa parte, da perceção dos TOC relativamente ao impacto do RST sobre as empresas a quem prestam serviços e, especialmente, da sua própria atividade profissional.

Os auditores tributários fiscalizam e acompanham a aplicação do RST, e têm, por isso, uma perspetiva privilegiada sobre o seu funcionamento. Já que a auditoria, no contexto da inspeção tributária, tem como missão “promover o cumprimento das obrigações fiscais, através de medidas de acompanhamento dos factos tributários e da prevenção e controlo da fraude e evasão fiscais” (Canedo et al., 2007:7).

Neste estudo analisaremos os dados e testaremos as hipóteses de investigação recorrendo à estatística descritiva, à análise fatorial exploratória e à análise de *clusters*. Nestes termos, se considerarmos a regra do polegar e analisando as 17 variáveis da análise fatorial, teríamos uma amostra mínima de 85^{97} observações (Hill e Hill, 2002). Por outro lado, Hair et al. (2009) consideram que, quando se utiliza a análise fatorial, deve-se ter uma amostra mínima de 50 e, preferencialmente, superior ou igual a 100 observações.

Outro método, mais genérico, para calcular o tamanho mínimo da amostra, é a sugerido por Adams et al. (2007). Estes autores consideram que para investigações nos quais se recolhem dados por questionário, que acarretam custos elevados, considera-se normal utilizar o tamanho mínimo da amostra, calculado pela fórmula que apresentamos de seguida.

⁹⁷ $N=5k$, sendo N o nº mínimo da amostra e k o nº de variáveis a analisar (Hill e Hill, 2002:58).

$$n = z_{\alpha/2}^2 \frac{p(1-p)}{d^2} \quad (1)$$

Onde:

n = Tamanho mínimo da amostra

z = Valor normal estandardizado

α = Nível de confiança

p = Probabilidade de ocorrência

d = Erro amostral

Para um nível de confiança de 95%, corresponde o valor normal estandardizado de 1,96. Na ausência de valores para a probabilidade de ocorrência considera-se o valor de 50% e um erro amostral⁹⁸ de 10%. Para estes valores teríamos:

$$n = 1,96^2 \frac{0,5(1-0,5)}{0,10^2} = 96 \text{ questionários} \quad (2)$$

Sabendo que, quanto maior o tamanho da amostra, mais provável a generalização dos resultados da análise, conjugado com o limite de tempo e custos, cumprindo o tamanho mínimo e sendo este um estudo exploratório por questionário, considerou-se inicialmente que 400 seria um número razoável e exequível. Destes 400 questionários, 300 seriam respondidos por TOC e 100 por auditores tributários.

Obteve-se uma amostra de 435 indivíduos que corresponde à totalidade dos questionários válidos. Destes, 315 questionários são relativos aos TOC e 120 aos auditores tributários. A amostra utilizada ultrapassa os valores mínimos considerados aceitáveis nas metodologias acima referidas.

Os TOC inscritos na respetiva Ordem à data de 2014-10-01, totalizam 71.905⁹⁹. No entanto, é sabido que alguns TOC, apesar de estarem inscritos na Ordem que os representa, não exercem essa atividade. Estima-se que existam “cerca de 30.000”¹⁰⁰ TOC exercendo a respetiva profissão. Ou seja, apenas cerca de 41,7% dos TOC inscritos na Ordem exercem a respetiva profissão. Dos 315 TOC inquiridos, cifra-se em 259 (82,2%) os que exercem a

⁹⁸ Usualmente as amostras contêm alguma percentagem de erro. O importante é que a amostra contenha as características e um grau significativo de representatividade da população (Fink, 2003).

⁹⁹ Informação disponível no *website* da OTOC: <http://www.otoc.pt/pt/membros> [2014-12-05].

¹⁰⁰ Informação disponibilizada pela OTOC via “pasta TOC” em 2014-12-22, solicitada em 2014-11-11.

profissão de TOC e em 56 (17,8%) os que não exercem a profissão, apesar de estarem inscritos como tal¹⁰¹.

A tabela 5.1 apresenta a caracterização dos dois grupos de inquiridos que constituem a amostra, nomeadamente os TOC e os auditores tributários.

Tabela 5.1: Caracterização da amostra

Item	TOC (%)	Auditores tributários (%)
Antiguidade na profissão		
Até 2 anos	6,3	3,3
3 a 5 anos	9,8	3,3
6 a 10 anos	18,1	25,0
11 a 15 anos	19,0	20,8
16 a 20 anos	18,7	17,5
21 ou mais anos	27,9	30,0
Total	100	100
Idade		
Até 25 anos	1,9	0,0
26 a 30 anos	4,1	1,7
31 a 40 anos	34,3	26,7
41 a 50 anos	30,5	40,8
51 a 55 anos	8,6	18,3
56 ou mais anos	20,6	12,5
Total	100	100
Género		
Feminino	50,2	43,3
Masculino	49,8	56,7
Total	100	100
Habilitações Literárias		
Até ao 9º ano de escolaridade	1,6	0,0
12º ano de escolaridade	13,7	0,8
Bacharelato/Licenciatura	62,2	71,7
Pós-graduação/Mestrado/ Doutoramento	22,5	27,5
Total	100	100
Inquiridos (N)	315	120

Dos 315 TOC inquiridos, cerca de 50,2% são mulheres e 49,8% são homens o que significa que não se verifica grande divergência entre géneros. Os inquiridos pertencem maioritariamente ao escalão etário de 31 a 40 anos (34,3%) e 41 a 50 anos (30,5%). Estes trabalham na profissão de TOC, maioritariamente, há mais de 21 anos (27,9%), entre 11 e

¹⁰¹ Estes dados foram obtidos através da primeira questão do questionário direcionado aos TOC. Pode-se considerar uma questão de controlo, já que permite a divisão entre os TOC que, exercendo a respetiva profissão podem aconselhar o RST e os que, não exercendo a profissão não iriam responder às questões de aconselhamento do RST.

15 anos (19%), entre 16 e 20 anos (18,7%) e entre 6 e 10 anos (18,1%). E detêm maioritariamente habilitações literárias ao nível do bacharelato ou da licenciatura (62,2%) e 22,5% possuem pós-graduação ou mestrado ou doutoramento.

No ano de 2013 existiam 2.019¹⁰² auditores tributários, que poderemos considerar como a população¹⁰³ na qual obtivemos 120 questionários válidos. Dos auditores tributários inquiridos, cerca de 43,3% são mulheres e 56,7% são homens, o que significa que não se verifica grande divergência de género. De referir, que os auditores inquiridos são todos maiores de 26 anos e, maioritariamente pertencem ao escalão etário de 41 a 50 anos (40,8%) e 31 a 40 anos (26,7%).

Os inquiridos trabalham na profissão de auditores tributários, maioritariamente, há mais de 21 anos (30%) e entre 6 e 10 anos (25%). Detêm maioritariamente como habilitações literárias o bacharelato ou a licenciatura (71,7%), sendo que alguns já obtiveram graduações ao nível da pós-graduação, mestrado ou doutoramento (27,5%). Salienta-se que, dos inquiridos, nenhum destes auditores tem habilitações literárias inferiores ao 12º ano de escolaridade.

Em ambos os grupos, os inquiridos exercem maioritariamente há mais de 21 anos a respetiva profissão, com habilitações literárias a nível do bacharelato ou da licenciatura, mais de 60% têm entre 31 e 50 anos e não se registam diferenças expressivas de género.

Devido à reduzida dimensão¹⁰⁴ das empresas portuguesas é frequente os TOC prestarem serviços a várias empresas¹⁰⁵. A tabela 5.2 apresenta as frequências absolutas e relativas do número de empresas que os TOC prestam serviço.

¹⁰² Informação disponível no *website* da AT: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4E11BC06-8B8F-486E-9BC9-A94B81096209/0/QUAR_2013_AT.pdf [2014-12-20]. Nesta data existia um concurso a decorrer para recrutamento de mais 1.000 auditores tributários, com o início de estágio previsto em janeiro de 2015, (aviso da direção de serviços de gestão de recursos humanos da AT de 2014-12-23).

¹⁰³ Para populações finitas e pequenas inferiores a 10.000 (Saunders et al., 2009) ainda é possível fazer um ajuste da amostra mínima. No caso dos auditores tributários a amostra mínima seria de 92 questionários.

¹⁰⁴ Cerca de 96% da estrutura empresarial são microempresas (ver tabela 3.2).

¹⁰⁵ O artigo 8º e 9º dos Estatutos dos Técnicos Oficiais de Contas, (Decreto-Lei n.º 310/2009 de 26 de Outubro), define os limites da atividade de TOC e as respetivas ponderações de acordo com escalões de volume de negócios das empresas. As ponderações começam em 0,5 para empresas com volume de negócios inferiores a 450.000€ e vai até 5 para volume de negócios superior a 18.500.000€. Um TOC que

Tabela 5.2: Número de empresas que os TOC prestam serviços

	Frequência	Porcentagem
1 empresa	20	7,7
2 - 10 empresas	87	33,6
11 a 20 empresas	69	26,6
21 ou mais empresas	83	32,0
Total	259	100,0

A maioria dos TOC inquiridos prestam serviços para 2 a 10 empresas (33,6%) e para mais de 21 empresas (32%). A prestação de serviços a várias empresas, pelos TOC, pode significar que estes podem ter empresas que possam reunir os requisitos de estarem enquadradas no RST, e outras que não. E, ainda, que pela diversidade das atividades e realidades diferenciadas, algumas empresas podem conseguir ganhos fiscais com a adesão ao RST e outras não.

Na secção seguinte apresenta-se o método utilizado na recolha de dados, nomeadamente o questionário.

5.4 Método de recolha de dados

O questionário foi utilizado nesta investigação como instrumento exclusivo de recolha e organização dos dados primários. O questionário pode ser definido como um conjunto organizado de questões que, num estudo empírico, serve fundamentalmente como instrumento de recolha de dados (Malhotra, 1996; Kumar, 2011). O questionário deve incluir questões compreensíveis para o respondente, apresentando uma sequência lógica e, preferencialmente, com questões de resposta fechada (van der Velde et al., 2007; Saunders et al., 2009; Smith, 2011).

Neste estudo aplicam-se questionários distintos, embora com dois grupos de questões comuns. Os questionários estão adaptados aos respetivos destinatários, os TOC (anexo 5.1) e os auditores tributários (anexo 5.2). A tabela 5.3 apresenta a estrutura dos questionários. O questionário direcionado aos TOC é dividido em três partes e o questionário direcionado aos auditores tributários apenas em duas.

preste os seus serviços, a título principal, por contrato de trabalho terá o limite de 22 pontos, regime liberal ou sociedade de contabilidade ou sociedade de TOC, terá o limite de 30 e se exercer a atividade não sendo a título principal o limite é reduzido para 11 pontos.

Tabela 5.3: Estrutura dos questionários

Estrutura do questionário	Questão do questionário	
	TOC	Audidores tributários
Enquadramento e aconselhamento do RST	Grupo de questões 1	
Características que um RST deve evidenciar	Grupo de questões 2	Grupo de questões 2
Perfil do respondente	Grupo de questões 3	Grupo de questões 1

As questões referentes ao aconselhamento do RST apenas constam, como é natural, no questionário direcionado aos TOC. Somente estes profissionais têm condições para aconselhar os empresários, seus clientes, a optarem pelo RST¹⁰⁶. Os subpontos destas questões são de escolha múltipla, abarcando as respostas previsíveis que emergem da literatura e da nossa interpretação conceptual. As questões onde se solicitava a principal característica que influenciou o aconselhamento, ou não, do RST, são de hierarquização, com possibilidade de acrescentar uma característica adicional. Estas características tiveram como suporte teórico estudos anteriores (Alves et al., 2012; Marsden et al., 2012; Smulders et al., 2012), e foram adaptadas à legislação sobre o RST, vigente em Portugal.

O grupo de questões 2, referente à perceção das características desejáveis que um regime simplificado de tributação deve evidenciar, é respondido pelos dois grupos (TOC e auditores tributários). A perceção é medida através de 17 características adaptadas de estudos anteriores (Weichenrieder, 2007; OECD, 2009; Alves et al., 2012) transpostas para a realidade portuguesa. Foi usada uma escala de *Likert* de concordância, de 5 pontos (de 1: discordo totalmente a 5: concordo totalmente), para as respetivas respostas. Existe ainda uma opção para acrescentar uma característica adicional, caso os inquiridos assim o pretendessem.

O perfil do respondente (antiguidade na profissão, idade, género e habilitações literárias) é aplicado a ambos os grupos de inquiridos. No questionário direcionado aos TOC trata-se

¹⁰⁶ A primeira questão do grupo 1 dos questionário direcionado aos TOC é a seguinte: exerce a atividade de Técnico Oficial de Contas (TOC)? Caso a resposta seja sim, podem aconselhar os seus clientes a opção pelo RST, se a resposta é não, podem apenas responder ao grupo de questões 2, sobre as características que um RST deve evidenciar.

do grupo de questões 3; no questionário direcionado aos auditores tributários consta do grupo de questões 1.

No final do questionário é dada a possibilidade dos inquiridos terem acesso às conclusões do estudo, sendo para isso necessário indicarem o respetivo endereço eletrónico.

As questões formuladas pretendem dar resposta às hipóteses de investigação anteriormente apresentadas, pelo que existe uma relação direta entre elas. A tabela 5.4 apresenta a correspondência das hipóteses de investigação com as questões dos questionários.

Tabela 5.4: Correspondência das hipóteses de investigação com as questões dos questionários

Hipóteses de Investigação	Questões do questionário	
	TOC	Auditores tributários
Hipótese de investigação 1.1 – A poupança de IRC resultante da aplicação do RST, comparativamente ao regime geral, é a principal característica que influencia o <i>aconselhamento</i> por parte dos TOC.	Questão 1.6	
Hipótese de investigação 1.2 – O incremento de IRC a pagar no RST, comparativamente ao regime geral, é a principal característica que influencia o <i>não aconselhamento</i> por parte dos TOC.	Questão 1.7	
Hipótese de investigação 1.3 – As empresas integradas em determinadas atividades ou setores empresariais foram mais aconselhadas a aderir ao RST, por parte dos TOC.	Questão 1.5	
Hipótese de investigação 2.1 – Os métodos presuntivos ou indiretos devem constituir a base do desenho de um RST.	Grupo de questões 2	Grupo de questões 2
Hipótese de investigação 2.2 – A simplificação da contabilidade financeira deve ser um objetivo importante de um RST.	Grupo de questões 2	Grupo de questões 2
Hipótese de investigação 2.3 – A simplificação do reporte e das obrigações declarativas deve ser um objetivo importante de um RST.	Grupo de questões 2	Grupo de questões 2
Hipótese de investigação 2.4 – Um RST deve considerar outras características, sugeridas na literatura ou adaptadas à realidade portuguesa.	Grupo de questões 2	Grupo de questões 2
Hipótese de investigação 2.5 – Existem diferenças de perceção entre os dois grupos de inquiridos, relativamente às características que um RST deve evidenciar.	Grupo de questões 2	Grupo de questões 2

As questões 1.1 a 1.4, apenas presentes no questionário direcionado aos TOC, são de enquadramento. A questão 1.1 e 1.2 possibilitam a divisão dos TOC que exercem ou não a profissão e, caso exercendo, para quantas empresas prestam os seus serviços. A questão 1.3 diz respeito ao aconselhamento ou não do RST. Também é questionado se foi necessária alguma explicação prévia (legal ou contabilística), por parte dos TOC, aos empresários para justificar o seu aconselhamento pelo RST (questão 1.4). No estudo de Marsden et al. (2012), os técnicos de contabilidade afirmam, maioritariamente, que efetuaram uma explicação prévia sobre regimes especiais para pequenas empresas, a fim de justificarem o respetivo aconselhamento.

Os questionários foram submetidos a um pré-teste junto a sete TOC e dois auditores tributários. As sugestões obtidas com base neste pré-teste foram principalmente no sentido da simplificação e clareza das questões. Após as devidas correções, os questionários foram disponibilizados *online* no dia 6 de outubro de 2014, na plataforma *LimeSurvey*.

Os questionários *online* têm certas vantagens, mas apresentam, também, algumas desvantagens. Relativamente às vantagens, podem considerar-se as seguintes: a possibilidade de aplicação a amostras de grande dimensão e dispersas geograficamente; o custo reduzido, desde que não seja necessário recorrer a consultores informáticos e os dados estatísticos sejam de recolha direta. A principal desvantagem traduz-se normalmente numa taxa de resposta reduzida, e ainda alguma incerteza sobre se o questionário foi respondido pelos destinatários (Saunders et al., 2009; Smith, 2011). Esta última desvantagem pode ser minorada, se o contacto for feito via *e-mail* ou por utilização de canais direcionados aos destinatários (van der Velde et al., 2007; Saunders et al., 2009). No caso do questionário aplicado aos auditores tributários, o contacto foi feito através das direcções distritais de finanças. Relativamente ao questionário dirigido aos TOC, este esteve disponível no *website* da OTOC e foram contactadas via *e-mail* 218 empresas e profissionais¹⁰⁷ que prestam serviços de contabilidade.

¹⁰⁷ As empresas e os profissionais que prestam serviços de contabilidades foram aleatoriamente selecionadas por pesquisa na internet entre 20 de novembro e 5 de dezembro de 2014. No anexo 5.3 encontra-se a listagem das 218 empresas e profissionais que prestam serviços de contabilidade e os respetivos 250 *e-mail* de contacto, já que algumas empresas disponibilizavam mais do que um contacto.

Foi solicitada à OTOC a disponibilização do questionário no respetivo *website*, de modo a estar acessível a todos os TOC inscritos na Ordem. O questionário esteve disponível *online* desde o dia 6 de outubro de 2014¹⁰⁸ até ao dia 31 dezembro de 2014¹⁰⁹. Com o objetivo de obter uma amostra de maior dimensão, procedeu-se ainda à recolha presencial de dados nas formações da Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC) e da OTOC em diversas localidades. A calendarização da recolha de dados em papel, nestas formações, é apresentada no anexo 5.4.

As 21 direções de finanças foram contactadas via *e-mail*, com a solicitação de colaboração e a disponibilização do questionário aos auditores tributários. As direções distritais de finanças contactadas foram as seguintes: Angra do Heroísmo, Aveiro, Beja, Braga, Bragança, Castelo Branco, Coimbra, Évora, Faro, Guarda, Horta, Leiria, Lisboa, Ponta Delgada, Portalegre, Porto, Santarém, Setúbal, Viana do Castelo, Vila Real e Viseu¹¹⁰. O questionário direcionado aos auditores tributários esteve disponível *online* desde o dia 6 de outubro de 2014 até 31 de dezembro de 2014. Para obtenção de um número mais significativo de questionários, procedeu-se adicionalmente ao contacto via telefone com o intuito de esclarecer os objetivos do estudo e reiterar a necessidade das respostas.

Efetuiu-se também, um contato presencial na direção de finanças de Santarém, onde foi dada a possibilidade aos auditores tributários de preencherem os questionários em papel, caso assim o desejassem. Os questionários foram entregues a 16 de outubro de 2014, com a autorização do Diretor de Finanças de Santarém e recolhidos a 20 de outubro de 2014. A entrega foi efetuada presencialmente e acompanhada com uma explicação verbal dos objetivos do estudo, da garantia de confidencialidade e da necessidade de respostas.

A recolha dos dados através de questionário em papel e presencial foi uma abordagem alternativa, mas que permitiu obter uma amostra de maior dimensão. Porém, este método

¹⁰⁸ A disponibilização do questionário no *website* da OTOC apenas se verificou no dia 27 de outubro, respondendo ao pedido realizado em 6 de outubro de 2014.

¹⁰⁹ Saunders et al. (2009) considera que a recolha de dados dos questionários *online* deve ser feita entre 2 a 6 semanas, dependendo do número de respostas pretendidas. No entanto, como foram efetuados contactos via *e-mail* e presenciais, os questionários estiveram disponíveis *online* cerca de 3 meses, desde dia 6 de outubro a 31 de dezembro de 2014.

¹¹⁰ Contactos das direções das finanças. Disponíveis em:
http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/contactos_servicos/enderecos_contactos/ [2014-10-05].

de recolha apesar de normalmente apresentar taxas de respostas superiores aos questionários *online*, tem custos monetários e temporais acrescidos (*e.g.*, viagens, fotocópias, necessidade de introdução dos dados manualmente) (Saunders et al., 2009).

O questionário em papel foi acompanhado com uma carta introdutória com a identificação do estudo e os respetivos objetivos, bem como a informação sobre a confidencialidade e a utilização dos dados. Nos contatos via *e-mail*, a informação é semelhante à dos questionários em papel acrescido da informação do endereço do questionário *online*. Por questões éticas, os respondentes dos questionários devem ser informados sobre os objetivos da investigação e as respostas devem ser voluntárias e confidenciais (Ryen, 2013; Neuman, 2014).

Na tabela 5.5 apresenta-se os questionários válidos e não válidos obtidos *online* e recolhidos em papel, presencialmente.

Tabela 5.5: Questionários válidos e não válidos

Questionário	Online		Papel		Total	
	Válidos	Não válidos	Válidos	Não válidos	Válidos	Não válidos
Questionário direcionado aos TOC	108	66	207	24	315	90
Questionário direcionado aos auditores tributários	70	58	50	3	120	61
Total	178	124	257	27	435	151

Obtiveram-se 108 questionários válidos via *online* e 207 em papel, relativamente aos TOC inquiridos, o que totaliza 315 questionários. Em relação aos auditores tributários inquiridos, obteve-se 70 questionários válidos *online* e 50 em papel, totalizando 120.

Os questionários não válidos *online* são os que foram iniciados mas não concluídos, nem submetidos. Os questionários *online* que foram considerados válidos têm uma representação de cerca de 62,1% no caso dos TOC, e de 54,7% relativamente aos auditores tributários. Os auditores tributários apresentam uma taxa de resposta de questionários válidos inferiores à dos TOC. Neuman (2014) considera que os líderes dos negócios, os *mídia* e o governo são difíceis de investigar, e que para estas amostras a confidencialidade é crucial. Na presente investigação entendemos que pode incluir-se neste grupo os auditores tributários.

Os questionários não válidos em papel não estavam conformes. Os questionários válidos têm uma representatividade de cerca de 89,6% na amostra dos TOC e de 94,3% no caso dos auditores tributários. Nas formações da OTOC e da APOTEC foram entregues mais 131 questionários, que não foi possível recuperar, pelo que a taxa de resposta é cerca de 57%. No caso da amostra recolhida presencialmente relativa aos auditores tributários, foram recolhidos todos os questionários entregues, pelo que a taxa de resposta é de 94,3%.

No ponto seguinte é abordado o método de análise de dados utilizado nesta investigação.

5.5 Método de análise de dados

Os dados recolhidos nos questionários foram analisados quantitativamente com recurso ao programa estatístico IBM SPSS¹¹¹ *Statistics* V.21. Os dados são objeto de análise estatística descritiva numa primeira abordagem e, posteriormente, aplicada estatística multivariada. Esta última permite análises das relações de múltiplas variáveis dependentes ou independentes, quer se estabeleça ou não uma relação de causa e efeito entre estes dois grupos (Reis, 2001). As estatísticas multivariadas utilizadas são a análise fatorial exploratória (AFE) e a análise de *clusters*.

A AFE permite através da relação entre as variáveis, encontrar fatores homogéneos (Pestana e Gageiro, 2008). No presente estudo, alguns dos fatores extraídos da AFE, incluem variáveis que pela sua relação, denominamos com termos semelhantes a métodos de simplificação fiscal, previamente definidos na revisão da literatura. A análise de *clusters* permite detetar grupos homogéneos, através de particularidades em comum de respondentes (Marôco, 2011). Esta análise permite identificar se cada *cluster* tem perceções semelhantes dos fatores previamente definidos na AFE.

O pressuposto da normalidade dos dados foi verificado através do teste de *Kolmogorov-Smirnov* com a correção de *Lilliefors* e o de *Shapiro Wilk*. O perfil do inquirido e as características que um regime simplificado deve evidenciar, são comuns aos dois questionários e apresentam níveis de significância do teste *Kolmogorov-Smirnov* inferiores a 0,05 ($p\text{-value} < 0,05$). Para estes níveis de significância, as variáveis não reúnem o

¹¹¹ *Statistical Package for Social Science*.

pressuposto da normalidade (Marôco, 2011). O enquadramento e aconselhamento do RST apenas consta no questionário direcionado aos TOC e algumas variáveis aqui enquadradas apresentam níveis de significância superiores a 0,05 ($p\text{-value} > 0,05$). Verifica-se também que as variáveis binária e aquelas que apresentam apenas três opções de resposta são consideradas constantes, pelo referido teste e assim excluídas (anexo 5.5). A generalidade das variáveis não reúne o pressuposto da normalidade, mas pela dimensão da amostra e de acordo com o Teorema Limite Central pode efetuar-se a análise dos dados.

Uma distribuição normal apresenta assimetria (*skewness*) e achatamento (*kurtose*) igual a zero (Marôco, 2011). Foi elaborado o teste de *skewness* e *kurtose* de modo a verificar se existem casos extremos de assimetria e achatamento. Segundo (Kline, 2011), podemos considerar que valores absolutos do teste *skewness* superiores a 3 e do teste *kurtose* superiores a 10 são indicadores de problemas graves de assimetria e achatamento. Apenas a variável “Foi necessária alguma explicação prévia (por exemplo a nível legal ou contabilístico) ao(s) empresário(s), para os quais exerce a atividade de TOC, para justificar a opção pelo regime simplificado em sede de IRC?” no questionário direcionado aos TOC, apresenta um valor absoluto no teste *skewness* de 3,047. Estando este valor muito próximo do limite considerado, podemos ponderar que na generalidade das variáveis não se verifica problemas graves de assimetria e achatamento (anexo 5.6).

5.6 Notas conclusivas

O método utilizado neste estudo tem como intuito confirmar ou infirmar as hipóteses de investigação formuladas, com base na literatura analisada e com as particularidades desejáveis que um RST deve evidenciar em Portugal (Tercero, 1999; Shah e Corley, 2006; Saunders et al., 2009). As duas hipóteses de investigação estão diretamente relacionadas com os objetivos que nos propomos atingir com a elaboração desta tese.

A amostra é constituída por dois tipos de respondentes: os TOC e os auditores tributários. Foram obtidos 435 questionários válidos, sendo 315 respondidos por TOC e 120 por auditores tributários. Os inquiridos não apresentam diferenças expressivas entre género, têm maioritariamente entre 31 e 50 anos, encontram-se há mais de 21 anos na profissão e

possuem maioritariamente como habilitações literárias, de pelo menos, bacharelato ou licenciatura.

O questionário foi o único método de recolha de dados utilizado. O questionário foi elaborado com base na literatura e apresenta também algumas questões adaptadas à realidade portuguesa. As questões do questionário estão coordenadas com as hipóteses de investigação de modo a ser possível a sua confirmação. Na análise de dados são utilizados métodos univariados, nomeadamente através das estatísticas descritivas e também multivariados, como a AFE e a análise de *clusters*. Esta análise de dados é efetuada com recurso ao programa informático IBM SPSS V.21.

A análise estatística e a discussão dos resultados são apresentadas no capítulo seguinte, onde se pretende testar as hipóteses de investigação formuladas no presente capítulo.

CAPÍTULO 6

ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados da investigação, assim como a sua análise e discussão. Estes resultados tiveram por base os dados recolhidos através de questionário, de uma amostra constituída por 315 TOC e 120 auditores tributários.

A respetiva estrutura desenvolve-se de acordo com as hipóteses de investigação formuladas no capítulo anterior. Inicialmente, recorre-se à estatística univariada, através das estatísticas descritivas e, posteriormente, à estatística multivariada, nomeadamente à análise fatorial exploratória e à análise de *clusters*.

6.1 A principal característica que influenciou o aconselhamento do novo regime simplificado de tributação

O aconselhamento da adesão aos regimes simplificados é, normalmente, feito pelos técnicos que efetuam o acompanhamento contabilístico e fiscal das empresas (Viola, 2001; Gray e Bannock, 2005; Alves et al., 2012; Marsden et al., 2012). Pretende-se examinar se existe uma característica principal que influencia esse aconselhamento e, também, o não aconselhamento do RST, por parte dos TOC. Adicionalmente, pretende-se analisar se existe uma atividade empresarial na qual os respetivos empresários foram maioritariamente aconselhados a optarem pela adesão ao RST.

6.1.1 O aconselhamento do novo regime simplificado de tributação

A tabela 6.1 apresenta a distribuição das frequências e das percentagens de resposta do aconselhamento do novo RST, por parte dos TOC, que exercem a respetiva profissão.

Tabela 6.1: Aconselhamento do novo RST

Aconselhamento do RST	Frequência	Percentagem
Sim	24	9,3
Não	176	68,0
Algumas empresas sim e outras não (caso exerça a atividade de TOC para várias empresas)	59	22,8
Total	259	100,0

Dos TOC inquiridos, 68% não aconselharam o RST às empresas a quem prestam serviço. Apenas 9,3% dos inquiridos aconselharam o RST. E 22,8% dos TOC inquiridos consideraram que, pela diversidade e especificidade das empresas a quem prestam serviços, aconselharam o RST em alguns casos e noutros não.

No estudo de Portela (2010), a opção pelo RST das empresas constituídas no ano de 2008, e que cumpriam os critérios de enquadramento, foi feita, maioritariamente, por aconselhamento do TOC. Os resultados obtidos nesse estudo, em relação ao antigo regime simplificado, foram de 4 empresas a fazerem a opção pelo RST e 59 pelo regime geral de tributação. O nosso estudo confirma que a larga maioria dos TOC não aconselhou a opção pelo RST. Adiante se verão as razões referidas pelos TOC inquiridos.

Os problemas identificados no antigo RST podem ter causado uma perceção negativa nos TOC em Portugal, que se reflete no não aconselhamento do novo regime criado em 2014. O mesmo não acontece em outros países, como na Austrália, em que todos os técnicos de contabilidade, entrevistados no estudo de Marsden et al. (2012), aconselharam o regime especial para as pequenas empresas. Os TOC, como principal interveniente de acompanhamento contabilístico e fiscal das microempresas, deveriam ter uma perceção favorável do RST, para que o aconselhem. Esta “intermediação” dos TOC é pois de capital importância para a efetiva adesão das pequenas sociedades ao RST. Ora, em muitas situações, os propósitos puramente económicos e legais acabam por ser frustradores por esta falta de aconselhamento.

Dos TOC inquiridos, uma proporção de 91,6% considerou necessária uma explicação prévia, a nível contabilístico ou fiscal, aos empresários a quem prestam serviços para justificar o aconselhamento na opção pelo RST. Apenas sete TOC inquiridos consideraram não existir necessidade de qualquer explicação aos clientes a quem prestam serviços. Estes resultados estão de acordo com os obtidos no estudo de Marsden et al. (2012), no qual a maioria dos técnicos de contabilidade entrevistados aconselhou e explicou aos seus clientes os benefícios deste tipo de regimes.

A tabela 6.2 apresenta a distribuição das frequências e as respetivas percentagens das respostas do aconselhamento, por parte dos TOC, por género. Observa-se, na referida tabela, que os homens serão mais propensos a aconselhar o RST ou, no caso de prestarem serviços a várias empresas, ponderarem o seu aconselhamento.

Tabela 6.2: Aconselhamento do novo RST por género

Aconselhamento do RST	Frequência	Género:		Género:	
		Feminino	Masculino	Feminino	Masculino
Sim	24	9	15	38%	63%
Não	176	90	86	51%	49%
Algumas empresas sim e outras não (caso exerça a atividade de TOC para várias empresas)	59	28	31	47%	53%
Total	259	127	132	49%	51%

No entanto, com base no teste *T-Student* (anexo 6.1), verificamos que estas diferenças, entre género, não são estatisticamente significativas em termos de médias ($p\text{-value}>0,05$).

6.1.2 A Principal característica que influenciou o aconselhamento do novo regime simplificado de tributação

Dos 83 inquiridos que aconselharam o novo RST, 76 TOC ordenaram as características que influenciaram essa decisão: 26 apenas consideraram apenas uma opção, 10 consideraram duas opções e 36 a totalidade das opções. A tabela 6.3 apresenta a hierarquização das características que influenciaram o aconselhamento do RST.

Tabela 6.3: Hierarquização das características que influenciaram o aconselhamento do RST

Características	1ª opção	2ª opção	3ª opção	4ª opção	5ª opção	6ª opção
Simplificação do cálculo do imposto	5	7	13	9	6	1
O IRC a pagar será inferior com a opção pelo regime simplificado comparativamente ao regime geral	50	11	3	1	0	0
Redução dos custos de cumprir as obrigações tributárias	4	3	8	10	11	4
Menor probabilidade de inspeção tributária	1	3	3	3	6	23
Diminui os requisitos contabilísticos, caso opte pelo regime contabilístico das microentidades	0	2	6	12	11	7
Dispensa o pagamento especial por conta (PEC)	16	24	7	3	3	1
Total	76	50	40	38	37	36

A redução do imposto a pagar no RST comparativamente ao regime geral foi claramente a primeira escolha da maioria dos TOC inquiridos; 50 do total de 76 (correspondendo a 65,8%). Este resultado permite considerar que esta é a principal característica que influencia o aconselhamento do RST. Aquando da análise das vantagens deste RST, já se tinha referido que se poderia verificar uma redução de imposto a pagar, principalmente, no caso das empresas apresentarem uma estrutura reduzida de gastos, i.e., este RST poderá beneficiar as empresas que não registam perdas fiscais (PwC Portugal, 2013b; Seara, 2014; Miranda, 2015). Na verdade, o esforço da simplificação contabilística e fiscal, elemento fulcral de um RST, não é reconhecido como a principal característica para o aconselhamento do RST. O aconselhamento à adesão ao RST é sim efetuado, se existir uma menor carga fiscal, comparativamente com o regime geral.

Este resultado, do aconselhamento pela poupança de imposto obtido, está em consonância com os obtidos por Portela (2010), relativamente ao antigo RST, em que concluiu que a opção era feita em função da economia de imposto. Aos mesmos resultados chegaram Marsden et al. (2012), num estudo realizado na Austrália. Aí, a totalidade dos técnicos de contabilidade entrevistados, optaram pela minimização do imposto a pagar, como o principal fundamento na recomendação dos regimes especiais para as pequenas empresas. Confirma-se, assim, que tanto em Portugal como em outros países a minimização de imposto a pagar é o fator principal na adesão de um RST.

A segunda escolha dos inquiridos relativamente à “1ª opção”¹¹² foi a dispensa de PEC, com uma frequência de 16 no total de 76 (correspondendo a 21,1%). A dispensa do PEC é, na “2ª opção”, a primeira escolha, verificando uma frequência de 24 no total de 50 (correspondendo a 48%). A segunda escolha na “2ª opção” é a redução do imposto a pagar, com uma frequência de 11 no total de 50 (correspondendo a 22%), o que confirma, novamente, a sua importância na decisão de aconselhamento do RST.

A dispensa do PEC foi considerada uma vantagem já no antigo RST (Faustino, 2004; CEF, 2007; Ribeiro, 2009) e, também, no que teve início em 2014 (Madeira, 2014; Seara, 2014). Pode considerar-se que a manutenção desta característica no novo RST é favorável ao seu êxito, pela importância atribuída pelos TOC. O PEC parece ser entendido como um elemento de simplificação, que permite algum controlo dos contribuintes e um meio de combate à fraude e evasão fiscal (CEF, 2007). No entanto, parece-nos que no RST o PEC é substituído pela coleta mínima, como forma de garantir de uma contribuição destas pequenas sociedades para o Estado.

A simplificação do cálculo do imposto é o item que obtém mais frequência na “3ª opção” e é a terceira preferência na “1ª e 2ª opções”. Pelos resultados parece-nos que os TOC inquiridos entendem que este RST simplifica realmente o cálculo do IRC. Como já tínhamos referido anteriormente, a limitação das tributações autónomas e das deduções à coleta, podem tornar o cálculo de imposto mais simples.

A redução dos custos de cumprimento e a diminuição dos requisitos contabilísticos, caso se opte pelo regime contabilístico das microentidades, são as principais escolhas na “4ª e 5ª opções”. Para os TOC inquiridos, um dos principais objetivos dos regimes simplificados, a diminuição dos custos de cumprimento (WBG, 2007; OECD, 2009), não está nas três primeiras características que influenciam o seu aconselhamento. Este resultado, deve-se possivelmente, ao facto de que o RST não simplifica outras obrigações fiscais. Daí que, não diminua significativamente os custos de cumprimento. No estudo de Marsden et al. (2012), os técnicos de contabilidade consideraram que os regimes especiais para as pequenas empresas não reduzem os custos de cumprimento. Pelo contrário, em alguns casos, até os aumenta. Em relação ao regime contabilístico para as microentidades,

¹¹² Ver tabela 6.3.

provavelmente estas empresas, passíveis de enquadramento no RST, já o utilizam, pelo que este fator não é considerado relevante.

Por fim, a menor probabilidade de inspeção tributária foi considerada como última opção. Tal Facto, pode indicar que os TOC inquiridos consideram que, pelo facto das empresas estarem no RST, tal não significa uma relação com a AT mais simples e menos exigente a nível de inspeções.

Os TOC considerarem ainda, como resposta livre, certas características adicionais que poderiam influenciar o aconselhamento do RST. Obtiveram-se as seguintes respostas: “ser possível colocar despesas e retirar o dinheiro”; “prejuízos constantes” e “ser uma empresa com baixa faturação anual e sem lucros”.

A hipótese de investigação 1.1 previa que a poupança de IRC a pagar no RST comparativamente ao regime geral de tributação, constitui a principal característica que influencia o seu aconselhamento, por parte do TOC. Os resultados das estatísticas descritivas evidenciam que “o IRC a pagar será inferior com a opção pelo regime simplificado comparativamente ao regime geral”, está na primeira opção dos TOC, sendo esta a principal característica no desenho do RST que influenciou o seu aconselhamento. Assim, os resultados obtidos indicam que esta hipótese se confirma.

6.1.3 A Principal característica que influenciou o *não aconselhamento* do novo regime simplificado de tributação

Dos 235 inquiridos que não aconselharam o novo RST, 206 TOC ordenaram as características que influenciaram esta decisão. Destes inquiridos, 66 ordenaram a totalidade das características, 94 apenas considerou uma opção e 23 consideraram duas opções. A tabela 6.4 apresenta a hierarquização das características que influenciaram o não aconselhamento do RST.

Tabela 6.4: Hierarquização das características que influenciaram o não aconselhamento do RST

Características	1ª opção	2ª opção	3ª opção	4ª opção	5ª opção	6ª opção	7ª opção	8ª opção
As regras do regime simplificado são demasiado complexas	12	5	9	6	11	14	6	17
O IRC a pagar seria superior se optasse pelo regime simplificado comparativamente ao regime geral	93	26	7	6	5	3	5	2
Aumento dos custos de cumprir as obrigações tributárias	4	8	7	12	10	15	16	4
Maior complexidade na relação com a Administração Fiscal	4	3	7	14	12	17	12	5
Não simplificação de outras obrigações fiscais	8	13	22	13	15	6	4	1
A(s) empresa(s) para as quais exerce a atividade de TOC, não cumprem os requisitos de estar enquadrada(s) no regime simplificado	65	27	15	5	3	4	7	6
Legislação do regime simplificado não estava disponível atempadamente	4	10	5	9	6	4	10	24
Não concorda com os coeficientes aplicados à(s) atividade(s) da(s) empresa(s) para as quais exerce a atividade de TOC	16	20	17	10	9	7	8	7
Total	206	112	89	75	71	70	68	66

Na “1ª opção” relativa às características pelo não aconselhamento do RST, a que apresenta maior frequência é o incremento do imposto a pagar no RST em comparação com o regime geral (93 inquiridos que corresponde a 45,1% do total). Este resultado permite considerar que esta é a principal característica influenciadora do não aconselhamento do RST. Ou seja, a escolha do regime é feita em função da minimização do imposto a pagar.

Em segundo lugar, relativamente à “1ª opção” de não aconselhamento à adesão ao RST, surge o facto de as empresas a quem os TOC prestam serviços não cumprirem os requisitos de estarem enquadradas (65 inquiridos que corresponde a 31,6%). Sabendo que a estrutura empresarial é composta maioritariamente por microempresas e que cerca de 48% destas apresentam um volume de negócios inferiores a 150.000€¹¹³, parece-nos um valor bastante elevado, para o não enquadramento no RST. O que nos leva a considerar que, possivelmente, alguns TOC não aconselharam o RST pela perceção adquirida no passado em relação ao antigo RST.

¹¹³ Dados referentes ao ano de 2012 (tabela 4.1)

O facto das empresas a quem presta serviço não ser passíveis de enquadramento no RST, é a característica que na “2ª opção” tem a maior frequência com 27 inquiridos (correspondendo a 24,1% do total). Este valor é muito próximo do resultado da segunda escolha da “2ª opção”, respeitante, novamente, ao incremento de imposto a pagar, com 26 inquiridos (correspondendo a 23,2%). Tais resultados reforçam a importância do incremento do imposto a pagar na decisão do não aconselhamento do RST.

É de salientar que a característica de “não concordar com coeficientes aplicados às atividades das empresas para as quais exerce a atividade de TOC” surge na terceira preferência na “1ª e 2ª opções”, e como segunda preferência na “3ª opção”. Estes resultados evidenciam que, apesar dos coeficientes serem tendencialmente ajustados às atividades, os TOC inquiridos ainda não consideram que sejam os mais adequados. No antigo RST, a desadequação dos coeficientes já tinha sido referida, porque esse regime apresentava apenas dois, que não estavam adaptados às atividades das empresas (Faustino, 2004; Alves et al., 2012). Esta maior adaptação dos coeficientes às atividades é considerada uma vantagem do novo regime, já que poderá significar uma aplicação mais justa (Madeira, 2014). No entanto, pela perceção dos TOC inquiridos, parece-nos que o novo RST ainda não conseguiu resolver, completamente, o problema de adequação dos coeficientes.

As características de “não simplificação de outras obrigações fiscais” e “maior complexidade na relação com a Administração Fiscal” são as preferências na “3ª, 4ª, 5ª e 6ª opções”, alternadamente para o não aconselhamento do RST. Ou seja, na “3ª e 5ª opções” a preferência vai para “não simplificação de outras obrigações fiscais”, e na “4ª e 6ª opções” a escolha recai na “maior complexidade na relação com a Administração Fiscal”. A “não simplificação de outras obrigações fiscais” apresenta-se como uma desvantagem referida pelos inquiridos, que já sido apontada ao antigo regime (Faustino, 2004). Um RST, por definição, deve simplificar. Porém, pela perceção dos TOC inquiridos, este RST além de não simplificar outras obrigações fiscais, leva ainda a uma maior complexidade na relação com a Administração Fiscal.

No seguimento das características anteriores, o aumento dos custos de cumprimento é a principal escolha na “7ª opção”. Este resultado também se verifica no estudo de Marsden et al. (2012), no qual os técnicos de contabilidade consideraram que os regimes especiais podem, em alguns casos, aumentar os custos de cumprimento. As pequenas empresas, quando questionadas sobre a opinião geral dos regimes especiais, consideraram em maior percentagem que é uma “perda de tempo”, e que seria preferível uma taxa mais baixa e de fácil aplicação. Isto leva-nos a questionar se não seria preferível um sistema fiscal estável e previsível, face a um regime especial que pode trazer mais complexidade (Freedman, 2006; 2009). No estudo de Smulders et al. (2012), a principal característica para a não adesão das empresas aos regimes especiais foi a complexidade das suas regras. No nosso estudo, a característica “as regras do regime simplificado são demasiado complexas” é a quarta preferência na “1ª e 3ª opções”, e a terceira preferência na “5ª e 6ª opções”. Estes resultados mostram que esta característica, apesar de não estar nas primeiras preferências, afeta a perceção dos TOC sobre a complexidade nas regras do RST.

Relativamente ao não aconselhamento do RST, a característica de a “legislação do regime simplificado não estava disponível atempadamente” é fracamente importante para os TOC, sendo a principal escolha apenas na “8ª opção”. Possivelmente, já consideram esse facto normal, face à instabilidade fiscal derivada das frequentes alterações e da elevada produção de legislação nos últimos anos (Sá, 2013; Borrego et al., 2015). Este aspeto já tinha sido anteriormente referido, como uma das causas de complexidade fiscal em Portugal.

Os TOC inquiridos consideram que existem características adicionais que podem influenciar o não aconselhamento do RST. As respostas foram as seguintes: “a diferença de imposto a pagar não é muita”; “após análise dos prós e contras com cada um dos clientes, estes decidiram não aderir a este regime”; “coeficientes atuais e mais atrativos mas ainda são recentes”; “confusão para os empresários entre lucro tributável, resultado do exercício e distribuição de lucros”; “para a maior parte dos clientes não compensa”; “não foi abordada a questão”; “não se considerou vantajoso a opção pelo RST/IRC”; “opção das entidades”; e “poucos conhecimentos sobre o RST”.

A hipótese de investigação 1.2 previa que um incremento do IRC a pagar no RST comparativamente com o regime geral de tributação, constitui a principal característica que influencia o não aconselhamento, por parte do TOC. Os resultados das estatísticas descritivas evidenciam que o não aconselhamento do RST é, principalmente, por “o IRC a pagar seria superior se optasse pelo regime simplificado comparativamente ao regime geral”. Pelo que podemos considerar que os resultados obtidos vão no sentido de confirmar a hipótese de investigação 1.2.

Em síntese, podemos considerar que o aconselhamento ou não aconselhamento, por parte dos TOC, às empresas a quem prestam serviços emerge, principalmente, em função do imposto a pagar. Em que podemos distinguir dois casos. No primeiro caso, o aconselhamento efetua-se porque no RST obtém-se uma poupança de imposto a pagar. No segundo caso, o não aconselhamento resulta de que optando pelo RST, se verificar um incremento de imposto. Estes factos leva-nos a considerar que os TOC, além de terem uma influência preponderante na adesão ou não do RST, através do seu aconselhamento, colaboram na gestão fiscal dos seus clientes, a quem prestam serviço.

O esforço de simplificação do RST, como o cálculo de imposto ou a isenção de alguns anexos na IES, não é percebida pelos TOC como suficiente para o seu aconselhamento. A justificação pela simplificação poderia até levar a outras consequências, em que os empresários considerassem que as mensalidades deveriam ser reduzidas, obtendo desse modo uma poupança, mas no pagamento ao TOC.

A minimização do imposto a pagar aparece assim como uma característica principal na aplicação do RST. Emerge assim, a questão da adequação dos coeficientes utilizados no cálculo do imposto, para que a maioria das pequenas sociedades, passíveis de enquadramento, possam obter vantagem fiscal com a adesão ao RST.

6.1.4 O aconselhamento por atividade empresarial

No RST, o cálculo da matéria coletável é feito com base em coeficientes com algum grau de adaptação às atividades das empresas. Como os coeficientes são diferentes por atividade, pode suceder que algumas empresas consigam obter maior vantagem fiscal com a adesão ao RST, comparativamente com outras. A tabela 6.5 apresenta as frequências do aconselhamento dos TOC inquiridos por atividade empresarial.

Tabela 6.5: Aconselhamento dos TOC por atividade empresarial

Atividade empresarial	Frequência	Percentagem
Vendas de mercadorias e produtos	36	43,4
Prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas	27	32,5
Rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela do Código do IRS (art. 151º)	3	3,6
Restantes rendimentos de prestações de serviços e subsídios destinados à exploração	17	20,5
Total	83	100,0

Os TOC inquiridos aconselharam, maioritariamente, a adesão ao RST às empresas que se dedicam a vendas de mercadorias e produtos (43,4%). O aconselhamento às empresas que prestam serviços no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas apresentam a segunda maior percentagem válida (32,5%). Estas duas atividades têm um coeficiente de 0,04, que é o mais baixo, e que possivelmente deve justificar os resultados pela minimização de imposto a pagar, que como já se viu, é a principal característica para o aconselhamento do RST.

A hipótese de investigação 1.3 previa que as empresas de uma determinada atividade seriam mais propensas a serem aconselhadas a aderir ao RST, por parte dos TOC. Os resultados evidenciam que os TOC aconselharam maioritariamente as empresas que se dedicam a vendas de mercadorias e produtos. Assim, pelos resultados consideramos que estes vão no sentido de confirmar a hipótese de investigação 1.3.

A secção seguinte é dedicada a averiguar quais as características que um RST deve evidenciar, dando resposta ao segundo objetivo deste estudo.

6.2 As características desejáveis que um regime simplificado de tributação deve evidenciar

Neste ponto pretende-se verificar qual a perceção dos TOC e dos auditores tributários sobre as características desejáveis que um RST deve evidenciar.

A maior parte das questões efetuadas aos inquiridos basearam-se nas metodologias propostas no estudo da OECD (2009), e as restantes foram adaptadas à realidade portuguesa. Nas estatísticas descritivas é elaborada uma análise das características por grupo de respondente e, posteriormente, realizada uma comparação entre estes. Nas estatísticas multivariadas são utilizadas a análise fatorial exploratória e a análise de *clusters*.

6.2.1 Estatísticas descritivas

A estatística descritiva é utilizada na análise da perceção dos TOC e dos auditores tributários relativamente às características que um RST deve evidenciar. Para uma melhor análise, consideramos cada metodologia de simplificação individualmente. Estas metodologias são as seguintes: (i) métodos presuntivos ou indiretos (ii) a simplificação da contabilidade financeira e (iii) simplificação do reporte e das obrigações declarativas. Também analisaremos outras características, sugeridas na literatura, como a utilização de uma taxa reduzida de IRC para as microempresas e outras adaptadas à realidade portuguesa.

6.2.1.1 A Perceção dos técnicos oficiais de contas

As percentagens de resposta dos TOC das características desejáveis que um RST deve evidenciar, relativas aos métodos presuntivos ou indiretos estão evidenciadas na tabela 6.6.

Tabela 6.6: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos TOC – Métodos presuntivos

1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente					
Métodos presuntivos ou indiretos									
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC e o IVA					45,4%	14,3%	11,7%	18,7%	9,8%
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC, IVA e as retenções na fonte dos empregados					55,2%	16,8%	14,6%	9,5%	3,8%
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida					5,7%	6,7%	13,7%	45,7%	28,3%
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios , da atividade exercida e da localização					15,6%	12,1%	21,9%	35,6%	14,9%
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função da atividade exercida e de outra variável física (ex: n° de trabalhadores, n° de máquinas, n° de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)					22,2%	15,9%	27,0%	22,2%	12,7%
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios , da atividade exercida e de outra variável física (ex: n° de máquinas, n° de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)					18,4%	19,4%	25,4%	23,5%	13,3%

Nos métodos presuntivos ou indiretos, o imposto único não obtém uma opinião favorável. As respostas a este método foram totalmente discordantes, quer englobe IRC e IVA, quer ainda acrescesse as retenções efetuadas aos empregados, com taxas de resposta de cerca de 45% e 55% respetivamente. Quando o imposto é calculado em função de variáveis físicas, os TOC inquiridos revelam-se, maioritariamente, indiferentes.

A preferência emerge quando o imposto é calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida, obtendo as percentagens de resposta mais elevadas na concordância parcial e total, com cerca de 46% e 28%, respetivamente. É de salientar que este é o modelo utilizado no RST atualmente em vigor em Portugal. Contrariamente aos resultados de Portela (2010), o cálculo de imposto com base no volume de negócios, da atividade exercida e localização, não foi o modelo que teve a maior percentagem de opiniões concordantes. No entanto, também neste modelo se verifica uma opinião favorável, com o maior índice de resposta na “concordância parcial”, com cerca de 36%.

A tabela 6.7 apresenta o resultado das frequências percentuais das características desejáveis que um RST deve evidenciar, relativamente à simplificação da contabilidade financeira, do reporte e das obrigações declarativas.

Tabela 6.7: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos TOC – Simplificação da contabilidade financeira, do reporte e das obrigações declarativas

1 Discordo totalmente	2 Discordo parcialmente	3 Indiferente	4 Concordo parcialmente	5 Concordo totalmente	1	2	3	4	5
--------------------------	----------------------------	------------------	----------------------------	--------------------------	---	---	---	---	---

Simplificação da contabilidade financeira

O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos)	45,4%	18,1%	18,1%	12,4%	6,0%
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos) coordenado com o IVA de caixa	45,1%	17,8%	20,0%	13,0%	4,1%

Simplificação do reporte e das obrigações declarativas

O regime simplificado deveria aligeirar algumas obrigações declarativas para a Autoridade Tributária e Aduaneira (ex: dispensa do envio do e-fatura, dispensa da comunicação das guias de transporte)	21,6%	8,9%	17,1%	23,5%	28,9%
O regime simplificado deveria contemplar prazos mais alargados de envio de obrigações declarativas e de pagamento de impostos	35,6%	12,1%	25,4%	14,0%	13,0%

A simplificação da contabilidade financeira através da contabilidade de caixa, em sede de IRC, coordenado ou não com a contabilidade de caixa em sede de IVA, obteve uma percentagem de opiniões totalmente discordantes superior a 45%, em ambos os casos. Portela (2010) apresenta resultados diferentes, não tendo os inquiridos evidenciado consenso relativamente à contabilidade de caixa, quando questionados sobre a relevância de medidas fiscais internacionalmente adotadas. Porém, no estudo de Marsden et al. (2012), realizado na Austrália, a preferência dos técnicos de contabilidade no aconselhamento às pequenas empresas, recaiu sobre a contabilidade caixa em sede de GST (imposto similar ao IVA). No mesmo estudo, e relativamente à contabilidade de caixa em sede de imposto sobre o rendimento, apenas metade dos inquiridos o consideraram positivamente. Contrariamente ao que acontece em Portugal, a contabilidade de caixa, em sede de IVA ou imposto similar, é um regime bem aceite pelos técnicos de contabilidade noutros países.

Na simplificação e dilatação do prazo de reporte de algumas obrigações declarativas, os inquiridos encaram positivamente a simplificação das obrigações declarativas, com taxa de resposta de 23,5% e 28,9% na concordância parcial e total, respetivamente. Todavia, não

apresentam uma opinião concordante com a dilatação temporal de envio das obrigações declarativas e respetivo pagamento de impostos (cerca de 36% das respostas na perceção de discordo totalmente). Estes resultados são semelhantes aos do estudo de Smulders et al. (2012), no qual a dilatação temporal do envio da declaração periódica de IVA, de quatro em quatro meses, apenas foi considerada útil para 15,2% dos respondentes. No estudo de Cullen e Cunliffe (2003), 50% dos empresários inquiridos consideram que o melhor prazo para o pagamento de IVA e o adiantamento por conta de lucros seria o bimensal. Parece-nos que, quer os TOC inquiridos, quer os empresários referidos em outros estudos, preferem pagamentos mais frequentes e de menor valor do que uma dilatação temporal. Pelos resultados obtidos, supomos que a gestão de tesouraria de curto prazo seja mais adequada à reduzida dimensão destas sociedades.

As frequências relativas das respostas dos TOC inquiridos sobre as outras características que um RST deve evidenciar, são apresentadas na tabela 6.8.

Tabela 6.8: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos TOC – Outras

1 Discordo totalmente	2 Discordo parcialmente	3 Indiferente	4 Concordo parcialmente	5 Concordo totalmente	1	2	3	4	5
Outras características									
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC , até um limite máximo de volume de negócios					17,1%	14,0%	23,5%	27,3%	18,1%
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC , até um limite máximo de lucros					22,2%	12,7%	28,6%	24,8%	11,7%
O limite para enquadramento do regime simplificado deveria ser de 500.000€ de montante anual ilíquido de rendimento (atualmente 200.000€)					22,2%	15,6%	23,2%	24,4%	14,6%
O regime simplificado deveria ser semelhante ao atual mas coordenado com o IVA de caixa					40,3%	17,1%	26,0%	12,7%	3,8%
O regime simplificado deveria ser obrigatório					69,8%	12,1%	12,4%	2,5%	3,2%
O regime simplificado deveria dispensar a contabilidade organizada					51,7%	15,6%	11,4%	10,8%	10,5%
O regime simplificado deveria dispensar a obrigatoriedade de certificação pelo TOC					61,6%	14,6%	9,8%	6,3%	7,6%

De acordo com os resultados, a redução de taxa de IRC até um limite máximo de volume de negócios tem uma percentagem de concordância parcial de cerca de 27%, sendo esta a maior taxa de resposta. Mas, se o limite for referente a lucros, a concordância parcial baixa para cerca de 25%, ocorrendo a maior percentagem de respostas no item de “indiferente” (28,6%). Parece-nos que, pela perceção dos inquiridos, e pela dispersão das percentagens em todas as respostas, que a redução da taxa de IRC, não é suficiente para que um RST se

torne atrativo. Resultados diferentes são apresentados no estudo de Portela (2010), em que a utilização de uma taxa reduzida de IRC foi considerada a mais relevante nas medidas fiscais adotadas internacionalmente (34% dos empresários respondentes consideraram muito importante), o que pode significar que este método seria bem aceite pelas empresas.

Algumas das outras características estão adaptadas à realidade portuguesa. Quanto à possibilidade do limite de enquadramento do RST aumentar de 200.000€ para 500.000€, as percentagens estão bastante distribuídas por todas as opções de resposta. No entanto, a concordância parcial é a que obtém a maior taxa de respostas dos TOC inquiridos, em 24,4%, seguida muito perto pela resposta “indiferente” com 23,2%. O aumento do limite de enquadramento implica um maior do número de empresas passíveis de utilizar o RST e, pela perceção dos TOC inquiridos, esse facto pode significar uma diminuição da sua importância.

Os dados mostram uma total discordância por parte dos TOC, em cerca de 40%, da eventualidade do RST ser coordenado com o IVA de caixa. Os TOC inquiridos não têm uma opinião favorável ao regime de caixa quer em sede de IRC, quer em sede de IVA, e a sua coordenação com o RST também não obteve concordância.

Os resultados evidenciam que os TOC inquiridos são totalmente discordantes com os três últimos itens: o RST ser obrigatório (69,8%), dispensar a contabilidade organizada (51,7%) e dispensar a obrigatoriedade de certificação pelo TOC (61,6%). A característica do RST de ser opcional possibilita que apenas procedam à adesão as empresas que obtenham vantagem fiscal, o que pode ser considerado um benéfico. A obrigatoriedade de contabilidade organizada e de certificação por um TOC estão relacionadas, e a possibilidade da sua dispensa criou no passado um elevado descontentamento por parte dos TOC (Portugal, 2008; Ribeiro, 2009). Estas respostas já eram esperadas pois a simplificação pode reduzir a necessidade e importância desta categoria de profissionais. Estes resultados fornecem pistas importantes sobre o receio que os TOC evidenciam quando percecionam a simplificação como fonte de potencial redução do seu papel nas empresas e, portanto, do seu rendimento.

Caso os TOC inquiridos desejassem, poderiam incluir no final uma característica adicional que o RST deveria evidenciar. As respostas foram variadas e algumas não referem características, mas sim algumas considerações. As sugestões dos TOC são apresentadas na tabela 6.9.

Tabela 6.9: Características adicionais que um RST deve evidenciar na perceção dos TOC

Outra característica que o regime simplificado, em sede de IRC, deveria possuir? Qual?
Numa sociedade de direito a responsabilidade do TOC deveria ser obrigatória em qualquer regime de tributação. Mesmo em relação ao IRS deveria as declarações ser acompanhadas pela certificação de um TOC, como garantia da fiabilidade e qualidade do trabalho apresentado
No RST deveria ser possível no final do ano optar pelo regime simplificado ou regime do lucro tributável
Haver possibilidade de optar entre simplificado e não simplificado no momento do preenchimento da declaração de IRC
Responsabilidade das Demonstrações Financeiras é do sujeito passivo e não do TOC
Eliminar a tributação da distribuição de lucros
Taxa de imposto variável em função do volume de negócios.
Taxas da Segurança Social mais baixas, assim como a Taxa de IVA
Ser mesmo simplificado
Tal como o nome indica: Ser mais simplificado...menos cálculos
Existem muitas variáveis para poder considerar uma regra única e justa para um conjunto de situações tão diferentes, o que significaria que o regime simplificado nunca poderia ser "simplificado"
Não concordo com a existência de regime simplificado de tributação em IRC

Os TOC inquiridos consideram que deveria ser possível fazer a opção pelo RST, ou pelo regime geral, após o encerramento de contas. Poderia ter ainda outras características, como a redução da taxa da segurança social e do IVA ou a eliminação da tributação na distribuição de lucros. Em termos de simplificação do cálculo de imposto, o RST poderia ter ido mais longe, na perceção de alguns dos TOC inquiridos.

Em síntese, pelos resultados obtidos, podemos considerar que o método de simplificação fiscal que teve mais concordância na perceção dos TOC inquiridos é o método presuntivo ou indireto, calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida. Este é o método vigente do RST, pelo que a adaptação dos coeficientes à atividade exercida é uma melhoria reconhecida pelos TOC. Os inquiridos não têm opinião favorável à utilização do método presuntivo através de um imposto único e são indiferentes quando o imposto é calculado tendo por base variáveis físicas.

A contabilidade de caixa, em sede de IRC, coordenada ou não com a contabilidade de caixa em sede de IVA, não obtém uma opinião favorável dos TOC. O mesmo acontece com a possível coordenação do atual RST, com o IVA de caixa.

Os TOC apresentam opiniões concordantes com o aligeirar de algumas obrigações declarativas e a utilização de uma taxa reduzida de IRC até um limite de volume de negócios. Por último, os TOC inquiridos consideram que a obrigatoriedade da contabilidade organizada e a certificação do TOC devem ser mantidas, assim como a sua adesão ser opcional.

6.2.1.2 A Perceção dos Auditores tributários

A opinião dos auditores tributários relativamente às características desejáveis de um RST deve evidenciar, inicia-se com os métodos presuntivos ou indiretos, que constam da tabela 6.10.

Tabela 6.10: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos auditores tributários – Métodos presuntivos

1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente					

Métodos Presuntivos ou indiretos

O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC e o IVA	72,5%	8,3%	4,2%	8,3%	6,7%
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC, IVA e as retenções na fonte dos empregados	80,8%	8,3%	4,2%	5,0%	1,7%
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida	12,5%	15,8%	10,0%	45,0%	16,7%
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios , da atividade exercida e da localização	17,5%	14,2%	7,5%	43,3%	17,5%
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função da atividade exercida e de outra variável física (ex: n° de trabalhadores, n° de máquinas, n° de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	16,7%	19,2%	4,2%	40,0%	20,0%
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios , da atividade exercida e de outra variável física (ex: n° de máquinas, n° de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	13,3%	12,5%	11,7%	35,0%	27,5%

Os resultados mostram que, nos métodos presuntivos ou indiretos, o imposto único, que reúne o IRC e o IVA, obteve cerca de 73% de repostas totalmente discordantes. Já o modelo de imposto único, que reúne o IRC, o IVA e as retenções na fonte dos empregados, ainda, obteve um nível superior de total discordância com cerca de 81% dos inquiridos. Os auditores expressam a sua concordância quando o imposto é calculado em função de variáveis físicas ou de volumes de negócios, com percentagens sempre superiores a 55%, englobando a concordância parcial e total. A sua preferência recai na opção do imposto ser

calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida, (modelo atualmente em vigor em Portugal) com percentagens de respostas de 45% e 16,7% de concordância parcial e total, respetivamente.

A tabela 6.11 apresenta as frequências, em percentagem, sobre a perceção dos auditores quanto às características que um RST, deve evidenciar relativamente à simplificação da contabilidade financeira, do reporte e das obrigações declarativas.

Tabela 6.11: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos auditores tributários – Simplificação da contabilidade financeira, do reporte e das obrigações declarativas

1 Discordo totalmente	2 Discordo parcialmente	3 Indiferente	4 Concordo parcialmente	5 Concordo totalmente	1	2	3	4	5
Simplificação da contabilidade financeira									
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos)					53,3%	24,2%	8,3%	12,5%	1,7%
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos) coordenado com o IVA de caixa					51,7%	25,0%	11,7%	10,8%	0,8%
Simplificação do reporte e das obrigações declarativas									
O regime simplificado deveria aligeirar algumas obrigações declarativas para a Autoridade Tributária e Aduaneira (ex: dispensa do envio do e-fatura, dispensa da comunicação das guias de transporte)					52,5%	19,2%	4,2%	17,5%	6,7%
O regime simplificado deveria contemplar prazos mais alargados de envio de obrigações declarativas e de pagamento de impostos					64,2%	22,5%	7,5%	5,0%	0,8%

Os resultados atestam que a simplificação da contabilidade financeira, através da contabilidade de caixa em sede de IRC, coordenada ou não com a contabilidade de caixa em sede de IVA, não colhe as preferências dos auditores inquiridos, com uma percentagem de opiniões totalmente discordantes superior a 52%, em ambos os casos.

Os auditores discordam totalmente da simplificação e dilatação do prazo de reporte de algumas obrigações declarativas, correspondendo a percentagens superiores a 52%. A total discordância ainda apresenta uma taxa superior de resposta, de cerca de 64%, no caso da dilatação dos prazos de envio de obrigações declarativas e respetivo pagamento.

As perceções das outras características que um RST, deve evidenciar estão apresentadas pelas frequências das respostas dos auditores na tabela 6.12.

Tabela 6.12: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos auditores tributários –

Outras

1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente					

Outras características

O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC , até um limite máximo de volume de negócios	41,7%	24,2%	13,3%	15,8%	5,0%
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC , até um limite máximo de lucros	50,0%	25,8%	15,8%	5,8%	2,5%
O limite para enquadramento do regime simplificado deveria ser de 500.000€ de montante anual ilíquido de rendimento (atualmente 200.000€)	35,0%	21,7%	18,3%	18,3%	6,7%
O regime simplificado deveria ser semelhante ao atual mas coordenado com o IVA de caixa	45,0%	19,2%	25,0%	9,2%	1,7%
O regime simplificado deveria ser obrigatório	50,8%	14,2%	7,5%	10,8%	16,7%
O regime simplificado deveria dispensar a contabilidade organizada	40,0%	14,2%	10,8%	18,3%	16,7%
O regime simplificado deveria dispensar a obrigatoriedade de certificação pelo TOC	43,3%	19,2%	10,0%	15,0%	12,5%

Os resultados permitem concluir que os inquiridos apresentam uma total discordância relativamente à redução de taxa de IRC, até um limite máximo de volume de negócios ou de lucros, com percentagens de 42% e 50%, respetivamente.

No que respeita à possibilidade do limite de enquadramento do RST aumentar de 200.000€ para 500.000€, os auditores apresentam a maior taxa de resposta na discordância total com 35%. A probabilidade de aumento do limite de enquadramento implica um maior número de empresas abrangidas pelo RST e, pelos resultados, parece-nos que os auditores tributários inquiridos receiam que o RST possa significar alguma perda de controlo destes contribuintes, ou a diminuição da qualidade de reporte fiscal.

Também com a maior taxa de resposta na discordância total, de 35%, a perceção dos auditores relativamente à possibilidade do atual RST ser coordenado com o IVA de caixa. Os auditores apresentam perceções totalmente discordantes, em todas as opções que apresentem o método de contabilidade de caixa.

Os auditores são ainda totalmente discordantes com os três últimos itens: o RST ser obrigatório (50,8%), a dispensa da contabilidade organizada (40%) e da obrigatoriedade de certificação pelo TOC (43,3%). Os resultados indicam que os auditores consideram que a exigência de contabilidade organizada e a certificação pelo TOC constituem formas de

garantia da qualidade de reporte da informação financeira para a Administração Fiscal. Além disso, a referida dispensa poderia incrementar a fraude e a evasão fiscal destas pequenas sociedades, o que poderia significar perda de controlo e mais trabalho coercivo para a Administração Fiscal.

Os auditores tributários manifestaram ainda algumas características, que um RST deveria evidenciar. Pela diversidade das respostas, consideramos que seria mais fácil a sua visualização na tabela 6.13.

Tabela 6.13: Características adicionais que um RST deve evidenciar na perceção dos auditores tributários

Outra característica que o regime simplificado, em sede de IRC, deveria possuir? Qual?
Acesso direto às contas bancárias dos titulares de rendimentos e relacionados
As faturas emitidas pelos sujeitos passivos do regime simplificado de IRC entrarem para efeitos de dedução/abatimentos em sede de IRS. Há cabeleireiros no regime especial de isenção de iva e como sociedades que o são estão no regime simplificado de IRC, o mesmo acontecendo com as oficinas de automóveis, e os serviços de construção civil, os táxis, que só têm prejuízo. Pagar 23% de Iva sobre estes serviços/aquisições já tem peso e como na esfera pessoal " não serve " para nada, serve para estes contribuintes não pagarem IRC
Controle volume de negócios/índice exterior de riqueza
Deveria ser calculado em função da atividade, nº de trabalhadores e localização, com base em índices calculados pelas organizações de classe e pela AT
Distinguir entre pequenas e micro empresas devendo neste ultimo caso ser obrigatório e eventualmente prever um imposto único - IRC/IVA
Permitir que se efetuasse um único pagamento por conta mensal que englobasse a diversidade de impostos pagos. No final do ano far-se-ia o acerto imposto a imposto, um pouco ao jeito da "conta certa" da luz, gás
O regime simplificado deveria ser tributado por um rendimento padrão
Não se ter em conta o volume de negócios. Centrar-se na localização e atividade calculando-se o "imposto normal"
Facilidade, rapidez e clareza das regras do enquadramento
Nunca perder a possibilidade de mudança e de comparabilidade
O regime simplificado deve sempre permitir o controlo da intensidade da atividade
O regime simplificado deveria exigir a quantificação das compras, mediante um regime simplificado de escrituração
Taxa de IRC reduzida
Taxas iguais entre IRS e IRC
Ter uma taxa agravada
Valor mínimo de coleta
Limite mínimo obrigatório de coleta
Tem de incluir uma coleta mínima em função de indicadores da atividade exercida

Nas opiniões dos auditores inquiridos, relativamente a características adicionais que o RST deve evidenciar, podemos encontrar referências principalmente ao imposto único, à coleta mínima e à taxa de IRC. Apesar de, nas estatísticas descritivas, o imposto único apresentar desconcordância nas perceções dos auditores tributários, este aparece referido como uma característica adicional, desempenhando um modo simples de recolha de impostos. A

coleta mínima possivelmente é vista pelos auditores como um substituto do PEC, apresentando um forma de contribuição mínima das pequenas empresas para o Estado, como referido por Faustino (2004). Relativamente à taxa de IRC existe diversidade de opiniões, desde a aplicação de uma taxa reduzida até a uma taxa agravada ou igual à taxa de IRS.

Em forma de síntese, e pelos resultados obtidos, podemos considerar que o método de simplificação fiscal que teve mais concordância na perceção dos auditores inquiridos é o método presuntivo ou indireto, calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida (método atualmente vigente em Portugal). Os inquiridos não têm opinião favorável do método presuntivo, através de um imposto único.

Os auditores inquiridos têm uma opinião discordante relativamente à simplificação através da contabilidade de caixa em sede de IRC, coordenada ou não com a contabilidade de caixa em sede de IVA. A mesma perceção surge em relação à possível coordenação do atual RST com o IVA de caixa.

Os auditores apresentam opiniões discordantes com a simplificação de reporte e com a redução da taxa de IRC. Por último, consideram também que a obrigatoriedade da contabilidade organizada e a certificação por um TOC devem ser mantidas, assim como, a sua característica de adesão opcional.

6.2.1.3 *Análise comparativa da perceção dos técnicos oficiais de contas e dos auditores tributários*

A comparação da perceção das características dos dois grupos de inquiridos pode ajudar a compreender a diferença de opinião de quem aconselha e utiliza, na prática, o RST (os TOC) e dos agentes que o fiscalizam (os auditores).

Na tabela 6.14 comparam-se as frequências mais elevadas das estatísticas descritivas, dada por cada grupo de inquiridos (i.e., a moda), relativamente às características que um RST deve evidenciar, no que respeita aos métodos presuntivos.

Tabela 6.14: Características que um RST deve evidenciar na percepção dos TOC e dos auditores tributários – Métodos presuntivos

1 Discordo totalmente	2 Discordo parcialmente	3 Indiferente	4 Concordo parcialmente	5 Concordo totalmente	TOC	Auditores tributários
--------------------------	----------------------------	------------------	----------------------------	--------------------------	-----	-----------------------

Métodos Presuntivos ou indiretos

O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC e o IVA	1	1
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC, IVA e as retenções na fonte dos empregados	1	1
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida	4	4
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios , da atividade exercida e da localização	4	4
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de trabalhadores, nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	3	4
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios , da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	3	4

Nos métodos presuntivos ou indiretos, as frequências mais elevadas indicam que ambos os grupos de inquiridos são totalmente discordantes do imposto único. Estes resultados são contraditórios ao que acontece, por exemplo, no Brasil. Aí, o imposto único é considerado um caso de sucesso, já que se verificou um aumento no registo de pequenas empresas e nas contribuições para a segurança social (Fajnzylber et al., 2011; Monteiro e Assunção, 2012).

Os resultados evidenciam que os dois grupos de respondentes apresentam percepções concordantes, relativamente ao imposto calculado em função do volume de negócios. Neste último método, as percepções dos inquiridos apresentam maior percentagem de concordância quando o imposto é calculado em função do volume de negócios e da atividade empresarial. Se o cálculo do imposto for efetuado em função de uma variável física, os TOC inquiridos são indiferentes, e os auditores tributários mostram-se concordantes com este método. Pelos resultados obtidos, podemos considerar que o método de cálculo de imposto, atualmente em vigor, obtém concordância na percepção dos dois grupos de inquiridos.

Ribeiro (2010) considera que a evolução lógica do antigo RST seria no sentido da substituição dos coeficientes por indicadores objetivos de atividade. No entanto, a adaptação dos coeficientes às atividades empresariais parece uma solução menos onerosa. Os indicadores objetivos de atividade implicam estudos setoriais, os quais teriam de ser efetuados com regularidade para que a sua aplicação fosse realmente objetiva.

Na tabela 6.15 apresentam-se as respostas mais frequentes (i.e., a moda) dos dois grupos de inquiridos quanto à simplificação da contabilidade financeira, do reporte e das obrigações declarativas.

Tabela 6.15: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos TOC e dos auditores tributários – Simplificação da contabilidade financeira, do reporte e das obrigações declarativas

1 Discordo totalmente	2 Discordo parcialmente	3 Indiferente	4 Concordo parcialmente	5 Concordo totalmente	TOC	Auditores tributários
Simplificação da contabilidade financeira						
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos)					1	1
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos) coordenado com o IVA de caixa					1	1
Simplificação do reporte e das obrigações declarativas						
O regime simplificado deveria aligeirar algumas obrigações declarativas para a Autoridade Tributária e Aduaneira (ex: dispensa do envio do e-fatura, dispensa da comunicação das guias de transporte)					5	1
O regime simplificado deveria contemplar prazos mais alargados de envio de obrigações declarativas e de pagamento de impostos					1	1

A simplificação financeira através da contabilidade de caixa em sede de IRC, coordenada ou não com o IVA de caixa, não colhe as preferências de qualquer grupo de respondentes. Contrariamente ao que acontece noutros países, como nos EUA, em que as pequenas empresas podem utilizar a contabilidade de caixa em sede de imposto sobre o rendimento, ou no Reino Unido onde existe simplificação contabilística desde o *Companies Act 1985*, os inquiridos em Portugal apresentam perceções discordantes com este método.

Em fase dos resultados parece-nos que a simplificação contabilística existente, nomeadamente através da norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE) e do regime de normalização contabilística para as microentidades (NCM) é considerada adequada pelos inquiridos. Esta simplificação irá beneficiar ainda mais empresas a partir de 2016, pelo aumento dos limites de enquadramento

principalmente no volume de negócios líquidos, destes regimes contabilísticos, definidos pelo Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho.

Os resultados mostram percepções divergentes dos inquiridos relativamente à simplificação de algumas obrigações declarativas. Os TOC apresentam a maior percentagem de opiniões concordantes, enquanto os auditores tributários se revelam maioritariamente discordantes. Existe, possivelmente, a preocupação de perda de informação fiscal relevante com a simplificação de obrigações declarativas, por parte dos auditores. No entanto, apresentam opiniões semelhantes e totalmente discordantes, relativamente à dilatação dos prazos de envio de obrigações declarativas e respetivo pagamento de impostos. Estes resultados são opostos ao que acontece, por exemplo, na Nova Zelândia em que existe a dilatação da antecipação do imposto sobre o rendimento com o alinhamento do imposto sobre bens e serviços, com o objetivo de reduzir o número de datas de pagamento (Weichenrieder, 2007; OECD, 2008b).

A tabela 6.16 evidencia as outras características apresentadas pelas maiores frequências dos dois grupos de inquiridos (i.e., a moda).

Tabela 6.16: Características que um RST deve evidenciar na perceção dos TOC e dos auditores tributários – Outras

1 Discordo totalmente	2 Discordo parcialmente	3 Indiferente	4 Concordo parcialmente	5 Concordo totalmente	TOC	Auditores tributários
--------------------------	----------------------------	------------------	----------------------------	--------------------------	-----	-----------------------

Outras características

O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC , até um limite máximo de volume de negócios	4	1
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC , até um limite máximo de lucros	3	1
O limite para enquadramento do regime simplificado deveria ser de 500.000€ de montante anual ilíquido de rendimento (atualmente 200.000€)	4	1
O regime simplificado deveria ser semelhante ao atual mas coordenado com o IVA de caixa	1	1
O regime simplificado deveria ser obrigatório	1	1
O regime simplificado deveria dispensar a contabilidade organizada	1	1
O regime simplificado deveria dispensar a obrigatoriedade de certificação pelo TOC	1	1

A característica da redução de taxa de IRC apresenta perceções divergentes nos dois grupos de inquiridos. Por um lado, os auditores tributários expressam opinião totalmente discordante quanto à redução da taxa de IRC, tendo por base o limite do volume de negócios ou os lucros. Por outro lado, os TOC apresentam uma opinião mais favorável a uma possível redução da taxa de IRC quando o limite é definido pelo volume de negócios.

Os auditores tributários discordam totalmente do possível aumento do limite de enquadramento do atual RST de 200.000€ para 500.000€. Os TOC, por seu lado, apesar da maior percentagem de respostas estar enquadrada nas opções concordantes, apresentam uma percentagem expressiva de opiniões indiferentes. O aumento do limite de enquadramento significa o acréscimo de empresas que podem utilizar o RST. O que, para os TOC, pode significar alguma perda de importância da sua profissão e, para os auditores tributários, uma diminuição da qualidade de reporte para a Administração Fiscal e perda de controlo.

Se, a nível teórico, a coordenação dos limites de enquadramento da simplificação contabilística e do RST é supostamente possível, os dois grupos de inquiridos não apresentam uma perceção favorável nem unânime, a um possível aumento do limite de enquadramento do RST de 200.000€ para 500.000€. Pelo Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho, o limite de volume de negócios para enquadramento será de 700.000€ (atualmente 500.000€) na simplificação contabilista relativa às microentidades, nomeadamente a NCM, a partir de 2016. Este facto pode reforçar a impossibilidade da sua coordenação com o RST. O referido Decreto-Lei faz a transposição da Diretiva 2013/34/EU, de 26 de junho, que apresenta limites mínimos definidos pela União Europeia.

Porém, supomos que seja possível a coordenação da simplificação contabilística com a dilatação temporal do IVA. Ou seja, acreditamos que seria desejável que, em 2016, a NCM e o regime trimestral de IVA fossem aplicados a microempresas com volume de negócios inferiores a 700.000€. Para isso, apenas é necessário que o limite de enquadramento do regime trimestral de IVA aumente de 650.000€ para 700.000€, de volume de negócios, o que nos parece exequível.

Em relação à coordenação do RST com a contabilidade de caixa, em sede de IVA, ambos os grupos de inquiridos têm opiniões totalmente discordantes. Para os TOC, o IVA de caixa representa acréscimo de trabalho, já que, além dos registos correntes, terá que efetuar o controlo dos respetivos pagamentos. Pelos mesmos motivos, a fiscalização também se torna mais complexa para os auditores tributários. Para os empresários, o acesso à informação e documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos¹¹⁴ é uma questão problemática.

Em relação às últimas três características, ambos os grupos de inquiridos apresentam uma total discordância. Ou seja, consideram que o RST não deve ser obrigatório, nem deve dispensar a contabilidade organizada e a certificação pelo TOC. Estas características podem ser uma garantia de qualidade do reporte financeiro, pois o cálculo da matéria coletável do RST não tem em conta os gastos suportados. Esta suposição dos gastos já tinha sido considerada no antigo regime como um possível potenciador de fraude e evasão fiscal (Cupertino, 2005; Morais, 2009).

O antigo RST, anunciado como tendo a vantagem de dispensar o TOC, não isentou as empresas da obrigatoriedade de contabilidade organizada. Esse regime foi criticado pela manutenção da contabilidade organizada, sendo essa característica considerada como uma desvantagem (Faustino, 2004; Cupertino, 2005; Nabais, 2006; CEF, 2007; MFAP, 2009a). O novo RST mantém a obrigatoriedade da contabilidade organizada e da certificação pelo TOC, e alguns autores consideraram estas como pontos desfavoráveis (Madeira, 2014; Seara, 2014).

A preferência dos TOC pela manutenção da contabilidade organizada é um resultado esperado e obtém a concordância dos auditores tributários. Estes resultados podem significar que esta característica é importante no desenho do RST. E que, possivelmente, o descontentamento criado no passado, na classe profissionais dos TOC, teve influência na fraca adesão ao antigo RST. A adesão aos regimes especiais é feita normalmente pelo aconselhamento do técnico de contabilidade (Alves et al., 2012; Marsden et al., 2012), pelo que a opinião favorável destes profissionais é muito importante para o seu sucesso. A nível

¹¹⁴ Al. d), do n.º 1, do art. 63-B da LGT. A não recetividade por parte dos empresários ao acesso à informação e documentos bancários pode ser uma falsa questão, já que no mesmo art. na al. a) o acesso pode ser feito desde que “existam indícios da prática de crime em matéria tributária”.

fiscal, pode haver razões significativas para a existência de regimes simplificados diferentes para empresas constituídas em sociedades e os empresários em nome individual (WBG, 2007). Assim, a não obrigatoriedade da contabilidade organizada do RST, em sede de IRS, pode não ser justificação para um procedimento semelhante do RST, em sede de IRC.

De acordo com as estatísticas descritivas, das 17 características apresentadas nos questionários que um RST pode evidenciar, 11 delas apresentam graus de concordância similares nas perceções dos TOC e do auditores tributários. Pelos resultados parece-nos que não devem existir diferenças expressivas entre os dois grupos de respondentes. No entanto, iremos efetuar outras análises, em secção posterior, através do teste *T-Student*, para confirmar esta perceção inicial.

Da comparação da perceção dos dois grupos de inquiridos, poderemos considerar que estamos em condições de testar as hipóteses relativas às características que um RST deve evidenciar.

A hipótese de investigação 2.1 previa que um RST deveria utilizar métodos presuntivos ou indiretos. Os resultados evidenciam que a característica “o regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida” apresenta uma maior concordância dos dois grupos de inquiridos, pelo que os dados obtidos indicam para a confirmação da hipótese de investigação 2.1. Este é o método utilizado no RST, atualmente em vigor em Portugal, o que nos leva a considerar que a melhoria introduzida na adaptação dos coeficientes às atividades é bem aceite pelos TOC e pelos auditores tributários, enquanto agentes de extrema relevância na aplicação e funcionamento do RST.

A hipótese de investigação 2.2 previa que um RST deveria simplificar a contabilidade financeira. Os resultados evidenciam que ambos os grupos de respondentes apresentam perceções totalmente discordantes da utilização da contabilidade de caixa em sede de IRC, assim como a sua utilização coordenada com a contabilidade de caixa em sede de IVA. Os resultados indicam que a hipótese de investigação 2.2 deve ser infirmada.

A hipótese de investigação 2.3 previa que um RST deveria simplificar o reporte e as obrigações declarativas. Os resultados evidenciam que ambos os grupos de respondentes apresentam perceções totalmente discordantes na dilatação temporal de envio de obrigações declarativas e respetivo pagamento. A simplificação de obrigações declarativas apresenta uma perceção concordante por parte dos TOC inquiridos, mas a perceção dos auditores tributários é totalmente discordante, pelo que não existe consenso nos dois grupos de inquiridos. Assim, os resultados apontam que a hipótese de investigação 2.3 deve ser infirmada.

A hipótese de investigação 2.4 previa que um RST deveria considerar outras características no seu desenho. Os resultados não mostram consenso entre as perceções dos dois grupos de inquiridos relativamente ao RST se traduzir apenas por uma redução da taxa de IRC, e também quanto ao aumento do limite de enquadramento do RST de 200.000€ para 500.000€. Os resultados evidenciam que ambos os grupos de respondentes apresentam perceções totalmente discordantes na coordenação do atual RST com a contabilidade de caixa em sede de IVA. Os inquiridos apresentam também perceções totalmente discordantes relativamente à obrigatoriedade do RST e à dispensa da contabilidade organizada e da certificação pelo TOC. Assim, podemos considerar que, em função das perceções dos inquiridos, um RST não deve ser coordenado com o IVA de caixa, mas deve ser opcional e manter a obrigatoriedade de certificação pelo TOC e da contabilidade organizada. Verificando-se resultados que apontam para determinadas características que um RST deve evidenciar, consideramos que a hipótese de investigação 2.4 deve ser confirmada.

Em síntese, podemos considerar que as perceções dos inquiridos indicam para algumas características que um RST deve evidenciar. O RST deve utilizar o método presuntivo que tem por base no cálculo do imposto o volume de negócios e a atividade exercida. Este deve ser opcional e exigir a obrigatoriedade de contabilidade organizada e, por conseguinte, a certificação pelo TOC. Todas estas características existem no novo RST, pelo que nos parece, que este pode ser uma forma de simplificação para as pequenas sociedades.

Verificou-se também, que algumas características não alcançaram consenso entre os dois grupos de inquiridos, ou que estes consideraram que um RST não as deve evidenciar.

A contabilidade de caixa, quer em sede de IRC, quer em sede de IVA, não está nas preferências dos inquiridos, assim como, a possível coordenação do atual RST com IVA de caixa. Os inquiridos não apresentam consenso no aumento do limite de enquadramento do RST. Assim, não nos parece recomendável, a possibilidade de um alargamento gradual do RST, às empresas que podem beneficiar do regime de contabilidade de caixa em sede de IVA, (com volume de negócios inferior a 500.000€), previsto no art. 6º da Lei 2/2014. Porém, entendemos que caso a Administração Fiscal considere um aumento do limite de enquadramento, este deve ser para o valor de 700.000€ de volume de negócios, de modo a estar coordenado com a simplificação contabilística, nomeadamente com a NCM e porventura, com o aumento do limite do regime de IVA trimestral. Caso a Administração Fiscal não considere o aumento do limite de enquadramento de RST, julgamos que os limites da NCM e do regime de IVA trimestral devem ser coordenados. Ou seja, a coordenação de dois métodos de simplificação fiscal, a simplificação da contabilidade financeira e a dilatação temporal de envio de obrigações fiscais.

Nos pontos seguintes são apresentadas análises estatísticas multivariadas, com o objetivo de verificar a existência de diferenças nas perceções entre os dois grupos de inquiridos. São também elaboradas outras análises complementares, nomeadamente a análise de *clusters*, com o propósito de compreender melhor as perceções dos respondentes.

Para testar a hipótese de investigação 2.5 que prevê a existência de diferentes perceções entre os TOC e os auditores tributários, iremos recorrer como suporte o estudo de Ueda e Ohzono (2013). Os referidos autores aplicam a análise fatorial exploratória para criar fatores homogêneos, que posteriormente são utilizados para verificar a existência de diferenças nos distintos tipos de respondentes.

6.2.2 Análise fatorial exploratória

A análise fatorial permite simplificar os dados, através da redução do número de variáveis necessárias para os descrever, utilizando um conjunto de técnicas estatísticas que procura explicar a relação entre as variáveis observáveis (Pestana e Gageiro, 2008).

Pretende-se, neste estudo, com a análise fatorial exploratória (AFE) encontrar variáveis que descrevam e expliquem a relação das dezassete características que um RST deve evidenciar.

Para a AFE utilizamos a amostra na sua totalidade, ou seja, as respostas do questionário direcionado aos TOC e aos auditores tributários, relativamente à percepção destes dois grupos, face às características que um RST deve evidenciar. As análises seguintes terão por base as respostas dos 435 inquiridos, dos quais 315 TOC e 120 auditores tributários. Os testes de *Kolmogorov-Smirnov* com a correção de *Lilliefors* e o de *Shapiro Wilk* apresentam níveis de significância inferiores a 0,05 ($p\text{-value} < 0,05$) violando o pressuposto da normalidade (anexo 6.2). Porém, pela dimensão da amostra e de acordo com o Teorema Limite Central, poderemos proceder à análise dos dados. Estes não apresentam problemas de assimetria e achatamento já que os valores absolutos do teste à simetria *skewness* são inferiores a 3, e os relativos ao teste de achatamento *kurtose* são inferiores a 10 (Kline, 2011) (anexo 6.3).

Para aplicar a AFE as variáveis devem estar correlacionadas entre si, pelo que, no anexo 6.4, apresentam-se os coeficientes de correlação *de Pearson* das dezassete características analisadas. Estes coeficientes indicam as estimativas da intensidade e, ainda, se são positivas ou negativas as correlações entre duas variáveis (Bryman e Cramer, 2005). Pelos resultados, podemos facilmente concluir que a generalidade das variáveis estão correlacionadas (muitas delas para um $p\text{-value} < 0,01$).

Na execução da AFE optou-se pelo método dos componentes principais com rotação *Varimax*, pois não assumimos qualquer pressuposto sobre a forma da distribuição multivariada.

A tabela 6.17 apresenta os resultados da AFE identificando as características inerentes a cada fator.

Tabela 6.17: Análise fatorial exploratória das características que um RST deve evidenciar

Características	Fator						Com*
	F1	F2	F3	F4	F5	F6	
Simplificação do reporte e das obrigações declarativas, e outras características							
O limite para enquadramento do regime simplificado deveria ser de 500.000€ de montante anual ilíquido de rendimento (atualmente 200.000€)	0,577						0,425
O regime simplificado deveria contemplar prazos mais alargados de envio de obrigações declarativas e de pagamento de impostos	0,587						0,520
O regime simplificado deveria aligeirar algumas obrigações declarativas para a Autoridade Tributária e Aduaneira (ex: dispensa do envio do e-fatura, dispensa da comunicação das guias de transporte)	0,593						0,484
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC, até um limite máximo de lucros	0,767						0,686
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC, até um limite máximo de volume de negócios	0,781						0,649
Simplificação da contabilidade financeira							
O regime simplificado deveria ser semelhante ao atual mas coordenado com o IVA de caixa		0,623					0,512
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos)		0,871					0,792
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos) coordenado com o IVA de caixa		0,915					0,868
Dispensa da contabilidade organizada							
O regime simplificado deveria ser obrigatório			0,584				0,410
O regime simplificado deveria dispensar a obrigatoriedade de certificação pelo TOC			0,863				0,759
O regime simplificado deveria dispensar a contabilidade organizada			0,872				0,779
Métodos presuntivos com base em variáveis físicas							
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de trabalhadores, nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)				0,882			0,848
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios, da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)				0,896			0,834
Métodos presuntivos com base num imposto único							
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC, IVA e as retenções na fonte dos empregados					0,850		0,808
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC e o IVA					0,874		0,811
Métodos presuntivos com base no volume de negócio							
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios, da atividade exercida e da localização						0,750	0,707
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida						0,828	0,763
<i>Valores próprios iniciais</i>	4,133	2,079	1,658	1,534	1,250	1,001	
<i>Percentagem da variância explicada</i>	14,480	12,972	11,411	10,841	10,717	8,135	
<i>Variância explicada acumulada</i>	14,480	27,452	38,863	49,704	60,421	68,556	

Notas: Os fatores foram extraídos pelo método das componentes principais. O método de rotação utilizado foi o Varimax com Normalização de Kaiser. A rotação convergiu em 6 interações. Os pesos fatoriais inferiores a 0,5 não se encontram registados na tabela.
* Comunalidades.

Aplicando o critério de Kaiser, que toma em consideração o número de valores próprios superiores a 1, retiveram-se 6 fatores. O somatório das variâncias explicadas cifa-se em 68,6%. Tanto a observação do *scree plot*, como a análise da variância extraída por cada fator e da variância extraída total (Marôco, 2011) confirmam a adequabilidade do número de fatores retidos. As características em estudo apresentam pesos fatoriais superiores a 0,5 em apenas um fator, o que é considerado um bom indicador. Estas 17 características são relativas a 435 observações, o que corresponde a um rácio de 25 para 1, que é considerado adequado à aplicação da AFE (Hair et al., 2009).

O teste *Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)* que compara as correlações simples com as parciais, apresenta o valor de 0,72¹¹⁵, que é considerado adequado para esta análise. O teste de esfericidade de *Bartlett* tem associado um nível de significância reduzido ($p\text{-value}<0,001$), o que evidencia a existência de correlação significativa entre as variáveis (tabela 6.18).

Tabela 6.18: Teste KMO e Teste de Bartlett

<i>Medida de adequabilidade de Kaiser-Meyer-Olkin</i>		0,720
	Qui-quadrado aproximado	2474,570
	Graus de liberdade	136
Teste de Esfericidade de Bartlett	Nível de significância	0,000

Na tabela 6.19 apresenta-se os *Alpha de Cronbach* (α)¹¹⁶ dos fatores extraídos na AFE.

Tabela 6.19: Alpha de Cronbach dos fatores da análise fatorial exploratória

Fatores	Número de itens	Alpha de Cronbach
Simplificação do reporte e das obrigações declarativas, e outras características	5	0,736
Simplificação da contabilidade financeira	3	0,791
Dispensa da contabilidade organizada	3	0,704
Métodos presuntivos com base em variáveis físicas	2	0,846
Métodos presuntivos com base num imposto único	2	0,808
Métodos presuntivos com base no volume de negócio	2	0,567

¹¹⁵ Quando os valores do KMO estão entre 0,9 e 1 a análise fatorial é considerada muito boa, entre 0,8 e 0,9 é boa, entre 0,7 e 0,8 é média, entre 0,6 e 0,7 é razoável (Pestana e Gageiro, 2008:493). Quando o KMO tem valores próximos de zero indica que a análise fatorial pode não ser o método indicado, pois existe uma correlação fraca entre as variáveis.

¹¹⁶ Quando o *alpha* é superior a 0,9 a consistência interna é muito boa, entre 0,8 e 0,9 é boa, entre 0,7 e 0,8 é razoável, entre 0,6 e 0,7 é fraca e menor que 0,6 não é aceitável (Pestana e Gageiro, 2008:528).

O *Alpha de Cronbach* verifica a consistência interna de cada fator (Pestana e Gageiro, 2008). As dimensões apresentam na sua generalidade valores razoáveis ($0,6 \leq \alpha \leq 0,7$) e bons ($0,7 \leq \alpha \leq 0,8$) de consistência interna. O último fator apresenta um valor muito próximo de 0,6, abaixo do desejável. Este fator inclui a variável que descreve o RST, atualmente em vigor em Portugal e representa o método presuntivo calculado com base no volume de negócio, referido por vários autores (Santos e Rodrigues, 2006; Aguiar e Lopes, 2007; OECD, 2009). Além disso, Cortina (1993) considera que o valor de *Alpha de Cronbach* pode variar de acordo com o número de variáveis que constituem o fator. Ou seja, fatores com maior número de variáveis terão, tendencialmente, valores superiores de *Alpha de Cronbach*. O fator relativo aos “métodos presuntivos com base no volume de negócio”, apenas incorpora duas variáveis, o que pode justificar o reduzido valor do *Alpha*. Pelas razões apresentadas, considera-se ser mais vantajoso considerar tal fator na análise, em vez de o excluir. A decisão da não exclusão de variáveis pode ainda ser importante para evitar a omissão de fatores importantes da AFE (Hair et al., 2009).

Nos questionários não se apresentavam as divisões pelos diferentes métodos de simplificação para não influenciar os respondentes. Porém, poderemos considerar que existe um padrão nos seis fatores resultantes da AFE, alguns coincidentes com as metodologias apresentadas na bibliografia e no estudo que tivemos como suporte (OECD, 2009).

O fator 1, denominado “simplificação do reporte e das obrigações declarativas, e outras características”, inclui as variáveis da simplificação de reporte e de obrigações declarativas, assim como a redução da taxa de IRC, quer com limite pelo valor de negócios quer pelos lucros. Este fator inclui também a possibilidade de aumento de enquadramento do RST, de 200.000€ para 500.000€. Ou seja, o fator engloba um método de simplificação referido pela bibliografia, nomeadamente a dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações declarativas (Pope, 2008; OECD, 2009). E contém outras características adaptadas à realidade portuguesa.

O fator 2, denominado “simplificação da contabilidade financeira”, refere-se às variáveis da utilização da contabilidade de caixa quer em sede de IRC, bem como a sua coordenação em sede de IVA. Engloba, ainda, a variável da possível coordenação do RST atual com o

IVA de caixa. Este fator incluiu o método da simplificação da contabilidade financeira referido na bibliografia (Aguiar e Lopes, 2007; Pope, 2008; OECD, 2009). Incluiu também, uma variável adaptada à realidade portuguesa, mas que está relacionada a contabilidade de caixa em sede de IVA.

O fator 3, intitulado “dispensa da contabilidade organizada”, refere-se à dispensa de contabilidade organizada e da certificação pelo TOC, bem como à obrigatoriedade de opção do RST. Estas variáveis dizem respeito à realidade portuguesa, estando as duas primeiras relacionadas entre si. A obrigatoriedade de contabilidade organizada segundo o sistema de normalização contabilística é aplicado as entidades abrangidas pelo código das sociedades comerciais¹¹⁷ e exige a certificação por um TOC.

O fator 4, denominado “métodos presuntivos com base em variáveis físicas”, relaciona-se com as variáveis que utilizam estes métodos. Ou seja, quando o cálculo de imposto é efetuado tendo em consideração variáveis físicas (e.g., nº de trabalhadores, nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia).

O fator 5, nomeado “métodos presuntivos com base num imposto único”, está relacionado com a metodologia de utilização de um imposto único. Este pode englobar apenas IRC e IVA, como também as retenções na fonte dos empregados.

Por fim, o fator 6, intitulado de “métodos presuntivos com base no volume de negócio”, diz respeito às variáveis que utilizam estes métodos. Nesta metodologia, o volume de negócios pode ser coordenado com a atividade exercida, mas pode também ter em conta a localização da empresa.

Em síntese, o fator 1 agrupa a simplificação do reporte e das obrigações declarativas com outras variáveis incluindo algumas adaptadas à realidade portuguesa. O fator 2, atinente à simplificação da contabilidade financeira, incluiu mais uma variável do que a sustentada na bibliografia (OECD, 2009), a da possível coordenação do atual RST com o IVA de caixa. O fator 3 inclui características adaptadas à realidade portuguesa, que foram evidenciadas autonomamente, supostamente por serem importantes no desenho do RST e que foram

¹¹⁷ Art. 3º do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de junho, que aprovou o sistema de normalização contabilística.

muito controversas no antigo regime (Portugal, 2008; Ribeiro, 2009). Estas características são a dispensa da contabilidade organizada e da certificação pelos TOC. O fator 3 inclui ainda a obrigatoriedade de adesão ao RST. Por fim, os fatores 4, 5 e 6 dizem respeito aos métodos presuntivos ou indiretos em que cada fator corresponde exatamente à divisão apresentada no estudo OECD (2009).

Pela análise dos fatores extraídos, podemos considerar que os inquiridos percecionam alguns dos diferentes tipos de simplificação fiscal. Os fatores 4, 5 e 6 são coincidentes com a divisão dos métodos presuntivos ou indiretos. O fator 2 incluiu realmente mais uma variável, não mencionada na bibliografia e relacionada com a realidade portuguesa, mas que diz respeito à contabilidade de caixa em sede de IVA, pelo que seria normal a sua correlação com as variáveis de simplificação da contabilidade financeira.

Na secção seguinte, pretende-se verificar as diferenças de perceções dos respondentes, efetuando-se o teste *T-Student* aos fatores extraídos da AFE.

6.2.3 Teste *T-Student* para dois grupos de respondentes

6.2.3.1 Diferenças nas perceções dos técnicos oficiais de contas versus auditores tributários

Recorreu-se ao teste *T-Student*, para grupos independentes, a fim de verificar a existência de diferenças significativas na perceção dos TOC e dos auditores tributários relativamente aos fatores extraídos da AFE. Nesta análise foi criada, no programa informático IBM SPSS, uma variável binária onde o nível 0 corresponde aos TOC enquanto o nível 1 corresponde aos auditores tributários. A tabela 6.20 sumaria os resultados do teste *T-Student*.

Tabela 6.20: Teste *T-Student* – TOC versus auditores tributários

Fatores		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
				t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.						Lower	Upper
F1	Equal variances assumed	9,226	0,003	10,102	433	0,000	0,96040	0,09507	0,77354	1,14726
	Equal variances not assumed			11,545	290,193	0,000	0,96040	0,08319	0,79667	1,12412
F2	Equal variances assumed	4,673	0,031	2,426	433	0,016	0,26310	0,10845	0,04995	0,47624
	Equal variances not assumed			2,635	256,915	0,009	0,26310	0,09986	0,06644	0,45975
F3	Equal variances assumed	5,433	0,020	-4,948	433	0,000	-0,55450	0,11207	-0,77478	-0,33422
	Equal variances not assumed			-4,604	188,290	0,000	-0,55450	0,12044	-0,79209	-0,31691
F4	Equal variances assumed	1,003	0,317	-3,641	433	0,000	-0,48532	0,13330	-0,74731	-0,22332
	Equal variances not assumed			-3,596	209,989	0,000	-0,48532	0,13494	-0,75133	-0,21930
F5	Equal variances assumed	23,992	0,000	4,688	433	0,000	0,58254	0,12425	0,33833	0,82675
	Equal variances not assumed			5,189	268,517	0,000	0,58254	0,11227	0,36149	0,80359
F6	Equal variances assumed	9,428	0,002	1,793	433	0,074	0,19841	0,11067	-0,01911	0,41593
	Equal variances not assumed			1,650	184,758	0,101	0,19841	0,12027	-0,03887	0,43570

Pelos resultados das estatísticas descritivas e da análise das características individuais, estes não evidenciam diferenças expressivas nas percepções entre os TOC e os auditores tributários. Com a adoção de fatores pela AFE, os resultados comprovam diferenças estatisticamente significativas entre as médias das percepções entre os TOC e os auditores tributários, em cinco dos seis fatores da AFE.

Destes cinco fatores, três apresentam sinal positivo no teste *T-Student*, o que permite considerar que estes apresentam médias superiores de concordância na percepção dos TOC do que nos auditores tributários (Pestana e Gageiro, 2008). Um dos referidos fatores é a “simplificação do reporte e das obrigações declarativas, e outras características” (F1). Estas podem significar menor responsabilidade por parte dos TOC, sem retirar a sua importância como a simplificação de reporte. A redução de taxa de IRC é positivamente percebida pelos TOC pelo menor imposto a pagar pelos clientes a quem prestam serviços. Por parte dos auditores tributários, a simplificação de reporte pode ser

considerada como uma causa de perda de informação contabilística e fiscal, pelo que apresentam médias inferiores.

Outro fator é a “simplificação da contabilidade financeira” (F2). Tal resultado leva a supor que os auditores tributários consideram que a fiscalização às empresas que utilizam a contabilidade de caixa em sede de IRC coordenado ou não com IVA de caixa, pode ser mais complexa e que, possivelmente, como se trata de pequenas sociedades, não representam uma receita significativa para o Estado e, por isso, apresentam médias inferiores aos dos TOC.

Por último, surge o fator “métodos presuntivos com base num imposto único” (F5). Apesar dos resultados das estatísticas descritivas relativamente às variáveis que constituem este fator apresentam perceções discordantes de ambos os respondentes, pelos resultados do teste *T-Student* pode inferir-se que os TOC apresentam médias superiores aos dos auditores tributários. Um imposto único pressupõe a agregação de vários impostos, pelo que pode haver perda da informação recolhida pela Administração Fiscal e, conseqüentemente, maior dificuldade de verificação e fiscalização pelos auditores.

Os fatores “dispensa da contabilidade organizada” (F3) e “métodos presuntivos com base em variáveis físicas” (F4), apresenta sinal negativo no teste *T-Student*, o que significa que a perceção média dos TOC é inferior à dos auditores tributários (Pestana e Gageiro, 2008). Em relação ao fator três, o resultado obtido confirma que, apesar de ambos os respondentes considerarem que o RST deve manter a contabilidade organizada, a certificação pelo TOC e ser opcional, os TOC, como principais intervenientes neste fator, apresentam perceções menos concordantes. No que diz respeito aos “métodos presuntivos com base em variáveis físicas” (F4), os TOC consideram, provavelmente, mais difícil o controlo deste tipo de variáveis, que poderia exigir visitas aos estabelecimentos dos clientes a quem prestam serviço, e por isso, apresentam perceções menos concordantes, comparativamente às dos auditores tributários.

Pela significância do teste *Levene* e do teste *T-Student*, ($p\text{-value}>0,05$) o fator “métodos presuntivos com base no volume de negócio” (F6) não apresenta diferenças estatísticas e significativas nas médias de perceção entre os TOC e os auditores tributários. As variáveis

que pertencem a este fator apresentam nas estatísticas descritivas, a maior taxa de resposta nas percepções parcialmente concordantes, em ambos os respondentes.

A hipótese de investigação 2.5 previa a existência de diferenças na percepção dos dois grupos de respondentes (TOC e auditores) relativamente às características que um RST deve evidenciar. Os resultados evidenciam que essas diferenças de percepções entre os TOC e os auditores tributários, existem em cinco dos seis fatores extraídos da AFE, o que pressupõem que se deve confirmar parcialmente a hipótese de investigação 2.5.

Em síntese, entendemos que as diferentes percepções dos dois grupos de inquiridos, podem depender do facto de os TOC terem uma perspetiva a montante, no aconselhamento da adesão ao RST, e os auditores terem uma perspetiva a jusante, no controlo e na fiscalização.

No ponto seguinte são analisadas outras possíveis diferenças nas percepções dos inquiridos.

6.2.3.2 *Diferenças nas percepções dos respondentes*

Neste ponto iremos aferir da existência de diferenças nas médias das percepções, considerando algumas subdivisões nos respondentes. Utilizaremos os fatores extraídos na AFE inicialmente em relação às percepções dos TOC e, posteriormente, em relação à dos auditores tributários.

De modo a verificar se existem diferenças nas médias nas percepções relativamente aos fatores extraídos da análise fatorial exploratória, aplicamos o teste *T-Student* aos TOC inquiridos que aconselharam o RST e os que não o fizeram. Para aplicar o referido teste, a variável do aconselhamento, que continha três categorias, passou a ser binária (duas opções de resposta). Optou-se por juntar os TOC que responderam afirmativamente ao aconselhamento do RST, aos que aconselharam tendo em consideração as particularidades das empresas a quem prestam serviços. Esses são identificados com o valor 1, enquanto os TOC que não aconselharam o RST, são identificados com o valor 0.

A tabela 6.21 apresenta os resultados do teste *T-Student* quando comparadas as percepções dos TOC que aconselharam o RST e os que não o fizeram.

Tabela 6.21: Teste *T-Student* – TOC que aconselharam versus TOC que não aconselharam o novo RST

Fatores		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
				t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.						Lower	Upper
F1	Equal variances assumed	,599	,440	,170	257	,865	,02137	,12571	-,22617	,26892
	Equal variances not assumed			,166	151,686	,868	,02137	,12872	-,23293	,27568
F2	Equal variances assumed	,057	,812	,944	257	,346	,13075	,13852	-,14203	,40353
	Equal variances not assumed			,926	153,406	,356	,13075	,14118	-,14816	,40966
F3	Equal variances assumed	4,835	,029	2,392	257	,017	,30207	,12628	,05340	,55074
	Equal variances not assumed			2,516	183,139	,013	,30207	,12004	,06524	,53890
F4	Equal variances assumed	3,873	,050	,083	257	,934	,01366	,16482	-,31092	,33823
	Equal variances not assumed			,078	140,305	,938	,01366	,17442	-,33116	,35848
F5	Equal variances assumed	,006	,939	,965	257	,336	,16012	,16595	-,16667	,48691
	Equal variances not assumed			,968	162,207	,334	,16012	,16538	-,16646	,48669
F6	Equal variances assumed	,324	,570	-1,293	257	,197	-,16583	,12824	-,41837	,08670
	Equal variances not assumed			-1,284	157,961	,201	-,16583	,12917	-,42095	,08928

Apenas o fator “dispensa da contabilidade organizada” (F3) apresenta diferenças de médias estatisticamente significativas relativamente ao aconselhamento do RST. O sinal positivo no teste *T-Student* permite considerar que os TOC inquiridos que não aconselharam o RST apresentam médias superiores aos que aconselharam. Os TOC inquiridos, que aconselharam o RST, possivelmente só o fizeram porque este não dispensava o TOC, nem a contabilidade organizada e é opcional. Confirmando, por isso, a importância deste fator no aconselhamento à adesão ao RST.

Aplicámos o teste *T-Student* para verificar se existem diferenças estatisticamente significativas nas perceções médias (dos fatores extraídos da AFE) no que diz respeito aos TOC que exercem a atividade (tomado o valor 1) e aqueles que não a exercem (com o valor 0). A tabela 6.22 apresenta os resultados do teste *T-Student* quando comparadas as perceções dos TOC que exercem a atividade e os que não exercem.

Tabela 6.22: Teste *T-Student* – TOC que exercem a atividade versus TOC que não exercem

Fatores		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
				t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.						Lower	Upper
F1	Equal variances assumed	,040	,841	,254	313	,800	,03552	,13987	-,23968	,31072
	Equal variances not assumed			,248	78,501	,805	,03552	,14349	-,25012	,32116
F2	Equal variances assumed	,374	,541	-1,829	313	,068	-,28378	,15518	-,58910	,02154
	Equal variances not assumed			-1,752	77,211	,084	-,28378	,16197	-,60629	,03872
F3	Equal variances assumed	,503	,479	-3,519	313	,000	-,50644	,14390	-,78958	-,22329
	Equal variances not assumed			-3,288	75,468	,002	-,50644	,15400	-,81320	-,19967
F4	Equal variances assumed	,002	,962	,389	313	,698	,07070	,18198	-,28735	,42876
	Equal variances not assumed			,389	80,711	,698	,07070	,18163	-,29071	,43212
F5	Equal variances assumed	2,163	,142	-,785	313	,433	-,14141	,18013	-,49582	,21300
	Equal variances not assumed			-,849	88,078	,398	-,14141	,16656	-,47241	,18959
F6	Equal variances assumed	,044	,834	,951	313	,342	,13634	,14339	-,14579	,41848
	Equal variances not assumed			,921	78,050	,360	,13634	,14798	-,15826	,43095

Apenas o fator “dispensa da contabilidade organizada” (F3) apresenta diferenças de médias estatisticamente significativas relativamente aos TOC que exercem a atividade e os que não exercem. O sinal negativo no teste *T-Student* leva-nos a ponderar que os TOC inquiridos que exercem a atividade apresentam perceções médias inferiores aos que não a exercem. Este resultado verifica-se porque os TOC que exercem a atividade sentiriam um maior impacto negativo no exercício da sua profissão, no caso se verificasse a dispensa da contabilidade organizada e da certificação pelo TOC, no RST.

Para verificar se existem diferenças estatisticamente significativas nas perceções médias (dos fatores extraídos da AFE) no que diz respeito ao género nos TOC, procedeu-se ao teste *T-Student* (anexo 6.5). Os resultados evidenciam que não existem diferenças significativas ($p\text{-value}>0,05$). Igualmente foi empregue o teste *T-Student* para aferir a existência de diferenças estatisticamente significativas no valor médio das perceções dos fatores extraídos da AFE entre o género nos auditores tributários (anexo 6.6). Os resultados indicam que não existem diferenças estatisticamente significativas ($p\text{-value}>0,05$).

O género aparece neste estudo como uma variável neutra. Ou seja, não é pelo facto de ser homem ou mulher que se terá percepções diferentes relativamente aos RST. As diferentes percepções surgem pelas diferentes perspetivas que os TOC e os auditores tributários detêm sobre o RST. Neste caso em cinco dos seis fatores da AFE. Estas diferenças surgem, ainda, pelo facto de os TOC terem aconselhado o RST e aqueles que não o fizeram, ou entre aqueles que exercem ou não a profissão de TOC, no fator “dispensa da contabilidade organizada”. Estes resultados justificam a importância deste fator no desenho que um RST deve evidenciar.

Para uma melhor compreensão das percepções dos dois grupos de inquiridos, verificamos a possibilidade de haver grupos homogêneos nos TOC e nos auditores tributários. Ou seja, efetua-se uma análise de conglomerados (*clusters*) para cada tipo de respondente. A análise de *clusters*, sendo complementar permite dar contributos adicionais à presente investigação e possibilita dar uma nova visão às análises efetuadas. A procura de respostas às hipóteses de investigação propostas tem a vantagem de impelir os investigadores de pensar sistematicamente sobre o que se pretende estudar, mas por outro lado, apresentam uma potencial desvantagem, a não verificação de outras potencialidades da informação recolhida (Bryman e Cramer, 2005). Estas potencialidades podem traduzir-se em análises que não estavam previstas, mas que podem dar contributos para a melhor compreensão das percepções sobre o RST.

6.2.4 Análise de *clusters*

A análise de *clusters* é uma técnica exploratória multivariada que permite detetar grupos homogêneos relativamente a um ou mais fatores particulares em comum (Marôco, 2011). Esta técnica permite agrupar elementos tendo por base critérios de proximidade ou semelhança entre grupos, sem preconceitos predefinidos de inclusão ou exclusão (Reis, 2001).

Com a análise de *clusters* pretende-se verificar se existem grupos de inquiridos que apresentam, em média, níveis de concordância similares em relação aos fatores extraídos da AFE. A utilização da análise de *clusters* em fatores de AFE é uma metodologia recorrente (Smith et al., 2011).

Realizamos análises distintas para os TOC e para os auditores tributários, sendo que no final desta secção é apresentada uma comparação entre os dois grupos de respondentes.

6.2.4.1 *A Perceção dos técnicos oficiais de contas*

Para a análise da perceção dos TOC, recorreu-se à análise de agrupamento hierárquico (*hierarchical cluster analysis*). Este processo recorre a passos sucessivos de agrupamento de acordo com as suas proximidades, e ao método *Ward* para a criação dos *clusters*. Neste método, os *clusters* são formados tendo em conta a minimização da soma dos quadrados dos desvios (erros) (Marôco, 2011). Do dendograma¹¹⁸ (Anexo 6.7), pode-se verificar que existe um grupo de grande dimensão de inquiridos e outros dois mais pequenos, contudo bem definidos. Julgamos, assim, que a adoção de 3 *clusters* seja o número adequado para o presente estudo.

Como forma de validação da análise de *clusters* procedeu-se à verificação do pressuposto da normalidade através do teste de *Kolmogorov-Smirnov* com a correção de *Lilliefors* e o de *Shapiro Wilk*. Também se testou a comparação múltipla de médias *one-way ANOVA*, que permite verificar se as médias dos *clusters* são estatística e significativamente diferentes (Marôco, 2011). Pelos resultados obtidos verifica-se que não se encontra reunido o pressuposto da normalidade¹¹⁹ e que há uma diferenciação estatística nas médias dos *clusters*, pela significância do teste F ($p\text{-value} < 0,001$) (anexo 6.8).

A tabela 6.23 descreve a repartição dos inquiridos pelos três *clusters*. O *cluster* 1 representa 45,4% dos inquiridos, sendo este o mais representativo da amostra. O *cluster* 2 tem uma representatividade de 39% e o *cluster* 3 apenas de 15,6%.

¹¹⁸ Representação gráfica da agregação das observações no respetivo *cluster* e sucessivamente, até ficar no final todas as observações num único *cluster* (Hair et al., 2009).

¹¹⁹ Apesar de não se verificar o pressuposto da normalidade, mas de acordo com o Teorema Limite Central procede-se a análise dos dados.

Tabela 6.23: Análise Hierárquica de Clusters da percepção dos fatores da AFE pelos TOC (Método de Ward)

	Frequência	Porcentagem
Cluster 1	143	45,4
Cluster 2	123	39,0
Cluster 3	49	15,6
Total	315	100,0

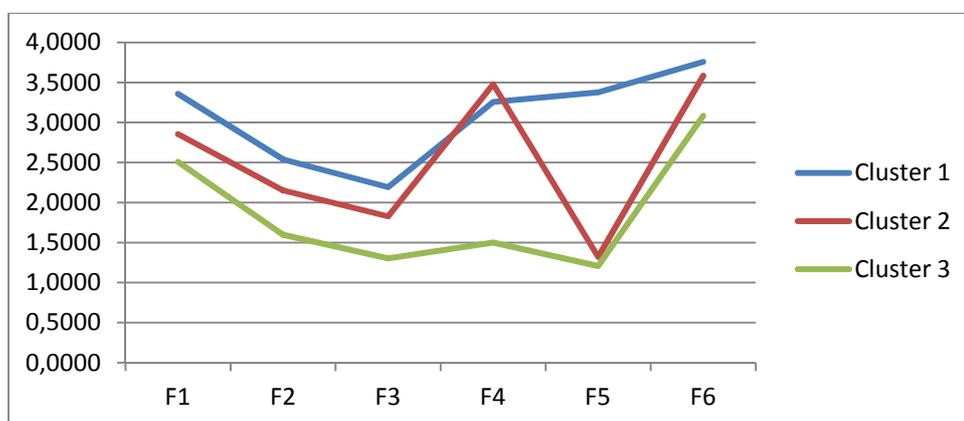
Na tabela 6.24 apresentam-se as médias e os desvios padrão de cada um dos fatores em cada *cluster*, referente aos TOC.

Tabela 6.24: Médias e desvio padrão dos clusters na análise Hierárquica da percepção dos fatores da AFE pelos TOC (Método de Ward)

Fatores		Cluster 1		Cluster 2		Cluster 3		Total	
		N=126		N=112		N=77		N=350	
		Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
F1	Simplificação do reporte e das obrigações declarativas, e outras características	3,3587	,79290	2,8554	,94085	2,5091	,94788	2,9721	,94767
F2	Simplificação da contabilidade financeira	2,5397	1,03009	2,1518	1,05399	1,5974	,82953	2,1714	1,05689
F3	Dispensa da contabilidade organizada	2,1931	1,06446	1,8274	,99144	1,3030	,53306	1,8455	,99402
F4	Métodos presuntivos com base em variáveis físicas	3,2579	1,16745	3,4777	,81481	1,5000	,61772	2,9063	1,23315
F5	Métodos presuntivos com base num imposto único	3,3770	,83111	1,3214	,56496	1,2078	,40025	2,1159	1,22152
F6	Métodos presuntivos com base no volume de negócio	3,7579	,81421	3,5848	,76196	3,0844	1,29626	3,5317	,97285

Para uma melhor análise comparativa das médias dos *clusters*, apresenta-se o gráfico 6.1.

Gráfico 6.1 Médias da análise Hierárquica de Clusters da percepção dos fatores da AFE pelos TOC (Método de Ward)



O *cluster* 1 representa os TOC que têm uma percepção mais concordante na generalidade dos fatores da AFE e o *cluster* 3 os mais discordantes, encontrando-se as médias do *cluster* 2 situada entre os outros dois. A exceção verifica-se apenas no fator quatro, relativo aos “métodos presuntivos com base em variáveis físicas”, em que a média do *cluster* 2 é superior ao *cluster* 1. Neste fator, o *cluster* 3 apresenta uma média bastante inferior (1,5) aos outros dois *clusters* (ambos com médias superiores a 3,25). O que significa que a média do fator 4 é impulsionada para baixo, porque entre os TOC existe um *cluster* que tem uma opinião bastante discordante deste fator.

Outro fator com diferenças expressivas nas suas médias é o 5, que diz respeito aos “métodos presuntivos com base num imposto único”. Aqui o *cluster* 1 apresenta uma média bastante superior (3,4) aos outros dois *clusters* (ambos com médias inferiores a 1,32). Parece-nos que, no que diz respeito ao imposto único, apesar de existir, entre os TOC, um *cluster* com uma opinião mais concordante os outros dois *cluster* apresentam a concordância mais baixa de todos os fatores.

Em síntese, os resultados evidenciam que é nos fatores 4 e 5 relativos aos “métodos presuntivos com base em variáveis físicas” e aos “métodos presuntivos com base num imposto único” que se encontram as maiores diferenças de médias entre os *clusters*. Ou seja, onde podemos encontrar maior divergência de opiniões entre os TOC. As médias do fator 6, relativo aos “métodos presuntivos com base no volume de negócio” são as mais altas em todos os *clusters* o que, mais uma vez, confirma a preferência por este método. E, além disso, verifica que a opção por este método no novo RST pode ser fundamental para o seu sucesso. O fator 3, que diz respeito à “dispensa da contabilidade organizada”, apresenta a média total mais baixa e um desvio padrão inferior a 1, o que significa que a percepção global dos TOC é discordante com a dispensa da contabilidade organizada. Este resultado verifica de novo que, tendo os TOC uma influência preponderante no aconselhamento e na opção do RST, a possibilidade da sua dispensa pode por em causa, o funcionamento do RST, o que nos parece que ter sucedido no passado.

Na tabela 6.25 apresenta-se a caracterização dos *clusters* da percepção dos fatores da AFE pelos TOC, em percentagem.

Tabela 6.25: Caracterização dos *clusters* da percepção dos fatores da AFE pelos TOC

Item	Cluster 1 (%)	Cluster 2 (%)	Cluster 3 (%)
Antiguidade na profissão			
Até 2 anos	8,7	1,8	9,1
3 a 5 anos	12,7	8,0	7,8
6 a 10 anos	20,6	19,6	11,7
11 a 15 anos	15,1	25,0	16,9
16 a 20 anos	15,1	14,3	31,2
21 ou mais anos	27,8	31,3	23,4
Total	100	100	100
Idade			
Até 25 anos	2,4	0,9	2,6
26 a 30 anos	7,9	0,9	2,6
31 a 40 anos	34,1	38,4	28,6
41 a 50 anos	27,8	29,5	36,4
51 a 55 anos	10,3	10,7	2,6
56 ou mais anos	17,5	19,6	27,3
Total	100	100	100
Género			
Feminino	50,8	50,0	49,4
Masculino	49,2	50,0	50,6
Total	100	100	100
Habilitações Literárias			
Até ao 9º ano de escolaridade	1,6	0,9	2,6
12º ano de escolaridade	11,9	17,9	10,4
Bacharelato/Licenciatura	65,1	58,0	63,6
Pós-graduação/Mestrado/ Doutoramento	21,4	23,2	23,4
Total	100	100	100

Os TOC exercem maioritariamente há mais de 21 anos, mas este facto não significa que sejam estes que pertençam ao *cluster* 3, que apresenta as percepções mais discordantes. No entanto, a idade parece influenciar que os TOC tenham percepções mais discordantes. Os resultados evidenciam que não existe diferenciação expressiva entre homens e mulheres nos *clusters*, já que as percentagens são muito semelhantes em cada agrupamento. O mesmo acontece relativamente às habilitações literárias.

6.2.4.2 A Percepção dos auditores tributários

Procedemos ao mesmo tipo de análise de *clusters* para a amostra dos auditores tributários, de modo a verificar se existem grupos de inquiridos que tenham níveis de concordância similares em relação às características que um RST deve evidenciar.

No dendograma (Anexo 6.9), pode verificar-se que existe um grupo bastante evidenciado de inquiridos, um segundo também com alguma dimensão e um terceiro. Consideramos assim, que o número de 3 *clusters* pode ser o adequado para a esta análise.

Como forma de validação da análise de *clusters* verificamos o pressuposto da normalidade através do teste de *Kolmogorov-Smirnov* com a correção de *Lilliefors* e o de *Shapiro Wilk*. Pelos resultados obtidos, verifica-se que não se encontra reunido o pressuposto da normalidade. Contudo, o Teorema Limite Central permite-nos continuar a análise. Testou-se também a comparação múltipla de médias através da *one-way ANOVA* com todos os resultados com significância inferior a 0,05 ($p\text{-value} < 0,05$), o que evidencia diferenciação estatística nas médias dos *clusters* (anexo 6.10).

A tabela 6.26 descreve a repartição dos inquiridos pelos três *clusters* considerados. O *cluster 2* representa 45,8% dos inquiridos, sendo este o mais representativo da amostra e o *cluster 3* com menor representatividade de apenas 15,8%. O *cluster 1* tem uma representatividade de 38,3%.

Tabela 6.26: Análise Hierárquica de *Clusters* da percepção dos fatores da AFE pelos auditores tributários (Método de *Ward*)

	Frequência	Porcentagem
<i>Cluster 1</i>	46	38,3
<i>Cluster 2</i>	55	45,8
<i>Cluster 3</i>	19	15,8
Total	120	100,0

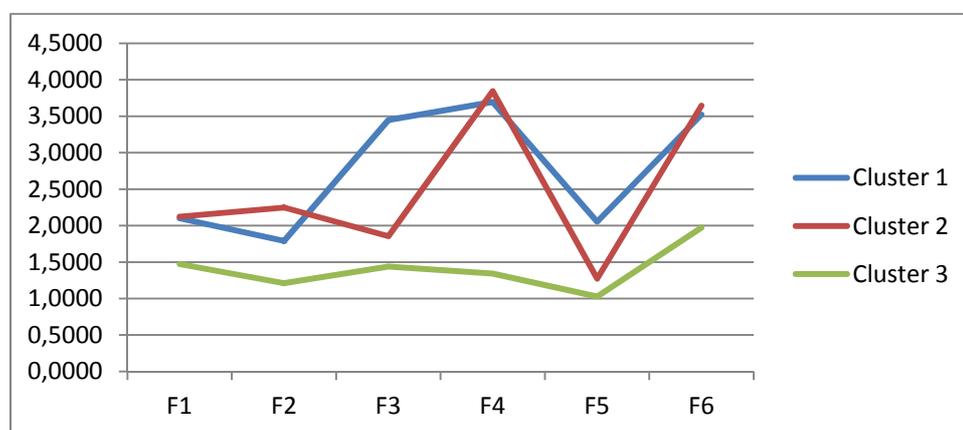
Na tabela 6.27 apresentam-se as médias e os desvios padrão das respostas dos auditores tributários inquiridos por *clusters*.

Tabela 6.27: Médias e desvio padrão dos *clusters* na análise Hierárquica da percepção dos fatores da AFE pelos auditores tributários (Método de Ward)

		<i>Cluster 1</i>		<i>Cluster 2</i>		<i>Cluster 3</i>		Total	
		N=46		N=55		N=19		N=120	
Fatores		Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
F1	Simplificação do reporte e das obrigações declarativas, e outras características	2,1000	,71149	2,1236	,68583	1,4737	,43313	2,0117	,69876
F2	Simplificação da contabilidade financeira	1,7899	,83550	2,2485	,88708	1,2105	,29836	1,9083	,87816
F3	Dispensa da contabilidade organizada	3,4493	,94860	1,8545	,77450	1,4386	,52178	2,4000	1,16805
F4	Métodos presuntivos com base em variáveis físicas	3,6957	1,06186	3,8455	,86534	1,3421	,50146	3,3917	1,26721
F5	Métodos presuntivos com base num imposto único	2,0543	1,27901	1,2727	,56779	1,0263	,11471	1,5333	,97173
F6	Métodos presuntivos com base no volume de negócio	3,5217	1,22455	3,6455	,80319	1,9737	1,03379	3,3333	1,17275

Para uma melhor análise das médias dos *clusters* da percepção dos auditores tributários dos fatores da AFE, apresenta-se o gráfico 6.2.

Gráfico 6.2 Médias da análise Hierárquica de *Clusters* da percepção dos auditores tributários (Método de Ward)



Os *clusters* 1 e 2 representam os auditores tributários com percepções mais concordantes, sendo as médias mais elevadas. As médias do *cluster* 1 são mais altas que o *cluster* 2 nos fatores 3 e 5, relativamente à “dispensa da contabilidade organizada” e “métodos presuntivos com base num imposto único”, respetivamente.

O *cluster* 3 representa os auditores tributários com percepções menos concordantes em relação a todos os fatores da AFE. As maiores diferenças de médias entre *clusters* verificam-se no fator 3, 4 e 6. O *cluster* 3 apresenta uma média inferior (1,4) no fator 3 que diz respeito à “dispensa da contabilidade organizada”, principalmente em relação ao *cluster* 1 (com uma média de 3,4). Nos fatores 4 e 6 relativos ao “métodos presuntivos com base em variáveis físicas” e os “métodos presuntivos com base no volume de negócio”, respetivamente, o *cluster* 3 apresenta médias bastante inferiores (1,3 e 2) comparativamente aos outros 2 *clusters* (superiores a 3,5).

Em síntese, podemos considerar que é no fator 4, relativo aos “métodos presuntivos com base em variáveis físicas” onde se verifica as maiores diferenças de médias entre os *clusters*. Ou seja, onde podemos encontrar maior divergência de opiniões entre os auditores tributários.

A tabela 6.28 apresenta a caracterização dos *clusters* da percepção dos fatores da AFE, para verificar se existem diferenças nos respetivos *clusters*.

O *cluster* 1 apresenta percepções mais concordantes e pelos resultados parece-nos que os mais jovens estão aqui mais representados. Pelos resultados obtidos os homens têm uma representação maior no *cluster* 1 e 2, e as mulheres uma representação maior no *cluster* 3. O *cluster* 1 e 2 apresentam médias de percepção mais altas em relação aos fatores da AFE, o que aparentemente indica que os homens têm percepções mais concordantes que as mulheres. Habilitações superiores licenciatura, estão mais representados na *cluster* 1 e 2, ou seja nos quais as percepções são mais concordantes.

Tabela 6.28: Caracterização dos *clusters* da percepção dos fatores da AFE pelos auditores tributários

Item	Cluster 1 (%)	Cluster 2 (%)	Cluster 3 (%)
Antiguidade na profissão			
Até 2 anos	2,2	3,6	5,3
3 a 5 anos	6,5	1,8	0,0
6 a 10 anos	23,9	23,6	31,6
11 a 15 anos	19,6	25,5	10,5
16 a 20 anos	19,6	16,4	15,8
21 ou mais anos	28,3	29,1	36,8
Total	100	100	100
Idade			
Até 25 anos	0,0	0,0	0,0
26 a 30 anos	4,3	0,0	0,0
31 a 40 anos	15,2	32,7	36,8
41 a 50 anos	47,8	36,4	36,8
51 a 55 anos	21,7	16,4	15,8
56 ou mais anos	10,9	14,5	10,5
Total	100	100	100
Gênero			
Feminino	39,1	41,8	57,9
Masculino	60,9	58,2	42,1
Total	100	100	100
Habilitações Literárias			
Até ao 9º ano de escolaridade	0,0	0,0	0,0
12º ano de escolaridade	0,0	1,8	0,0
Bacharelato/Licenciatura	71,7	67,3	84,2
Pós-graduação/Mestrado/ Doutorado	28,3	30,9	15,8
Total	100	100	100

Em síntese e relativa a ambos os grupos de respondentes, denota-se a existência de algumas diferenças. No gráfico 6.1 das médias dos *clusters* da percepção dos TOC, verifica-se que os *cluster* 1 e 2 se cruzam em apenas um fator. Os inquiridos que têm uma percepção mais favorável ou desfavorável mantêm-se em quase todos os fatores em relação aos outros *clusters*. No gráfico 6.2 das médias dos *clusters* da percepção dos auditores tributários, verifica-se que os *clusters* 1 e 2 apresentam vários cruzamentos entre eles. E que o *cluster* 3 se distingue na totalidade dos fatores com uma percepção inferior aos restantes. Estes resultados podem significar que os auditores inquiridos têm percepções mais em função da especificidade de cada fator, do que uma opinião global mais ou menos concordante, como acontece nos TOC. Em ambos os grupos de respondentes verifica-se que o *cluster* 3 apresenta as médias mais discordantes em relação a todos os fatores em análise.

Outra diferença entre os dois respondentes, é que nos TOC o *cluster* com mais representatividade (45,5% do total) é aquele que tem as perceções mais concordantes (*cluster* 1), enquanto nos auditores tributários o que tem mais representatividade (45,8% do total) é o *cluster* 2, ou seja aquele que tem uma perceção com médias entre os outros dois *clusters*. O *cluster* 3 surge em ambos os respondentes com a menor representatividade (cerca de 16% do total), que representa os inquiridos com perceções menos concordantes.

6.3 Notas conclusivas

Este capítulo foi estruturado de modo a apresentar, analisar e discutir os resultados obtidos, relativos aos objetivos propostos e coordenado com as hipóteses de investigação formuladas no capítulo anterior.

Os resultados evidenciam que dos TOC inquiridos, 68% não recomendaram a adesão ao RST. Apenas 9,3% reponderam afirmativamente ao aconselhamento. E 22,8% dos TOC consideraram a especificidade das empresas a quem prestam serviços, aconselhando algumas empresas e outras não. Este aconselhamento por parte dos TOC foi acompanhado com uma explicação prévia a nível contabilístico ou fiscal, aos empresários a quem prestam serviços, em 91,6% dos casos.

Os resultados das estatísticas descritivas evidenciaram que na perceção dos TOC inquiridos, a principal característica que influenciou o aconselhamento e o não aconselhamento do RST, foi a minimização do imposto a pagar. Este resultado leva-nos a considerar que os TOC colaboram na gestão fiscal das empresas suas clientes de modo a obter o maior benefício fiscal possível. Os TOC inquiridos aconselharam maioritariamente a adesão ao RST, em sede de IRC às empresas que se dedicam a vendas de mercadorias e produtos. Para esta atividade empresarial, o cálculo de imposto é feito através do coeficiente de 0,04, o mais baixo de todos, o que pode justificar o benefício fiscal obtido.

Em relação às características que um RST deve evidenciar, os resultados indicam que os dois grupos de respondentes consideram que o métodos presuntivos ou indiretos o mais adequado, nomeadamente quando o imposto é calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida. Este é o método utilizado no novo RST, pelo que a melhoria introduzida da adequação dos coeficientes às atividades, pode ser importante para o seu

sucesso. Os dois grupos de inquiridos apresentam percepções totalmente discordantes da utilização da contabilidade de caixa em sede de IRC, assim como a sua aplicação coordenada com a contabilidade de caixa em sede de IVA. Também apresentam percepções discordantes no que diz respeito à dilatação temporal do reporte e do pagamento de imposto, e não apresentam consenso em relação à simplificação do reporte fiscal e das obrigações declarativas. As percepções dos inquiridos também não apresentam consenso de o RST traduzir-se, apenas, numa redução da taxa de IRC e no aumento do limite de enquadramento do atual RST, para 500.000€ de rendimentos ilíquidos. Das outras características que um RST deve evidenciar, os inquiridos consideram que o este não deve ser coordenado com IVA de caixa, mas antes ser de adesão opcional e deve manter a obrigatoriedade da contabilidade organizada e da certificação pelo TOC.

Da AFE foram extraídos 6 fatores, nomeadamente a “simplificação do reporte e das obrigações declarativas, e outras características”; a “simplificação da contabilidade financeira”; a “dispensa da contabilidade organizada”; os “métodos presuntivos com base em variáveis físicas”; os “métodos presuntivos com base num imposto único” e os “métodos presuntivos com base no volume de negócio”. Alguns destes fatores são coincidentes com as metodologias de simplificação fiscal propostas na bibliografia, o que nos leva a considerar que estas são percecionadas pelos inquiridos.

Os resultados do teste *T-Student* verificam que existem diferenças de médias entre os TOC e os auditores tributários inquiridos, relativamente a cinco dos seis fatores extraídos da AFE. Os TOC inquiridos apresentam médias superiores aos auditores tributários três fatores: a “simplificação do reporte e das obrigações declarativas e outras características”; a “simplificação da contabilidade financeira” e os “métodos presuntivos com base num imposto único”. Os TOC apresentam médias inferiores aos auditores tributários nos fatores “dispensa da contabilidade organizada” e nos “métodos presuntivos com base em variáveis físicas”. O fator “métodos presuntivos com base no volume de negócio” não apresenta diferenças estatísticas e significativas nas médias de percepção entre os TOC e os auditores tributários.

Dos resultados conclui-se, ainda, que o único fator que apresenta diferenças significativas de médias entre os TOC que aconselharam o RST, em sede de IRC e os que não o fizeram é a “dispensa da contabilidade organizada”. O teste *T-Student* indica que os TOC que aconselharam o RST têm médias inferiores aos TOC que não o fizeram, que pode confirmar a importância deste fator na decisão de aconselhamento. Este fator “dispensa da contabilidade organizada” é, também, o único que apresenta diferenças entre os TOC que exercem a atividade e os que não o fazem. O sinal negativo no teste *T-Student* leva-nos a ponderar que os TOC inquiridos que exercem a atividade apresentam perceções médias inferiores aos que não a exercem. Porém, não se verificou diferenças de médias entre género quer nos TOC quer nos auditores tributários.

A análise de *cluster* aplicada aos TOC inquiridos confere três grupos homogéneos. Os resultados verificam que é nos fatores relativos aos “métodos presuntivos com base em variáveis físicas e aos “métodos presuntivos com base num imposto único” que se encontram as maiores diferenças entre os *clusters*. Também se verifica três grupos homogéneos na análise de *clusters* aplicada aos auditores tributários inquiridos. Neste caso a maior diferença de médias verifica-se nos fatores referente aos “métodos presuntivos com base em variáveis físicas”. Os auditores tributários inquiridos têm perceções mais em função da especificidade de cada fator, do que uma opinião global mais ou menos concordante como acontece nos TOC.

Um dos objetivos deste capítulo era testar as hipóteses de investigação previamente formuladas no capítulo anterior. Os resultados indicam que as hipóteses de investigação 1.1, 1.2 e 1.3 devem ser confirmadas. Estas hipóteses dizem respeito às características que influenciaram o aconselhamento do RST, por parte dos TOC. Relativamente às características que um RST deve evidenciar, os resultados indicam que as hipóteses de investigação 2.1 e 2.4 devem ser confirmadas e a 2.5, apenas, parcialmente confirmada.

A tabela 6.29 apresenta, em síntese, as hipóteses de investigação que foram testadas e se os resultados apontam no sentido de estas serem confirmadas ou infirmadas.

Tabela 6.29: Hipóteses de investigação

Hipóteses de Investigação	Teste
Hipótese de investigação 1.1 – A poupança de IRC resultante da aplicação do RST, comparativamente ao regime geral, é a principal característica que influencia o <i>aconselhamento</i> por parte dos TOC.	Confirmada
Hipótese de investigação 1.2 – O incremento de IRC a pagar no RST, comparativamente ao regime geral, é a principal característica que influencia o <i>não aconselhamento</i> por parte dos TOC.	Confirmada
Hipótese de investigação 1.3 – As empresas integradas em determinadas atividades ou setores empresariais foram mais aconselhadas a aderir ao RST, por parte dos TOC.	Confirmada
Hipótese de investigação 2.1 – Os métodos presuntivos ou indiretos devem constituir a base do desenho de um RST.	Confirmada
Hipótese de investigação 2.2 – A simplificação da contabilidade financeira deve ser um objetivo importante de um RST.	Infirmada
Hipótese de investigação 2.3 – A simplificação do reporte e das obrigações declarativas deve ser um objetivo importante de um RST.	Infirmada
Hipótese de investigação 2.4 – Um RST deve considerar outras características, sugeridas na literatura ou adaptadas à realidade portuguesa.	Confirmada
Hipótese de investigação 2.5 – Existem diferenças de perceção entre os dois grupos de inquiridos, relativamente às características que um RST deve evidenciar.	Confirmada parcialmente

O capítulo seguinte é dedicado a algumas considerações finais e conclusões. As limitações deste estudo e as perspetivas de investigação futuras também são abordadas.

CAPÍTULO 7

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo apresentam-se as considerações finais que se podem extrair do trabalho desenvolvido.

Inicia-se com as conclusões gerais e posteriormente apresentam-se as limitações deste estudo e as possíveis linhas de investigação futuras.

7.1 Conclusões

Os custos de funcionamento de um sistema fiscal podem ser classificados em administrativos e de cumprimento. Os custos administrativos são os suportados pela Administração Fiscal e os custos de cumprimentos são os suportados pelos contribuintes (Sandford et al., 1989; Lopes, 2008b; Chittenden et al., 2010; Shaw et al., 2010). Estes custos são tendencialmente mais elevados em sistemas fiscais complexos. A evolução dos sistemas fiscais tem conduzido a um aumento significativo da complexidade, justificando a introdução de estratégias de simplificação (Smith et al., 2008; WBG, 2009; Tran-Nam e Evans, 2014).

A simplicidade torna-se, assim, uma característica necessária e desejável num sistema fiscal. As metodologias de simplificação visam normalmente a redução de custos de cumprimento para os sujeitos passivos e dos custos administrativos para a Administração Fiscal. A simplificação fiscal para as PME faz-se, normalmente, através da utilização de um tratamento especial para estas entidades, que constituem a base da estrutura económica em muitos países e suportam custos de cumprimento regressivos (Jousten, 2007; Freedman, 2009). Diversas metodologias de simplificação foram identificadas, sendo algumas delas comuns a vários autores (Santos e Rodrigues, 2006; Aguiar e Lopes, 2007; Pope, 2008; OECD, 2009). As metodologias de simplificação utilizadas como suporte nesta tese tiveram por base o estudo da OECD (2009). Este estudo considera as seguintes

metodologias: (i) os métodos presuntivos ou indiretos; (ii) a simplificação da contabilidade financeira e (iii) a dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais.

A utilização de RST para as PME constitui, frequentemente, parte de uma estratégia de simplificação, podendo estar integrados em reformas fiscais mais amplas. Alguns destes RST têm vigorado em alguns países de forma permanente e com algum sucesso. A adaptação de estratégias de simplificação e de eventual adoção de RST que vigoram em outros países deve ser feita de forma prudente, com adaptações a nível contabilístico e fiscal, devendo ainda verificar se são politicamente adequadas e legal ou tecnicamente possíveis (Auerbach, 2012; James et al., 2015).

Em Portugal, um RST, em sede de IRC, vigorou nos exercícios económicos de 2001 a 2010. Foi, porém, revogado pelos problemas que apresentava e pela fraca adesão dos contribuintes. Em 2014, a reforma do IRC introduziu um novo RST. Apesar de este ser de base semelhante ao anterior, contempla algumas melhorias, como por exemplo: a adaptação dos coeficientes às atividades; a não obrigatoriedade de permanência no regime; o método de opção ser agora o *opting in* e a redução de alguns coeficientes e da coleta mínima no início de atividade e no período seguinte de tributação. Verificou-se, também, a preocupação da manutenção de características consideradas como positivas no antigo regime, como a não obrigatoriedade de PEC e a incidência de apenas algumas tributações autónomas no cálculo da matéria coletável (Faustino, 2004; CEF, 2007; Ribeiro, 2009). No entanto, algumas características por vezes consideradas menos boas, como a coleta mínima e a obrigatoriedade de contabilidade organizada (Faustino, 2004; Cupertino, 2005; Nabais, 2006; CEF, 2007) continuaram no novo RST. As características de um RST podem ser importantes para a sua adesão e funcionamento e, conseqüentemente, para a sua continuidade e sucesso.

Esta tese analisa a simplificação fiscal, nomeadamente o novo RST que teve início em 2014. Visa a concretização de dois objetivos. O primeiro, consiste na identificação das características do RST que influenciaram o aconselhamento à sua adesão, por parte dos TOC. O segundo, consiste em identificar as características que um RST deve evidenciar. Esta análise é sustentada na perceção de dois grupos de inquiridos, considerados como sendo os principais intervenientes, na adoção e funcionamento do RST. Os TOC que

contribuem com o seu aconselhamento na adesão das microempresas a este RST e, posteriormente, efetuam o acompanhamento contabilístico e fiscal. Os auditores tributários que fiscalizam e certificam o seu funcionamento.

A metodologia utilizada teve por base o método científico dentro de uma lógica dedutiva, sendo o questionário o método de recolha dos dados primários. A amostra é constituída por 435 questionários válidos, sendo 315 respondidos por TOC e 120 por auditores tributários. Em ambos os grupos de respondentes não se verificaram diferenças expressivas entre género, estão maioritariamente há mais de 21 anos na respetiva profissão, maioritariamente com habilitações literárias a nível do bacharelato ou licenciatura e têm entre 31 e 50 anos.

Os resultados evidenciam que 68% dos TOC inquiridos não recomendaram a adesão ao RST, que teve início em 2014. Apenas 9,3% dos TOC aconselharam sua adesão, e os restantes 22,8% considerando a especificidade das empresas a quem prestam serviços, aconselharam-no somente a algumas empresas. Estes resultados estão em consonância com os obtidos por Portela (2010), que mostra que, no antigo regime, a maioria das empresas não optou pelo RST.

De acordo com os resultados, podemos concluir que os TOC colaboram com a gestão fiscal dos seus clientes e aconselharam a adesão do RST em função da minimização do imposto a pagar, em que podemos distinguir dois casos. No primeiro caso, o aconselhamento efetua-se porque no RST obtém-se uma poupança de imposto a pagar. No segundo caso, o não aconselhamento é devido ao incremento de imposto que se teria optando pelo RST, em comparação ao regime geral. Resultados análogos foram obtidos por Portela (2010), em Portugal relativamente ao anterior RST e por Marsden et al. (2012) na Austrália.

A dispensa do PEC surge nos resultados como a segunda característica, que os TOC têm em consideração, no aconselhamento ao RST. Esta característica já tinha sido referida como uma vantagem no antigo RST (Faustino, 2004; CEF, 2007; Ribeiro, 2009) e também no novo, que teve início em 2014 (Madeira, 2014; Seara, 2014). Pode concluir-se que a manutenção desta característica, no novo RST, pode influenciar favoravelmente o seu sucesso.

Pelos resultados, os TOC inquiridos aconselharam o RST maioritariamente às empresas que se dedicam a vendas de mercadorias e produtos. Assim, podemos deduzir que as microempresas desta atividade conseguem obter maior vantagem fiscal com a adesão ao RST.

No que se refere às características que um RST deve evidenciar, os resultados mostram, que dos métodos presuntivos ou indiretos, o imposto calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida obtém a maior percentagem de perceções concordantes nos dois grupos de inquiridos. Esta é a metodologia do RST vigente em Portugal. A evolução para coeficientes adaptados à atividade parece-nos assim uma boa solução, e obteve a concordância dos dois grupos de inquiridos. Resultado ligeiramente distinto obteve Portela (2010), em que o cálculo de imposto com base no volume de negócios, da atividade exercida e localização foi a que teve maior percentagem de opiniões concordantes.

A simplificação da contabilidade financeira, como característica de um RST, obteve nos resultados opiniões discordantes, na perceções dos dois grupos de inquiridos. Contrariamente ao que acontece em outros países, em que o regime de caixa em sede IVA, (ou imposto similar), representa a preferência entre vários benefícios específicos para as pequenas empresas (Marsden et al., 2012). Estes resultados podem evidenciar que a simplificação contabilística já existente, principalmente através da normalização contabilística para as microentidades (NCM) é considerada adequada e suficiente pelos inquiridos.

Os resultados não apresentam consenso entre os TOC e os auditores tributários em relação à simplificação das obrigações declarativas, como característica de um RST. Os TOC apresentam perceções concordantes e contrárias às dos auditores tributários. No entanto, ambos os grupos de respondentes apresentam perceções discordantes relativamente à dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais. Estes últimos resultados são análogos aos obtidos por Smulders et al. (2012) e Cullen e Cunliffe (2003), em que a preferência verifica-se no envio e pagamento de obrigações fiscais mais frequentes e de menor valor.

As perceções dos TOC evidenciam resultados mais concordantes que os auditores tributários relativamente à redução da taxa de IRC, e ao possível aumento do limite de enquadramento do RST, pelo que não se observou consenso. A possível coordenação do atual RST com IVA de caixa também não está nas preferências de ambos os inquiridos.

Segundo os resultados da perceção dos dois grupos de inquiridos, um RST deve ser opcional e manter a obrigatoriedade de certificação pelo TOC e da contabilidade organizada. Estes resultados divergem de outros estudos, que consideram como desvantagem a obrigatoriedade de contabilidade organizada, quer em relação ao antigo regime (Faustino, 2004; Cupertino, 2005; Nabais, 2006; CEF, 2007; MFAP, 2009a) quer em relação ao novo regime (Madeira, 2014; Seara, 2014). A adesão a estes regimes é feita normalmente pelo aconselhamento do técnico de contabilidade (Alves et al., 2012; Marsden et al., 2012), pelo que o TOC tem um papel fundamental na opção pelo RST, e possivelmente, tiveram responsabilidade na fraca adesão ao antigo regime. Se estes resultados eram esperados em relação aos TOC, os auditores tributários confirmam a necessidade da obrigatoriedade da contabilidade organizada. Pela perceção dos auditores, esta característica pode significar uma garantia da qualidade na informação contabilística e fiscal preparada por estas empresas, bem como, no reporte da informação para a Administração Fiscal.

Nos resultados da AFE obtiveram-se 6 fatores, nomeadamente, a “simplificação do reporte e das obrigações declarativas, e outras características”; a “simplificação da contabilidade financeira”; a “dispensa da contabilidade organizada”; os “métodos presuntivos com base em variáveis físicas”; os “métodos presuntivos com base num imposto único” e os “métodos presuntivos com base no volume de negócio”. Alguns destes fatores apresentam similitudes com as metodologias de simplificação apresentadas em outros estudos, e em especial, o que foi utilizado como suporte nesta investigação (Santos e Rodrigues, 2006; Aguiar e Lopes, 2007; OECD, 2009). O que verifica que os dois grupos inquiridos percecionam os diferentes métodos de simplificação fiscal, o que suporta os resultados obtidos.

Os resultados do teste *T-Student* mostram que existem diferenças de médias entre as perceções os TOC e os auditores tributários inquiridos, em cinco dos seis fatores extraídos

da AFE. Três destes fatores apresentam médias superiores de concordância na percepção dos TOC do que nos auditores tributários, nomeadamente: “simplificação do reporte e das obrigações declarativas e outras características”; a “simplificação da contabilidade financeira” e os “métodos presuntivos com base num imposto único”. Dois fatores apresentam percepção médias inferiores de concordância na percepção dos TOC do que nos auditores tributários, sendo estes a “dispensa da contabilidade organizada”; “métodos presuntivos com base em variáveis físicas”.

O fator “métodos presuntivos com base no volume de negócio” não apresenta diferenças estatísticas e significativas nas médias de percepção entre os TOC e os auditores tributários. O teste *T-Student* indica também, que no fator “dispensa da contabilidade organizada”, os TOC que aconselharam o RST têm médias inferiores aos TOC que não o fizeram. Este resultado pode evidenciar que este fator influencia a decisão do aconselhamento, por parte dos TOC, e estes só o fizeram por o RST manter a obrigatoriedade de certificação pelo TOC e a contabilidade organizada. O teste *T-Student* não identificou diferenças de médias estatisticamente significativas por género, que nos TOC quer nos auditores tributários.

Da análise de *clusters*, resultaram três agregados de inquiridos, para cada grupo de respondente. Os auditores tributários inquiridos têm percepções mais dependentes da especificidade de cada fator, do que uma opinião global mais ou menos concordante, como acontece nos TOC.

A identificação das características que um RST deve evidenciar, contribui com linhas orientadoras significativas, para o seu melhor desenho. Um RST deve utilizar métodos presuntivos ou indiretos, com o cálculo da matéria coletável tendo como suporte o volume de negócios e a atividade exercida. Este deve também, ser opcional e exigir a obrigatoriedade de contabilidade organizada e a certificação pelo TOC. Todas estas características se verificam no RST atual, pelo que supomos, que as melhorias introduzidas em relação ao antigo RST, podem significar uma evolução diferente.

Concluimos, também, que a possível coordenação do atual RST com o regime de IVA de caixa, não está nas preferências dos inquiridos. Bem como o possível aumento do limite do enquadramento, que não obteve consenso nos inquiridos, sendo a opinião mais concordante registada nos resultados referente aos TOC. Porém, consideramos que pode

existir uma coordenação de limites em dois métodos de simplificação. Os métodos são: (i) a simplificação da contabilidade financeira e (ii) a dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais. A partir de 2016 a NCM será aplicada às microempresas com volume de negócios inferior a 700.000€, pelo que sugerimos que o regime trimestral de IVA seja alterado para o mesmo valor (atualmente 650.000€). A coordenação da contabilidade e da fiscalidade, no que diz respeito à simplificação, parece-nos possível, necessária e desejável. A nível teórico, o cenário ideal seria a coordenação dos dois métodos referidos com o limite de enquadramento do RST, mas não obtivemos suporte nos dados obtidos.

Supomos, ainda, que seria importante que o novo RST tivesse em consideração as empresas em situações menos favoráveis economicamente. Como acontecia no regime anterior, em que não se aplicava o montante mínimo do lucro tributável a empresas em cessação de atividade; em processos de insolvência e de recuperação de empresas e as que não tenham auferido proveitos durante o respetivo período de tributação e tenham entregue a declaração de cessação de atividade.

7.2 Limitações do estudo e sugestões para pesquisas futuras

Este estudo apresenta algumas limitações que pesquisas futuras podem colmatar. A recolha de dados desta investigação foi realizada no ano de introdução do novo RST. O RST foi introduzido pela Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro e a recolha de dados foi efetuada entre outubro e dezembro de 2014. A perceção de um RST recente, que ainda não estabilizou, nem deu provas concretas do seu funcionamento, pode ser diferente de quando este já se encontrar em pleno funcionamento. Nesta sequência, propomos que no terceiro ou quarto ano de funcionamento se elabore um novo estudo que avalie a introdução deste RST, em sede de IRC. Sugestão semelhante foi feita por Smulders e Naidoo (2013) que aconselharam a realização de estudos de avaliação das medidas fiscais para as PME implementadas na África do Sul. Estes autores também consideram importante o estudo de outras medidas que possam auxiliar as pequenas empresas no seu cumprimento fiscal e na redução dos seus custos de cumprimento. O que supomos, que esta possa ser também, uma boa sugestão de investigação para o caso português.

Pelos resultados, das percepções dos TOC inquiridos das características que influenciaram o não aconselhamento, verificou-se que o novo regime ainda não conseguiu resolver completamente o problema de adequação dos coeficientes, adaptados às respetivas atividades e utilizados no cálculo do imposto. Desta forma, sugerimos que em trabalhos futuros, sobre este RST, se averigue a possibilidade de aperfeiçoamento destes coeficientes.

Por último, este estudo não teve em consideração o facto de as empresas que tinham sido aconselhadas a fazerem a opção pelo RST, serem empresas existentes ou no início de atividade. Quando a opção ao RST é efetuada no início de atividade, pode ter alguns benefícios, como a redução de alguns coeficientes no cálculo da matéria coletável e da coleta mínima. Assim, consideramos que seria importante analisar se estes benefícios tornam, efetivamente, estas empresas mais propensas à adesão ao RST.

LISTA DAS REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abdel-Mowla, S. A. A. (2012). "The Egyptian tax system reforms, investment and tax evasion (2004-2008)". *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 28(1), 53-78.
- Abrie, W.; Doussy, E. (2006). "Tax compliance obstacles encountered by small and medium enterprises in South Africa". *Meditari Accountancy Research*, 14(1), 1-13.
- Adams, J.; Khan, H. T. A.; Raeside, R.; White, D. (2007). *Research Methods for Graduate Business and Social Science Students*. New Delhi, SAGE Publications.
- Agência para Modernização Administrativa. (2012). *Relatório 6 Anos de Simplex*. Disponível em: <http://www.simplex.pt/downloads/Relatorio6anosSimplex.pdf> [2014-04-05].
- Aguiar, N.; Lopes, J. C. (2007). "Regimes Simplificados de Tributação do Rendimento Empresarial (II Parte)". *Fiscalidade*, 30, 59-73.
- Alves, M. D. C. G.; Portela, R. V.; Sanches, P. S. (2012). "Contributos para Uma Tributação Simplificada das Pequenas Entidades". *Tourism & Management Studies*, 151-168.
- Andersson, K.; Eberhartinger, E.; Oxelheim, L. (2007). *National Tax Policy in Europe: To Be or Not to Be?* Berlin Heidelberg, New York, Springer.
- Auerbach, A. J. (2012). "The Mirrlees Review: a U.S. perspective". *National Tax Journal*, 65(3), 685-708.
- Auerbach, A. J.; Devereux, M. P.; Simpson, H. (2010). Taxing Corporate Income. In: Oxford University Press (ed.) *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, James Mirrlees, Stuart Adam, Stephen Bond, Robert Chote, Paul Johnson and Gareth Myles. Institute for Fiscal Studies, 1028-1099.
- Ayyagari, M.; Beck, T.; Demirguc-Kunt, A. (2007). "Small and medium enterprises across the globe". *Small Business Economics*, 29(4), 415-434.

- Basto, J. X. (2001). "O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária". *Fiscalidade*, 5, 5-21.
- _____ (2004). "Tópicos para uma reforma fiscal impossível". *Notas Económicas*, 19, 8-17.
- Bird, R. M.; Zolt, E. M. (2003). "Introduction to tax policy design and development". *Prepared for a course on "Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries"* *World Bank*, 28, 05-22.
- Boháček, R.; Zubrický, J. (2012). "A Flat Tax Reform in an Economy with Occupational Choice and Financial Frictions". *The Economic Journal*, 122(565), 1313-1345.
- Borrego, A. C.; Loo, E. C.; Lopes, C. M. M.; Ferreira, C. M. S. (2015). "Tax professionals' perception of tax system complexity: Some preliminary empirical evidence from Portugal". *eJournal of Tax Research*, 13(1), 338-360.
- Bryman, A.; Cramer, D. (2005). *Quantitative data analysis with SPSS 12 and 13: a guide for social scientists*. Psychology Press.
- Brys, B. (2011). *Making Fundamental Tax Reform Happen, OECD Taxation Working Papers, No. 3*. OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0v54g34-en> [2014-04-01].
- Brys, B.; Matthews, S.; Owens, J. (2011). *Tax Reform Trends in OECD Countries. OECD Taxation Working Papers, No. 1*. OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0xxmz8t-en> [2014-04-01].
- Burton, M. (2006). "The Australian small business tax concessions - public choice, public interest or public folly?". *Australian Tax Forum*, 21(1), 71-130.
- Canedo, J. M.; Guedes, O.; Monteiro, A. I. C. (2007). *Manual de Auditoria Tributária*. Direcção Geral das Contribuições e Impostos.
- CEF, D. G. C. I. (2007). *Simplificação do sistema fiscal português: relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho do Ministro de Estado e das Finanças, de 20 de Abril de 2005*. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais.

- CGAAC. (2013). *Tax Simplification: Benefits and Political Challenges in a Canadian Context*. Certified General Accountants Association of Canada. Disponível em: http://www.cga-canada.org/en-ca/ResearchReports/ca_rep_2012-12_tax_summit.pdf [2014-04-20].
- Chittenden, F.; Foster, H.; Sloan, B. (2010). *Taxation and Red Tape: The Cost to British Business of Complying with the UK Tax System*. London, Institute of Economic Affairs (Great Britain).
- Código do Processo e Procedimento Tributário (Com a última atualização da Leis n.º 82-B/2014 e 82-E/2014, ambas de 2014-12-31).
- Constituição da República Portuguesa (Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto).
- Coolidge, J. (2012). "Findings of tax compliance cost surveys in developing countries". *eJournal of Tax Research*, 10(2), 250-287.
- Cooper, G. S. (2002). Themes and issues in tax simplification. *Taxation: Critical Perspectives on the World Economy, Volume II*. Routledge, 238-274.
- Cortina, J. M. (1993). "What is coefficient alpha? An examination of theory and applications". *Journal of applied psychology*, 78(1), 98-104.
- Crawford, C.; Freedman, J. (2010). Small Business Taxation. In: Oxford University Press (ed.) *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review, James Mirrlees, Stuart Adam, Stephen Bond, Robert Chote, Paul Johnson and Gareth Myles*. Institute for Fiscal Studies, 1028-1099.
- Cullen, M.; Cunliffe, D. (2003). *Making tax easier for small businesses - A government discussion document*. Policy Advice Division of the Inland Revenue Department. Disponível em: <http://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/2003-dd-sme.pdf> [2013-07-03].
- Cullen, M.; Dunne, P. (2007). *Reducing Tax Compliance Costs for Small and Medium-sized Enterprises - A government discussion document*. Policy Advice Division of the Inland Revenue Department. Disponível em:

<http://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/2007-dd-compliance-costs-smes.pdf>
[2013-12-03].

Cullen, M.; Swain, P.; Wright, J. (2001). *More time for business (Tax simplification for small business) - A government discussion document*. Policy Advice Division of the Inland Revenue Department. Disponível em:
<http://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/2001-dd-mtb-sme-simplification.pdf>
[2013-07-03].

Cupertino, L. (2005). "O Regime Simplificado no Imposto sobre o Rendimento: Equadramento e questões". *Fisco*, 119-121, 145-157.

Deloitte. (2013). *Anteprojecto da Reforma IRC - Estudo de Opinião*. Disponível em:
<https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Portugal/Local%20Assets/Documents/OE14/Anteprojecto%20da%20Reforma%20do%20IRC%20-%20Estudo%20de%20Opini%C3%A3o%20-%20Deloitte%20%28Out.%202013%29.pdf> [2013-11-11].

Dharmapala, D.; Slemrod, J.; Wilson, J. D. (2011). "Tax policy and the missing middle: Optimal tax remittance with firm-level administrative costs". *Journal of Public Economics*, 95(9–10), 1036-1047.

EC. (2007a). *Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the European Union. SEC 84 and SEC 85. Brussels*. European Commission. Disponível em:
http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/com/com_com%282007%290023_/com_com%282007%290023_en.pdf [2014-04-05].

_____. (2007b). *Simplified Tax Compliance Procedures for SMEs - Final Report of the Expert Group*. European Commission. Disponível em:
http://ec.europa.eu/enterprise/newsroom/cf/_getdocument.cfm?doc_id=3431 [2013-12-15].

_____. (2008). *"Think Small First" - A "Small Business Act" for Europe*. European Commission. Disponível em: [196](http://eur-</p></div><div data-bbox=)

lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0394:FIN:EN:PDF
[2013-12-03].

_____. (2009). *Think Small First – Considering SME interests in policy-making*. Enterprise and Industry Directorate General, European Commission. Disponível em: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/docs/sba/report_think_small_first_en.pdf [2013-12-03].

_____. (2012). *Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the European Union Final Report. COM 746 SWD 422. Brussels*. European Commission. Disponível em: http://ec.europa.eu/dgs/secretariat_general/admin_burden/docs/com2012_746_swd_ap_en.pdf [2014-04-04].

_____. (2013). *Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability* European Economy 5|2013, European Commission. Disponível em: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2013/pdf/ee_5_en.pdf [2013-12-03].

Edmiston, K.; Mudd, S.; Valev, N. (2003). *Tax structures and FDI : the deterrent effects of complexity and uncertainty. William Davidson Working Paper Number 558*. William Davidson Institute at The University of Michigan Business School. Disponível em: <http://deepblue.lib.umich.edu/bitstream/handle/2027.42/39943/wp558.pdf?sequence=2> [2014-01-05].

Evans, C. (2001). "The operating costs of taxation: a review of the research". *Economic Affairs*, 21(2), 5-9.

_____. (2003). "Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs". *eJournal of Tax Research*, 1(1), 64-92.

_____. (2012). "Tax Governance Issues: Managing System Complexity". *Economic Papers: A journal of applied economics and policy*, 31(1), 30-35.

- Evans, C.; Tran-Nam, B. (2010). "Managing tax system complexity: Building bridges through pre-filled tax returns". *Australian Tax Forum*, 25(2), 247-276.
- Fajnzylber, P.; Maloney, W. F.; Montes-Rojas, G. V. (2011). "Does formality improve micro-firm performance? Evidence from the Brazilian SIMPLES program". *Journal of Development Economics*, 94(2), 262-276.
- Faustino, M. (2004). "Os Regimes Simplificados de Tributação em IRS, IRC e IVA". *Gabinete de Estudos da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*.
- Financial Reporting Council. (2006). *Review of how accountants support the needs of small and medium-sized companies and their stakeholders*. Professional Oversight Board for Accountancy. Disponível em: <https://www.frc.org.uk/getattachment/83c7556a-ffa5-4283-b09f-84d120f76ab0/Review-of-how-accountants-support-the-needs-of-small-and-medium-sized-companies-and-their-stakeholders-Update-December-2007.aspx> [2014-04-04].
- _____. (2013). *Financial Reporting Standard for Smaller Entities (effective January 2015)*. The Financial Reporting Council Limited. Disponível em: <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Accounting-and-Reporting-Policy/FRSSE-%28effective-January-2015%29.aspx> [2015-06-15].
- Fink, A. (2003). *The survey handbook - The Survey Kit*. California, Sage. 2ed.
- Forest, A.; Sheffrin, S. M. (2002). "Complexity and Compliance: An Empirical Investigation". *National Tax Journal*, 55(1), 75-88.
- Freedman, J. (2003). Small Business Taxation: Policy Issues and the UK. In: Warren, N. (ed.) *Taxing Small Business - Developing Good Tax Policies, Conference Series No. 23*. Sydney: Australian Tax Research Foundation, 13-43.
- _____. (2006). "Why Taxing the Micro-business is not simple - A Cautionary Tale from the Old World". *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, 2(1), 58-77.

- _____ (2009). Reforming the Business Tax System: Does Size Matter? Fundamental Issues in Small Business Taxation. In: Krever, R. a. E., C., (ed.) *Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect*. The Institute of Chartered Accountants in Australia/ Thomson Reuters Professional, 153-178.
- _____ (2015). Managing tax complexity: the institutional framework for tax policy-making and oversight. In: Evans, C. & Krever, R. (eds.) *Tax Simplification*. Kluwer Law International, forthcoming.
- Freudenberg, B.; Tran-Nam, B.; Karlinsky, S.; Gupta, R. (2012). "A comparative analysis of tax advisers' perception of small business tax law complexity: United States, Australia and New Zealand". *Australian Tax Forum*, 27, 677-718.
- Gagliardi, D.; Muller, P.; Glossop, E.; Caliandro, C.; Fritsch, M.; Brtkova, G.; Bohn, N. U.; Klitou, D.; Avigdor, G.; Chiara Marzocchi; Ramlogan., R. (2013). *A Recovery on the Horizon? - Annual Report on European SMEs 2012/2013*. European Commission. Disponível em: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/supporting-documents/2013/annual-report-smes-2013_en.pdf [2014-01-05].
- Gale, W. G. (2001). "Tax simplification: issues and options". *Tax Notes*, 92(11), 1463-1483.
- Gomes, J. M. P. (2008). "A simplicidade e a instabilidade no sistema fiscal português – Prioridades da política fiscal". *Revisores e Auditores (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas)*, Jan/Mar (40), 55-65.
- Gooderham, P. N.; Tobiassen, A.; Døving, E.; Nordhaug, O. (2004). "Accountants as Sources of Business Advice for Small Firms". *International Small Business Journal*, 22(1), 5-22.
- Gray, C.; Bannock, G. 2005. *Government Regulation and the Small Firm*. Institute for Small Business and Entrepreneurship.
- Hair, J. F.; Black, W. C.; Babin, B. J.; Anderson, R. E. (2009). *Multivariate Data Analysis*. New Jersey, Prentice Hall. 7th Edition.

- Hanlon, M.; Heitzman, S. (2010). "A review of tax research". *Journal of Accounting and Economics*, 50(2–3), 127-178.
- Harremi, M. (2013). "The Flat Tax and Efficiency of Fiscal System". *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 2(8), 446.
- Hill, M. M.; Hill, A. (2002). *Investigação por Questionário*. Lisboa, Edições Sílabo.
- HM Revenue & Customs. (2012). *Making tax easier, quicker and simpler for small business*. Disponível em: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140206174939/http://www.hmrc.gov.uk/budget2012/sme-4756.pdf> [2014-04-04].
- HM Treasury. (2010). *Tax Policy Making: a new approach*. Disponível em: http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130129110402/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/junebudget_tax_policy_making.pdf [2015-07-01].
- IFAC. (2010). *The Role of Small and Medium Practices in Providing Business Support to Small- and Mediumsized Enterprises*. International Federation of Accountants. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/the-role-of-small-and-medium.pdf> [2014-03-10].
- INE (2013). *Empresas em Portugal – Perfil das Sociedades (Destaque - informação à comunicação social)*, Instituto Nacional de Estatística. Lisboa.
- _____ (2015). *Empresas em Portugal 2013*, Instituto Nacional de Estatística. Lisboa.
- James, S.; Nobes, C. (2000). *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice*. Prentice Hall. 7th.
- James, S.; Sawyer, A.; Wallschutzky, I. (2015). "Tax simplification: A review of initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom". *eJournal of Tax Research*, 13(1), 280-302.
- Jesus, J. R.; Antão, A. A. (2013). "Diretiva da contabilidade publicada no JOUE em 29 de junho". *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, Julho(160), 44-47.

- Jones, J. A. (1996). "Tax Law: Rules or Principles?". *Fiscal Studies*, 17(3), 63-89.
- Jornal Oficial da União Europeia (2003). Recomendação 2003/361/CE (relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas).
- _____ (2012). Diretiva 2012/6/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de março de 2012, (que altera a Diretiva 78/660/CEE do Conselho, relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, no que diz respeito às microentidades).
- _____ (2013). Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, (relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas, que altera a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e revoga as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho).
- Joumard, I. (2001). *Tax Systems in European Union Countries*. OECD Economics Department Working Papers, No. 301, OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/785648484253> [2013-09-01].
- Jousten, A. (2007). "SMEs and the Tax System: What is so different about them?". *CESifo Forum* 2/2007, 14-20.
- Kamleitner, B.; Korunka, C.; Kirchler, E. (2012). "Tax compliance of small business owners". *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, 18(3), 330-351.
- Keen, M.; Kim, Y.; Varsano, R. (2006). *The "flat tax(es)": principles and Evidence*. International Monetary Fund.
- _____ (2008). "The "flat tax(es)": principles and experience". *International Tax and Public Finance*, 15(6), 712-751.
- Keen, M.; Mooij, R. d.; Eyraud, L.; Tyson, J.; Bond, S.; Walters, L. (2012). *Italy: technical assistance report; the Delega Fiscale and the strategic orientation of tax reform*. IMF country report; 12/280. Washington, DC: International Monetary Fund.

Disponível em: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2012/cr12280.pdf> [2013-12-15].

Kirchler, E.; Niemirowski, A.; Wearing, A. (2006). "Shared subjective views, intent to cooperate and tax compliance: Similarities between Australian taxpayers and tax officers". *Journal of Economic Psychology*, 27(4), 502-517.

Kline, R. B. (2011). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. New York, The Guilford Press.

Kumar, R. (2011). *Research methodology: a step-by-step guide for beginners*. London, Sage. 3rd edition.

Lei Geral Tributária (Com a última atualização da Leis n.º 82-B/2014 e 82-E/2014, ambas de 2014-12-31).

Lignier, P. (2009). "The Managerial Benefits of Tax Compliance: Perception by Small Business Taxpayers". *eJournal of Tax Research*, 7(2), 106-133.

Lignier, P.; Evans, C. (2012). "The rise and rise of tax compliance costs for the small business sector in Australia". *Australian Tax Forum*, 27, 615-672.

Lopes, C. M.; Martins, A. (2014). *A tributação por métodos indiretos: uma análise do enquadramento jurisprudencial dos pressupostos contabilístico-fiscais*. Coimbra, Almedina.

Lopes, C. M. M. (1997). *A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas – Estudo comparativo na União Europeia, Dissertação de Mestrado em Economia Europeia pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra*. Coimbra, Universidade de Coimbra.

____ (2003). "Simplicidade e complexidade do sistema fiscal: algumas reflexões". *Fiscalidade*, 13/14, 51-83.

____ (2006). Os Custos de Tributação na história da economia. In Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto. Coimbra: Coimbra Editora, 83-125.

- _____ (2008a). "The Portuguese Tax System: Complexity And Enforceability". *Revista Universo Contabil*, 4(4), 140-163.
- _____ (2008b). *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal? - Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*. Coimbra, Almedina.
- _____ (2012). "Compliance Costs of Corporate Income Taxation in Portugal". *International Journal of Economics and Management Sciences*, 1(10), 68-80.
- Madeira, M. P. (2014). *Os regimes simplificados em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletiva (IRC): análise comparativa entre Portugal e Espanha, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra*. Coimbra, Universidade de Coimbra.
- Malhotra, N. K. (1996). *Marketing Research: An Applied Orientation*. New Jersey, Prentice-Hall, Inc.
- Marôco, J. (2011). *Análise estatística com o SPSS Statistics*. Pero Pinheiro, ReportNumber. 5ª Edição.
- Marsden, S. J.; Sadiq, K.; Wilkins, T. (2012). "Small business entity tax concessions: through the eyes of the practitioner". *Revenue Law Journal*, 22(1), 1-19.
- Martins, A. (2002). O Pagamento Especial por Conta do IRC: Uma nota a propósito da tributação das empresas na reforma fiscal de 1922 e no Decreto-Lei 44/98. In *A fiscalidade e o sistema económico: escritos sobre a tributação do rendimento*. Coimbra: Fundação Bissaya-Barreto, Instituto Superior Bissaya-Barreto, 123-143.
- _____ (2005). "A Complexidade do Sistema Tributário: Uma inevitabilidade económica?". *Fisco*, 119/121, 27-36.
- _____ (2010). "Tax reform and simplified tax regimes for small businesses : the case of a developing country". *Revista de finanças públicas e direito fiscal*, 3(1), 113-129.
- _____ (2015). "The Portuguese corporate tax reform and international trends: an assessment". *International Journal of Law and Management*, 57(4).

- MF. (1996). *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*. Ministério das Finanças. Disponível em: http://purl.sgmf.pt/COL-MF-0028/1/COL-MF-0028_pdf/ReformaFiscal.pdf [2013-10-28].
- MFAP. (2009a). *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf [2013-05-07].
- _____. (2009b). *Relatório do Orçamento de Estado para 2009*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/oe/2009/RelatorioOE2009.pdf> [2014-10-10].
- Miranda, E. (2015). Regime simplificado em IRC seduz 17 mil empresas. *Jornal de Negócios*, 2015-01-26.
- Mirrlees, J.; Adam, S.; Besley, T.; Blundell, R.; Bond, S.; Chote, R.; Gammie, M.; Johnson, P.; Myles, G.; Poterba, J. (2011). *Tax by Design: The Mirrlees Review*. Oxford, UK, Oxford University Press.
- _____. (2012). "The Mirrlees Review: a proposal for systematic tax reform". *National Tax Journal*, 65(3), 655-683.
- Monteiro, J. C. M.; Assunção, J. J. (2012). "Coming out of the shadows? Estimating the impact of bureaucracy simplification and tax cut on formality in Brazilian microenterprises". *Journal of Development Economics*, 99(1), 105-115.
- Morais, R. D. (2009). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra, Almedina.
- Moura, J. P.; Fernandes, R. S. (2000). *Uma reforma fiscal inadiável*. Oeiras, Celta.
- Muller, P.; Gagliardi, D.; Caliandro, C.; Bohn, N. U.; Klitou, D. (2014). *Annual Report on European SMEs 2013/2014 – A Partial and Fragile Recovery*. European Commission. Disponível em: <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts->

figures-analysis/performance-review/files/supporting-documents/2014/annual-report-smes-2014_en.pdf [2015-07-14].

Nabais, J. C. (2006). *Liberdade de gestão fiscal e dualismo na tributação das empresas*. In *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*. Coimbra, Coimbra Editora.

_____. (2009). *Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina.

_____. (2013). "A Determinação da Matéria Tributável no IRC". *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, 1(1), 1-25.

Neuman, W. L. (2014). *Social research methods: Qualitative and quantitative approaches*. Essex, Pearson New International Edition. Seventh Edition.

OECD. (2007). *Implications of tax policy for SME growth and tax compliance*. Issues Paper, Working Group 3, OECD. Disponível em: <http://www.oecd.org/mena/investment/38758522.pdf> [2015-07-01].

_____. (2008a). *Making Life Easy for Citizens and Businesses in Portugal: Administrative Simplification and e-Government*. OECD Publishing.

_____. (2008b). *SME Tax Compliance and Simplification*. Background note prepared by the OECD. Centre for Tax Policy and Administration, for a meeting of the Working Group on Taxation.

_____. (2008c). *Tax and Economic Growth*. Economics Department Working Paper n° 620, OECD. Disponível em: <http://search.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP%282008%2928&docLanguage=En> [2013-12-20].

_____. (2009). *Taxation of SMEs - Key Issues and Policy Considerations*. OECD Tax Policy Study, n° 18. Disponível em: <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/product/2309061e.pdf> [2014-05-01].

Office of Tax Simplification. (2012). *Small business tax review: Final report - Simpler income tax for the smallest businesses*. Disponível em:

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/199179/01_ots_small_business_tax_review_hmrc_administration_280212.pdf [2015-07-05].

Owens, J. (2006). "Fundamental Tax Reform: An International Perspective". *National Tax Journal*, 59(1), 131-164.

Paulus, A.; Peichl, A. (2009). "Effects of flat tax reforms in Western Europe". *Journal of Policy Modeling*, 31(5), 620-636.

Pereira, M. H. F. (2007). *Fiscalidade*. Coimbra, Almedina.

Pestana, M. H.; Gageiro, J. N. (2008). *Análise de dados para ciências sociais: a complementaridade do SPSS*. Lisboa, Edições Sílabo. 5ª Edição

Pina, Á. (2010). *Towards a Less Distortive and More Efficient Tax System in Portugal*. *OECD Economics Department Working Papers, No. 814*. OECD Publishing. Disponível em: http://www.oecd-ilibrary.org/economics/towards-a-less-distortive-and-more-efficient-tax-system-in-portugal_5km4m2w9hv28-en [2013-09-01].

Poel, K.; Marneffe, W.; Bielen, S.; Aarle, B. v.; Vereeck, L. (2014). "Administrative Simplification and Economic Growth: A Cross Country Empirical Study". *Journal of Business Administration Research*, 3(1), 45-58.

Pope, J. (2008). "Small Business Taxation: An Evaluation of the Role of Special Treatment Policies". *The Business Review, Cambridge*, 10(2), 14-20.

Portela, R. M. C. V. (2010). *Contributos para uma tributação simplificada: o caso das microentidades do distrito da Guarda*, *Dissertação de Mestrado em Gestão de Empresas pela Universidade da Beira Interior*. Covilhã, Universidade da Beira Interior.

Portugal, M. (2008). "O regime simplificado em IRC". *Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Outubro(103), 23-26.

- Prysock, M. (2007). "Major Tax Issues Confront 110th Congress". *Financial Executive*, 23(5), 56-56.
- PwC; WBG. (2011). *Paying Taxes 2012. The global picture*. Disponível em: http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes/~/_media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2012.pdf [2013-12-01].
- _____. (2013). *Paying Taxes 2014. The global picture*. Disponível em: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/download.jhtml> [2014-01-02].
- PwC Portugal. (2013a). *Comentários à proposta de reforma do IRC*. Disponível em: http://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/imagens/2013/pwc-newsalert-reforma-irc-comentarios_23-09-2013.pdf [2013-11-11].
- _____. (2013b). *Simulação de Tributação considerando o Regime Geral vs Regime Simplificado*. Disponível em: <http://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/imagens/2013/pwc-simulacao-irc-simplificado.pdf> [2013-11-11].
- Reis, E. (2001). *Estatística multivariada aplicada*. Lisboa, Edições Sílabo. 2ª Edição.
- Ribeiro, J. S. (2009). *Reflexões sobre o regime simplificado: a sua suspensão no domínio do IRC*. 58. Scientia Iuridica.
- _____. (2010). *Tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*. Coimbra, Almedina.
- Richardson, G. (2006). "Determinants of tax evasion: A cross-country investigation". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2), 150-169.
- Richardson, S. I. (2012). "Simplicity in Legislative Drafting and Rewriting Tax Legislation". *Victoria University of Wellington Law Review*, 43(3), 517-530.
- Ryen, A. (2013). Ethical issues. In: Seale, C., Gobo, G., Gubrium, J. F. & Silverman, D. (eds.) *Qualitative research practice*. 218-235.

- Sá, C. I. B. (2013). *Fatores Determinantes da Moral Tributária em Portugal: Uma análise através da aplicação de um modelo de equações estruturais*, Dissertação de Doutoramento em Gestão de Empresas pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Coimbra, Universidade de Coimbra.
- Saad, N. (2014). "Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View". *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 109(2014), 1069-1075.
- Sanches, S. (1997). "Sistema e reforma fiscal: que evolução". *Fisco*, 82-83, 109-122.
- Sandford, C. T.; Godwin, M. R.; Hardwick, P. J. W. (1989). *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. Institute for Fiscal Studies.
- Santos, J. C. G.; Rodrigues, S. S. (2006). "Regimes Simplificados de Tributação dos Rendimentos Profissionais e Empresariais, Objectivos, Modalidades e Experiências". *Ciência e Técnica Fiscal*, 417, 131-153.
- Saunders, M.; Lewis, P.; Thornhill, A. (2009). *Research methods for business students, Fifth edition*. Pearson Education.
- SEAF. (2013). *Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas - Uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego*. Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais. Disponível em: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/relatorioirc.pdf> [2013-10-29].
- Seara, M. T. M. G. F. (2014). *O regime simplificado de tributação em IRC-problemas de regime e de harmonização*. Dissertação de mestrado em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa. Porto, Universidade Católica Portuguesa.
- Shah, S. K.; Corley, K. G. (2006). "Building Better Theory by Bridging the Quantitative–Qualitative Divide*". *Journal of Management Studies*, 43(8), 1821-1835.
- Shaw, J.; Slemrod, J.; Whiting, J. (2010). Administration and Compliance. In: Oxford University Press (ed.) *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, James

Mirrlees, Stuart Adam, Stephen Bond, Robert Chote, Paul Johnson and Gareth Myles. Institute for Fiscal Studies, 1028-1099.

Shome, P. (2004). *Tax Administration and the Small Taxpayer*. IMF Policy Discussion Paper 04/02. International Monetary Fund. Disponível em: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/pdp/2004/pdp02.pdf> [2013-12-01].

Silva, N. D. (2010). "O TOC tem de ser o parceiro mais próximo do empresário - Entrevista a Domingues de Azevedo". *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, Março(120), 6-12.

Smith, A. (1983). *A riqueza das nações: inquérito sobre a natureza e suas causas, Volume II*. Coimbra, Fundação Calouste Gulbenkian.

Smith, M. (2011). *Research methods in accounting*. London, Sage.

Smith, N. B.; Martin, D.; Kay, L. (2008). *The cost of complexity: how Britain's tax system strangles the economy and reduces British competitiveness*. London, Policy Exchange.

Smith, S. M.; Bryson, P. J.; Cornia, G. C. (2011). "The view from city hall: Local perceptions of intergovernmental fiscal relations in the Czech Republic". *Communist and Post-Communist Studies*, 44(1), 99-110.

Smulders, S.; Naidoo, G. (2013). "Addressing the Small Business Tax Compliance Burden - evidence from South Africa". *Journal of Economic and Financial Sciences*, 6(1), 33-54.

Smulders, S.; Stiglingh, M.; Franzsen, R.; Fetcher, L. (2012). "Tax compliance costs for the small business sector in South Africa - establishing a baseline". *eJournal of Tax Research*, 10(2), 184-226.

Soares, D. D. (2004). *Percepção social da fiscalidade em Portugal: um estudo exploratório*. Coimbra, Almedina.

- Tax Reform Commission. (2006). *Tax Matters: Reforming the Tax System : the Report of the Tax Reform Commission*. Tax Reform Commission (United Kingdom). Disponível em: http://news.bbc.co.uk/2/shared/bsp/hi/pdfs/19_10_06tax.pdf [2014-04-01].
- Tercero, M. M. (1999). *Ciencia y Marketing - Manual para investigadores y doctorandos en Ciencia Social*. Madrid, Esic Editorial.
- Terkper, S. (2003). "Managing Small and Medium-Size Taxpayers in Developing Economies". *Tax Notes International*, 211-234.
- Tran-Nam, B.; Evans, C. (2014). "Towards the Development of a Tax System Complexity Index". *Fiscal Studies*, 35(3), 341-370.
- Tran-Nam, B.; Evans, C.; Walpole, M.; Ritchie, K. (2000). "Tax compliance costs: Research methodology and empirical evidence from Australia". *National Tax Journal*, 53(2), 229-252.
- Ueda, Y.; Ohzono, Y. (2013). "Differences in Work Values by Gender, Marital Status, and Generation: An Analysis of Data Collected from “Working Persons Survey, 2010”". *International Journal of Human Resource Studies*, 3(2), Pages 28-41.
- Valentim, C.; Cardoso, P. (2011). *Roteiro de Justiça Fiscal - Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*. Vida Económica.
- van der Velde, M.; Jansen, P.; Anderson, N. (2007). *Guide to management research methods*. Oxford, Blackwell Publishing.
- Viola, G. R. (2001). "A Reforma Fiscal e os TOC". *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, Outubro(19), 30.
- WBG. (2007). *Designing a Tax System for Micro and Small Businesses: Guide for Practitioners*. The World Bank Group (International Finance Corporation, in collaboration with DFID). Disponível em: https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/Designing_Tax_Systems.pdf [2015-07-01].

_____. (2009). *A Handbook for Tax Simplification*. Investment Climate Advisory Services - The World Bank Group. Disponível em: <https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/Handbook%20of%20Tax%20Simplification%20-%20Web%20version.pdf> [2015-07-01].

Weichenrieder, A. J. (2007). *Survey on the taxation of small and medium sized enterprises: draft report on responses to the questionnaire*. OECD. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/39597756.pdf> [2013-06-18].

Witner, L.; Simons, K.; Krumwiede, T.; Duxbury, A.; Plaia, M. C. (2006). "An Experiment in Reforming the Tax System". *CPA Journal*, 76(2), 42-59.

Zrobek, D.; Devos, K. (2010). "Simplifying the Small Business Tax Regime". *Journal of Applied Law and Policy*, 83-101.

ANEXOS

Anexo 2.1: Encargos e procedimentos das empresas para o ano 2014

País	Tempo para preparar e pagar impostos (horas)	Tempo para iniciar uma empresa (dias)	Procedimentos para registar uma empresa (número)	Pagamento de impostos (número)
África do Sul	200	19	5	7
Alemanha	218	15	9	9
Austrália	105	3	3	11
Bélgica	160	4	3	11
Brasil	260	84	12	9
Canadá	131	5	1	8
Egito	392	8	7	29
Espanha	167	13	6	8
EUA	175	6	6	11
França	137	5	5	8
Grécia	193	13	5	8
Irlanda	80	6	4	9
Itália	269	5	5	15
Nova Zelândia	152	1	1	8
Polónia	286	30	4	18
Portugal	275	3	3	8
Reino Unido	110	6	6	8

Anexo 4.1: Declaração Modelo 22 - Anexo E

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2015

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA <hr/> DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS	REGIME SIMPLIFICADO	 IRC MODELO 22 ANEXO E																																																																																							
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%; text-align: center;">01</td> <td style="width: 55%; text-align: center;">N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)</td> <td style="width: 5%; text-align: center;">02</td> <td style="width: 35%; text-align: center;">PERÍODO</td> </tr> <tr> <td style="border: none;"></td> <td style="border: none;"> <input style="width: 100%;" type="text"/> </td> <td style="border: none;"></td> <td style="border: none;"> <input style="width: 100%;" type="text"/> </td> </tr> </table>	01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	02	PERÍODO		<input style="width: 100%;" type="text"/>		<input style="width: 100%;" type="text"/>																																																																																
01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	02	PERÍODO																																																																																						
	<input style="width: 100%;" type="text"/>		<input style="width: 100%;" type="text"/>																																																																																						
03	APURAMENTO DA MATÉRIA COLETÁVEL																																																																																								
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 40%;"></th> <th style="width: 15%; text-align: center;">Rendimentos</th> <th style="width: 15%; text-align: center;">Coefic.</th> <th style="width: 30%; text-align: center;">Matéria Coletável</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Vendas de mercadorias e produtos</td> <td style="text-align: center;">1 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,04 =</td> <td style="text-align: center;">16 . . . ,</td> </tr> <tr> <td>Prestações de serviços no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas</td> <td style="text-align: center;">2 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,04 =</td> <td style="text-align: center;">17 . . . ,</td> </tr> <tr> <td>Prestações de serviços no âmbito de atividades profissionais especificamente previstas na lista anexa ao CIRS</td> <td style="text-align: center;">3 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,75 =</td> <td style="text-align: center;">18 . . . ,</td> </tr> <tr> <td>Restantes prestações de serviços</td> <td style="text-align: center;">4 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,10 =</td> <td style="text-align: center;">19 . . . ,</td> </tr> <tr> <td>Subsídios à exploração</td> <td style="text-align: center;">5 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,10 =</td> <td style="text-align: center;">20 . . . ,</td> </tr> <tr> <td rowspan="2">Subsídios não destinados à exploração</td> <td style="text-align: center;">6 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,30 x t =</td> <td style="text-align: center;">21 . . . ,</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">. . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,30 x__ =</td> <td style="text-align: center;">. . . ,</td> </tr> <tr> <td>Cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial</td> <td style="text-align: center;">7 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,95 =</td> <td style="text-align: center;">22 . . . ,</td> </tr> <tr> <td>Prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico</td> <td style="text-align: center;">8 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,95 =</td> <td style="text-align: center;">23 . . . ,</td> </tr> <tr> <td>Outros rendimentos de capitais</td> <td style="text-align: center;">9 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,95 =</td> <td style="text-align: center;">24 . . . ,</td> </tr> <tr> <td>Resultado positivo de rendimentos prediais</td> <td style="text-align: center;">10 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,95 =</td> <td style="text-align: center;">25 . . . ,</td> </tr> <tr> <td>Saldo positivo das mais-valias e menos-valias fiscais</td> <td style="text-align: center;">11 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,95 =</td> <td style="text-align: center;">26 . . . ,</td> </tr> <tr> <td>Restantes incrementos patrimoniais</td> <td style="text-align: center;">12 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,95 =</td> <td style="text-align: center;">27 . . . ,</td> </tr> <tr> <td>Valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito</td> <td style="text-align: center;">13 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 1,00 =</td> <td style="text-align: center;">28 . . . ,</td> </tr> <tr> <td>Ajustamento positivo nos termos do art.º 64.º, n.º 3, al. a) do CIRC (inventários)</td> <td style="text-align: center;">14 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,04 =</td> <td style="text-align: center;">29 . . . ,</td> </tr> <tr> <td>Ajustamento positivo nos termos do art.º 64.º, n.º 3, al. a) do CIRC (ativos fixos tangíveis)</td> <td style="text-align: center;">15 . . . ,</td> <td style="text-align: center;">x 0,95 =</td> <td style="text-align: center;">30 . . . ,</td> </tr> <tr> <td>TOTAL DOS RENDIMENTOS</td> <td style="text-align: center;">40 . . . ,</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="3">SUBTOTAL DA MATÉRIA COLETÁVEL (Σ Campos 16 a 30 ou, se inferior \rightarrow 60% x RMMG)</td> <td style="text-align: center;">41 . . . ,</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Acréscimo por não reinvestimento (art.º 86.º-B, n.º 10 do CIRC)</td> <td style="text-align: center;">31 . . . ,</td> </tr> <tr> <td colspan="3">TOTAL DA MATÉRIA COLETÁVEL (Campos 41 + 31)</td> <td style="text-align: center;">42 . . . ,</td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: right;">(a transportar para o campo 346 do quadro 09 da mod.22)</td> </tr> </tbody> </table>		Rendimentos	Coefic.	Matéria Coletável	Vendas de mercadorias e produtos	1 . . . ,	x 0,04 =	16 . . . ,	Prestações de serviços no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas	2 . . . ,	x 0,04 =	17 . . . ,	Prestações de serviços no âmbito de atividades profissionais especificamente previstas na lista anexa ao CIRS	3 . . . ,	x 0,75 =	18 . . . ,	Restantes prestações de serviços	4 . . . ,	x 0,10 =	19 . . . ,	Subsídios à exploração	5 . . . ,	x 0,10 =	20 . . . ,	Subsídios não destinados à exploração	6 . . . ,	x 0,30 x t =	21 . . . ,	. . . ,	x 0,30 x__ =	. . . ,	Cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial	7 . . . ,	x 0,95 =	22 . . . ,	Prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico	8 . . . ,	x 0,95 =	23 . . . ,	Outros rendimentos de capitais	9 . . . ,	x 0,95 =	24 . . . ,	Resultado positivo de rendimentos prediais	10 . . . ,	x 0,95 =	25 . . . ,	Saldo positivo das mais-valias e menos-valias fiscais	11 . . . ,	x 0,95 =	26 . . . ,	Restantes incrementos patrimoniais	12 . . . ,	x 0,95 =	27 . . . ,	Valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito	13 . . . ,	x 1,00 =	28 . . . ,	Ajustamento positivo nos termos do art.º 64.º, n.º 3, al. a) do CIRC (inventários)	14 . . . ,	x 0,04 =	29 . . . ,	Ajustamento positivo nos termos do art.º 64.º, n.º 3, al. a) do CIRC (ativos fixos tangíveis)	15 . . . ,	x 0,95 =	30 . . . ,	TOTAL DOS RENDIMENTOS	40 . . . ,			SUBTOTAL DA MATÉRIA COLETÁVEL (Σ Campos 16 a 30 ou, se inferior \rightarrow 60% x RMMG)			41 . . . ,	Acréscimo por não reinvestimento (art.º 86.º-B, n.º 10 do CIRC)			31 . . . ,	TOTAL DA MATÉRIA COLETÁVEL (Campos 41 + 31)			42 . . . ,	(a transportar para o campo 346 do quadro 09 da mod.22)				
	Rendimentos	Coefic.	Matéria Coletável																																																																																						
Vendas de mercadorias e produtos	1 . . . ,	x 0,04 =	16 . . . ,																																																																																						
Prestações de serviços no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas	2 . . . ,	x 0,04 =	17 . . . ,																																																																																						
Prestações de serviços no âmbito de atividades profissionais especificamente previstas na lista anexa ao CIRS	3 . . . ,	x 0,75 =	18 . . . ,																																																																																						
Restantes prestações de serviços	4 . . . ,	x 0,10 =	19 . . . ,																																																																																						
Subsídios à exploração	5 . . . ,	x 0,10 =	20 . . . ,																																																																																						
Subsídios não destinados à exploração	6 . . . ,	x 0,30 x t =	21 . . . ,																																																																																						
	. . . ,	x 0,30 x__ =	. . . ,																																																																																						
Cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial	7 . . . ,	x 0,95 =	22 . . . ,																																																																																						
Prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico	8 . . . ,	x 0,95 =	23 . . . ,																																																																																						
Outros rendimentos de capitais	9 . . . ,	x 0,95 =	24 . . . ,																																																																																						
Resultado positivo de rendimentos prediais	10 . . . ,	x 0,95 =	25 . . . ,																																																																																						
Saldo positivo das mais-valias e menos-valias fiscais	11 . . . ,	x 0,95 =	26 . . . ,																																																																																						
Restantes incrementos patrimoniais	12 . . . ,	x 0,95 =	27 . . . ,																																																																																						
Valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito	13 . . . ,	x 1,00 =	28 . . . ,																																																																																						
Ajustamento positivo nos termos do art.º 64.º, n.º 3, al. a) do CIRC (inventários)	14 . . . ,	x 0,04 =	29 . . . ,																																																																																						
Ajustamento positivo nos termos do art.º 64.º, n.º 3, al. a) do CIRC (ativos fixos tangíveis)	15 . . . ,	x 0,95 =	30 . . . ,																																																																																						
TOTAL DOS RENDIMENTOS	40 . . . ,																																																																																								
SUBTOTAL DA MATÉRIA COLETÁVEL (Σ Campos 16 a 30 ou, se inferior \rightarrow 60% x RMMG)			41 . . . ,																																																																																						
Acréscimo por não reinvestimento (art.º 86.º-B, n.º 10 do CIRC)			31 . . . ,																																																																																						
TOTAL DA MATÉRIA COLETÁVEL (Campos 41 + 31)			42 . . . ,																																																																																						
(a transportar para o campo 346 do quadro 09 da mod.22)																																																																																									
04	OUTRAS INFORMAÇÕES																																																																																								
	Data em que iniciou a atividade 43 <table style="display: inline-table; border: none;"> <tr> <td style="text-align: center;">Ano</td> <td style="text-align: center;">Mês</td> <td style="text-align: center;">Dia</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="border: 1px solid black; width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="border: 1px solid black; width: 20px; height: 20px;"></td> </tr> </table>			Ano	Mês	Dia																																																																																			
Ano	Mês	Dia																																																																																							

t - Corresponde à taxa mínima de depreciação/amortização dos ativos subsidiados. Nos restantes casos, corresponde às percentagens de 5%, 10% ou 1/n.º de anos x 100% (ver instruções de preenchimento dos campos 6 e 21)

Anexo 5.1: Questionário direcionado aos técnicos oficiais de contas



Questionário direcionado a Técnicos Oficiais de Contas

Os dados recolhidos no presente questionário visam a concretização de dois objetivos. O primeiro é o de identificar as características que influenciaram o aconselhamento à adesão ao regime simplificado de tributação (RST), em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que teve início no exercício económico de 2014. O segundo objetivo é identificar as características preferenciais que um RST deverá evidenciar.

1. Enquadramento e aconselhamento do RST

1.1. Exerce a atividade de Técnico Oficial de Contas (TOC)?

- Sim, exerço a atividade de TOC (responda sff. às questões 1.2 e 1.3)
 Não exerço a atividade de TOC, apesar de ser TOC (passe sff. à questão 2)

1.2. Exerce a atividade de TOC para quantas empresas?

- 1 empresa 2 a 10 empresas 11 a 20 empresas 21 ou mais empresas

1.3. Aconselhou a opção pelo regime simplificado, em sede de IRC, que teve início em 2014, à(s) empresa(s) para as quais exerce a atividade de TOC?

(indique apenas 1 resposta)

- Sim (responda sff. às questões 1.4 a 1.6 e ignore a questão 1.7)
 Não (passe sff. à questão 1.7)
 Algumas empresas sim e outras não (caso exerça a atividade de TOC para várias empresas, responda sff. às questões 1.4 a 1.7)

1.4. Foi necessária alguma explicação prévia (por exemplo a nível legal ou contabilístico) ao(s) empresário(s), para os quais exerce a atividade de TOC, para justificar a opção pelo regime simplificado em sede de IRC?

- Sim Não

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

(indique apenas 1 resposta)

- Vendas de mercadorias e produtos
 Prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas
 Rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela do Código do IRS (art. 151º)
 Restantes rendimentos de prestações de serviços e subsídios destinados à exploração

Continua... Vire a página sff.

1/4

1.6. O seu aconselhamento pela opção ao regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:

(indique por ordem de importância para todas as opções, sendo 1 o mais importante e 6 o menos importante)

- Simplificação do cálculo do imposto
- O IRC a pagar será inferior com a opção pelo regime simplificado comparativamente ao regime geral
- Redução dos custos de cumprir as obrigações tributárias
- Menor probabilidade de inspeção tributária
- Diminui os requisitos contabilísticos, caso opte pelo regime contabilístico das microentidades
- Dispensa o pagamento especial por conta (PEC)
- Outra. Qual? _____

1.7. O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:

(indique por ordem de importância para todas as opções, sendo 1 o mais importante e 8 o menos importante)

- As regras do regime simplificado são demasiado complexas
- O IRC a pagar seria superior se optasse pelo regime simplificado comparativamente ao regime geral
- Aumento dos custos de cumprir as obrigações tributárias
- Maior complexidade na relação com a administração fiscal
- Não simplificação de outras obrigações fiscais
- A(s) empresa(s) para as quais exerce a atividade de TOC, não cumprem os requisitos de estar enquadrada(s) no regime simplificado
- Legislação do regime simplificado não estava disponível atempadamente
- Não concorda com os coeficientes aplicados à(s) atividade(s) da(s) empresa(s) para as quais exerce a atividade de TOC
- Outra. Qual? _____

De seguida, responda sff. às questões 2 e 3.

2. Indique qual o seu grau de concordância relativamente às afirmações que se seguem sobre as características que um Regime Simplificado de Tributação, em sede de IRC, deve possuir.

Para responder considere a seguinte escala:

1	Discordo totalmente	2	Discordo parcialmente	3	Indiferente	4	Concordo parcialmente	5	Concordo totalmente
	O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC e o IVA	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC, IVA e as retenções na fonte dos empregados	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios , da atividade exercida e da localização	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de trabalhadores, nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios , da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos)	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos) coordenado com o IVA de caixa	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria aligeirar algumas obrigações declarativas para a Autoridade Tributária e Aduaneira (ex: dispensa do envio do e-fatura, dispensa da comunicação das guias de transporte)	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria contemplar prazos mais alargados de envio de obrigações declarativas e de pagamento de impostos	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC , até um limite máximo de volume de negócios	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC , até um limite máximo de lucros	1	2	3	4	5			
	O limite para enquadramento do regime simplificado deveria ser de 500.000€ de montante anual ilíquido de rendimento (atualmente 200.000€)	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria ser semelhante ao atual mas coordenado com o IVA de caixa	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria ser obrigatório	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria dispensar a contabilidade organizada	1	2	3	4	5			
	O regime simplificado deveria dispensar a obrigatoriedade de certificação pelo TOC	1	2	3	4	5			
	Outra. Qual?	1	2	3	4	5			

Continua... Vire a página sff.

3/4



3. Perfil do TOC

3.1. Antiguidade como Técnico Oficial de Contas:

- Até 2 anos 3 a 5 anos 6 a 10 anos
 11 a 15 anos 16 a 20 anos 21 ou mais anos

3.2. Idade:

- Até 25 anos 26 a 30 anos 31 a 40 anos
 41 a 50 anos 51 a 55 anos 56 ou mais anos

3.3. Género:

- Feminino Masculino

3.4. Habilitações Literárias:

- Até ao 9º ano de escolaridade 12º ano de escolaridade
 Bacharelato/Licenciatura Pós-graduação/Mestrado/ Doutoramento

Se pretende receber as conclusões deste estudo indique sff. o seu endereço de e-mail: _____

Obrigado pela colaboração!

Anexo 5.2: Questionário direcionado aos auditores tributários



Questionário direcionado a Auditores da Autoridade Tributária e Aduaneira

Os dados recolhidos no presente questionário têm como objetivo identificar as características preferenciais que um regime simplificado de tributação, em sede de IRC, deverá evidenciar.

1. Perfil do Auditor da Autoridade Tributária e Aduaneira

1.1. Antiguidade na profissão:

- Até 2 anos 3 a 5 anos 6 a 10 anos
 11 a 15 anos 16 a 20 anos 21 ou mais anos

1.2. Idade:

- Até 25 anos 26 a 30 anos 31 a 40 anos
 41 a 50 anos 51 a 55 anos 56 ou mais anos

1.3. Género:

- Feminino Masculino

1.4. Habilitações Literárias:

- Até ao 9º ano de escolaridade 12º ano de escolaridade
 Bacharelato/Licenciatura Pós-graduação/Mestrado/ Doutoramento

2. Indique qual o seu grau de concordância relativamente às afirmações que se seguem sobre as características que um Regime Simplificado de Tributação, em sede de IRC, deve possuir.

Para responder considere a seguinte escala:

1	Discordo totalmente	2	Discordo parcialmente	3	Indiferente	4	Concordo parcialmente	5	Concordo totalmente
	O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC e o IVA							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC, IVA e as retenções na fonte dos empregados							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios, da atividade exercida e da localização							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de trabalhadores, nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios, da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos)							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos) coordenado com o IVA de caixa							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria aligeirar algumas obrigações declarativas para a Autoridade Tributária e Aduaneira (ex: dispensa do envio do e-fatura, dispensa da comunicação das guias de transporte)							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria contemplar prazos mais alargados de envio de obrigações declarativas e de pagamento de impostos							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC, até um limite máximo de volume de negócios							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC, até um limite máximo de lucros							1	2 3 4 5
	O limite para enquadramento do regime simplificado deveria ser de 500.000€ de montante anual ilíquido de rendimento (atualmente 200.000€)							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria ser semelhante ao atual mas coordenado com o IVA de caixa							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria ser obrigatório							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria dispensar a contabilidade organizada							1	2 3 4 5
	O regime simplificado deveria dispensar a obrigatoriedade de certificação pelo TOC							1	2 3 4 5
	Outra. Qual?							1	2 3 4 5

Se pretende receber as conclusões deste estudo, indique sff. o seu endereço de e-mail: _____

Obrigado pela colaboração!

Anexo 5.3: Empresas e profissionais que prestam serviços de contabilidade

Empresa e profissionais que prestam serviços de contabilidade	<i>E-mail</i>
100 Custos - Contabilidade e Informática Unipessoal Lda.	100custos@gmail.com
100 Exercícios Lda.	100exercicios@gmail.com
100 Numer0s Lda.	numeral@iol.pt
100burocracias - Consultoria Lda.	carlosmatos@aasdocumentacao.pt
100escala - Contabilidade e Assistência Fiscal Lda.	info@100escala.com
11 88 Contabilidade Lda.	1188contabilidade@sapo.pt
12avos - Contabilidade e Gestão de Empresas Lda.	info@12avos.com
1K4S	geral@1k4s.com
20.20 Contabilidade e Serviços	geral@2020-contabilidade.pt
3RV - Contabilidade e Consultoria, Lda.	geral@3rv.pt
4 Options – Consulting, Lda	info@4options.pt
A & J Canteiro Contabilidade e Informática Lda.	gabinete@ajcanteiro.pt
A Azevedo e Silva Lda.	a-azevedo.lda@net.vodafone.pt
A C Nunes & Pestana Lida	acnunesepetana@sapo.pt
A. Mascote - Contabilidade e Consultoria, Lda.	a.amascote@mail.telepac.pt
A.L.Vieira - Técnico Oficial de Contas	amlvieira@gmail.com
Abranconta - Contabilidade e Organização de Empresas, Lda.	abranconta@sapo.pt
AC - Organização, Contabilidade, Gestão e Consultoria, Lda.	geral@ac-conta.pt
Account4you, Contabilidade e consultoria	info@account4you.pt
Accounting Advantage Lda.	geral@accountingadvantage.pt
ACIFAL, Admintração e Contabilidade, Lda.	acifalconta@mail.telepac.pt
Accountia - Business Consulting & Accounting	info@accountia.pt
Agemper, Lda.	agemper@agemper.pt
Aguiar & Cabeço - Contabilidade Lda.	aguiarcabeço@mail.telepac.pt
Aldeia Fiscal, Lda.	geral@aldeiafiscal.pt leonardo@aldeiafiscal.pt
alekontab - contabilidade e fiscalidade, Lda.	geral@alekontab.mail.pt
Almapoc – Contabilidade e Serviços, Lda.	geral@almapoc.pt
Amoralme - Contabilidade, gestão e serviços, Lda.	geral@amoralme.pt
Jamorconta - Contabilidade e Serviços, Lda.	geral@jamorconta.pt evora@jamorconta.pt
Ana Gama Vieira da Silva - Assessoria de Contabilidade e Gestão, Lda.	info@anavieiradasilva.pt
Anpema	contactoweb@anpema.pt
António Taveira - Sociedade de Contabilidade e Gestão, Unipessoal, Lda.	geral@tonytaveira.com tonytaveira@iol.pt
APC Contabilistas & Associados, Lda.	eferreira@apcoelho.pt
Areagest	areagest@areagest.com
Argus - Performance Partners, Lda.	info@argusperformancepartners.com
Aritmosoma - Contabilidade, Criação de Empresas	info@arimosoma.com
Arrojaconta - Contabilidade e serviços, Lda.	arrojaconta@sapo.pt
Às de Ouros - contabilidade e gestão	geral@asdeouros.net
Audico-Auditoria, Contabilidade e Gestão Empresarial, Lda.	audico@audico.pt
Audite - Gestão Financeira	geral@audite.pt rodrigo.ourives@audite.pt
Augusto Correia-Contabilidade e Fiscalidade Unipessoal Lda.	acorreia.conta@netcabo.pt
Auxilium	geral@auxilium.pt

Empresa e profissionais que prestam serviços de contabilidade	E-mail
Axioma	geral@axioma.com.pt
B. Time	geral@btime.pt
B2O - Born to Organize, Lda.	info@born2organize.pt
B4B - Contabilidade e Consultoria, Lda.	info@b4b.pt
Barrentos - Consultoria e Contabilidade.	geral@barrentos.com
Bento Henriques -Contabilidade e Assessoria Fiscal	bento.henriques@sapo.pt
Black & Perry	marta.black@hotmail.com
Bloconta - Contabilidade e Seguros	narciso@bloconta.com
C & L-Consultoria e Contabilidade Lda.	info@cl-consultores.pt
Calcumínimo	geral@calcuminimo.pt
Campgest – Planeamento e Gestão Agrícola, Lda.	geral@campgest.com
Causa&Feito	geral@causaefeito.pt
Cerb contabilidade e gestão, SA	geral@cerb.pt
Cetalbi - Contabilidade e Gestão de Empresas, Lda.	cetalbi@cetalbi.pt
Classico & Regular | Contabilidade e Serviços Unipessoal Lda.	classicoregular@gmail.com
Comercialgest	geral@comercialgest.pt
Conceito - Consultoria de Gestão, S.A.	conceito@conceito.pt
Conceito Norte - Consultoria de Gestão, Lda.	conceitonorte@conceito.pt
Concorel - Contabilidade e Gestão de Empresas, Lda.	filipe.ribeiro@concorel.pt
	geral@concorel.pt
Confis-Assistência Contabilística e Fiscal, Lda.	geral@confis.pt
conservourem - contabilidade e serviços de Ourém, Lda.	geral@conservourem.com
Consultores Vila Castro	info@consultoresvilacastro.com
Conta Loios – Gabinete de Contabilidade dos Loios, Lda.	geral@contaloios.pt
Contabilis, Lda	contabilis.raul@gmail.com
ContaGest – Contabilidade e Gestão, Lda.	geral@contagest.pt
Contalivre – Contabilidade, Auditoria e Gestão de Empresas, Lda	geral@contalivre.pt
Contalvide - Contabilidade, Fiscalidade e Serviços, Lda.	geral@contal.pt
Contamestre - contabilidade, auditoria e gestão de empresas	geral@contamestre.pt
Contanova - Contabilidade e Serviços	geral@contanova.pt
Contas de Somar, Serviços de Contabilidade, Lda.	contasdesomar@zonmail.pt
Contimpacto - Contabilidade e Fiscalidade, Lda.	geral@contimpacto.pt
Contiviseu - Serviço e Contabilidade Unipessoal, Lda.	geral@contiviseu.pt
Contolândia - Gabinete de contabilidade e consultadoria, Lda.	ssjacinto@sapo.pt
Contracting - Contabilidade e auditoria, Lda.	geral@contracting.pt
Costa & Ruela – Serviços de Contabilidade, Lda.	info@costaruela.pt
CS - Contabilidade e Serviços, Lda.	geral@cs-contabilidade.com
Daniela Oliveira - Contabilidade & Gestão	geral@danielaoliveira.com
Data Directa - Contabilidade e Gestão	info@data-directa.pt
Decisão Lógica	geral@decisaologica.pt
Dgog, Lda.	geral@dgog.pt
Dianaconta - Contabilidade e Consultoria Fiscal, Lda.	geral@dianaconta.pt
Divitral - Serviços e trabalhos de contabilidade, Lda.	divitralcontabilidade@sapo.pt
DJR Consultoria e Contabilidade, Lda.	geral@contabilidadedjr.com
Douro Gest, Lda.	geral@dourogest.pt
DPF - Serviços de Contabilidade e Seguros, Unipessoal Lda.	geral@dpf.pt
ECOVIS Comark Consultadoria Internacional, Contabilidade e Serviços Administrativos, Lda.	lisboa@ecovis.com
	porto@ecovis.com
	johannes.rueckert@ecovis.com

Empresa e profissionais que prestam serviços de contabilidade	<i>E-mail</i>
Efacont	geral@efacont.pt
Efeconta, Lda.	miguelsilva@efeconta.com
EJCP – Consultoria e Gestão, Lda.	geral@ejcp.net
Empresas Teodoro - Contabilidade - Fiscalidade - Contabilista	mteodoro.lda@mail.telepac.pt
EscritadaVila, contabilidade e consultadoria, Lda.	geral@escritadavila.pt
ExpertSight - Business Consulting	geral@expertsight.pt
	nuno.lucas@expertsight.pt
	rodrigo.lucas@expertsight.pt
FAST2INSURE, Lda.	info@fast2insure.pt
Fernandes & Pimenta, Lda.	geral@ferpim.com
FGS - Contabilidade e Gestão, Lda.	geral@fgs.pt
FIGESCCAF - Contabilidade Lda.	geral@figesccaf.com
Finaccount Portugal – Head Office	info@finaccount.com
Finanquest contabilidade e consultoria financeira	geral@finanquest.pt
Fintec-Serviços de Contabilidade Lda.	contacto@fintec.pt
Fiscália Contabilidade Cascais, Gestão e Serviços, Lda.	oficial@fiscalia.pt
FNV SA	fnvsa@mail.telepac.pt
Fulcro	contabilidade@fulcro.pt
Gabicontas	geral@gabicontas.pt
	gina.santos@gabicontas.pt
Gabigar, Lda.	gabigar@gabigar.pt
	s.pedro@gabigar.pt
GABIMAR - Gabinete de Contabilidade e Serviços, Lda.	gabimarlda@gmail.com
Gabinete de Contabilidade Domingos Salvador, Lda.	info@domingossalvador.pt
Gabinete Técnico Gafanhense, Lda.	tecnico.gafanhense@gmail.com
GACOF INOV – Contabilistas, Lda.	gacof@gacof.com
Gesbanha, S.A	geral@gesbanha.com
Gestiva - Contabilidade, Gestão e Informática	geral@gestiva-lda.com
GMO – Contabilidade, Fiscalidade e Organização, Lda.	gmo@gmo.pt
Goldconta, Lda.	gold@goldconta.com
Golden-Challenge	info@golden-challenge.com
Gonçalves & Gomes Lda. - Serviços de Contabilidade e consultadoria	geral@goncalvesegomes.pt
Gonti - Contabilidade e Gestão, Lda.	gonti@gonti.pt
GRACONTE - Serviços de Contabilidade, Lda.	graconte.geral@gmail.com
Graficonta - Assistência Fiscal e Contabilidade, Lda.	graficonta@graficonta.pt
Gtax Contabilidade e Gestão, SA	gtax@gtax.pt
IC santos, Unipessoal, Lda.	geral@icsantos.pt
IN ACCOUNT – Consultores Lda.	geral@inaccount.pt
	info@inaccount.pt
Inforconta	duarte@inforconta.net
Internacional Conta	info@internacionalconta.com
Invesgeste - Contabilidade e Gestão de Empresas, Lda.	info@invesgeste.pt
Isabel Adão Consultores - Contabilidade e Gestão, Lda.	geral@pme-negocios.com
J&J Contabilidade	contato@jejcontabilidade.net
J. Sousa – Contabilidade & Gestão, Lda.	geralcontabilidade@jsousa.pt
Jorge Botelho Silva – Contabilidade e Consultoria, Lda.	jorgebsilva@gmail.com
José Beato - Unipessoal, Lda.	geral@jbeatolda.pt
JOSE GRILO - gabinete de contabilidade	jose.grilo.6@netvisao.pt

Empresa e profissionais que prestam serviços de contabilidade	E-mail
JR - José Francisco Pereira Ribeiro - Contabilidade e Serviços	jr.contas@mail.telepac.pt
KCapital, SA	k@kcapital.pt
KIKON Contabilidade e Gestão de Empresas	geral@kikon.pt
Lax Consultores	lax@lax-consultores.pt
LCR Contabilidade e Consultoria	contato@lcrcontabilidade.com
LF - Serviços de Contabilidade e Consultoria	geral@lf-contabilidade.pt;
LPMC - Contabilidade e Formação, Lda.	info@lpmc.pt
Luis Manuel Miranda – Contabilidade e Prestação de Serviços, Unipessoal, Lda.	geral@lmmiranda.pt
M4L	info@m4l.pt
Madconta - Contabilidade da Madeira, Lda.	paulo.camara@madconta.com
	adosinda@madconta.com
	geral@madconta.com
Maestad - Serviços de Contabilidade, Lda.	maestadlda@yahoo.com
Magnetic Win – Contabilidade e Consultoria, Lda.	geral@magneticwin.pt
Maiskperfeito Contabilidade	info@maiskperfeito.com
Manuel Malhão – Gabinete de Contabilidade Lda.	manuelmalhao@hotmail.com
Mapigeste, contabilidade e gestão Lda.	geral@mapigeste.pt
Mapisor, contabilidade e gestão Lda.	geral@mapisor.pt
Margem Bruta	geral@margembruta.pt
Mixgest Centro de Formação e Apoio à Empresa, Lda.	contabilidade@mixgest.com
Modus Operandi - Contabilidade	geral@modus-operandi.pt
Moneris Partners – Serviços de Gestão, Lda.	partners@moneris.pt
Multiplicandum	ana.conde@multiplicandum.pt
	carmo@multiplicandum.pt
	antonio.ferreira@multiplicandum.pt
	luis.filipe.costa@multiplicandum.pt
NOMINAUREA – Consultoria Fiscal e Contabilidade	geral@nominaurea.pt
Norma Prospectiva	consultoria@normapropectiva.pt
	geral@normapropectiva.pt
Normifisco	geral@normifisco.com
Noviconata	geral@noviconata.pt
Nucase - Contabilidade e Gestão de Recursos Humanos	a.almeida@nucase.pt
	filipe.rodrigues@nucase.pt
Numérica - Contabilidade e Fiscalidade, Lda.	geral@numerica-contabilidade.pt
Numerintenso	geral@numerintenso.pt
Nuno e Andreia, Lda.	geral@nunoeandrea.pt
OAKTREE – Accounting & Tax Consulting	geral@oaktreeconsulting.pt
OGC, Lda.	geral@ogc.pt
OJC, Lda.	geral@ojc.pt
OMNICONTA - Serviços de Contabilidade	duvidas@omniconta.com
ONE TEAM - Apoio a Empreendedores	geral@oneteam.pt
Orlandiconata-Gabinete Técnico Contabilidade Escrituração Comercial, Lda.	geral@orlandiconata.pt
Outorga	info@outorga.pt
Paxdomi, Gestão de Serviços Lda.	geral@paxdomi.pt
	geral.viseu@paxdomi.pt
	geral.guarda@paxdomi.pt
	geral.odivelas@paxdomi.pt

Empresa e profissionais que prestam serviços de contabilidade	<i>E-mail</i>
Perfinco - Contabilidade e Consultoria Financeira	info@perfinco.pt
Pericálculo - Contabilidade e Representações, Lda.	geral@pericalculo.mail.pt
Pesquita, Amaro & Caneira, Lda.	rui-amaro@sapo.pt
	amaro.caneira@sapo.pt
	marta_caneira@sapo.pt
POCgest, Lda	geral@pocgest.pt
POCSOR Contabilidade e Projectos de Investimento, Lda.	geral@pocsor.pt
POST SCRIPTUM Contabilidade e serviços	info@postscriptum.pt
Previsão	previsao@previsao.com
PROGESFOR	geral@progesfor.pt
Protir - Contabilidade e gestão, Lda.	protir@protir.pt
QuintaConta - Gestão e Contabilidade, Lda.	geral@quintaconta.com
Raul dos Santos Contreiras	raulcontreiras@gmail.com
RCR serviços de apoio às empresas	rcr@rcrempresas.com
Revisal-Gestão e Contabilidade Lda.	revisal@revisal.pt
RIPOC Consultoria, Contabilidade e Formação Profissional	geral@ripoc.com
RMD Consultores	geral@rmdconsultores.pt
RMTJ – Consultores, Lda.	geral@rmtjconsultores.com
Sá Couto, Serviços de Contabilidade Lda.	info@sacouto.pt
	sacouto@iol.pt
Sandra Thomson	sandrathomson.toc@gmail.com
Scalgest - Contabilidade e consultadoria fiscal unipessoal, Lda.	scalgest@scalgest.pt
SDG-Contabilidade e Serviços, Lda.	renard@sdg.com.pt
SEGLA - SERVIÇOS DE GESTÃO E CONTABILIDADE	seglalda@gmail.com
SENSOR - Organização e Gestão de Empresas, S.A.	sensor@netcabo.pt
SER - Gabinete de Contabilidade e Serviços	geral@ser.pt
Serras e Ambrósio -Contabilidade e Organização de Empresa	serras.contas@mail.telepac.pt
Servifirmas – Empresa de Contabilidade e Gestão, Lda.	geral@servifirmas.com
	geral.BCL@Servifirmas.com
SISMEIROS - contabilidade e gestão de empresas	geral@sismeiros.pt
	gerencia@sismeiros.pt
Socogef - Serviços de Contabilidade, Fiscalidade, Consultoria e Formação Profissional.	geral@socogef.pt
Socontas, Lda.	socontas@socontas.pt
STATUSVALOR, Lda.	geral@statusvalor.pt
Tábuas Escritas Serviços de Contabilidade, Lda.	tabuasescritas@gmail.com
Taxdata - Contabilidade e Consultoria	geral@taxdata.pt
TECNEMPRESA - Gestão de Empresas Unipessoal Lda.	tecnempresa@sapo.pt
	tecnempresa.isabel@sapo.pt
TERCEIRO GRAU - Gabinete de contabilidade, Lda.	terceiro.grau@netvisao.pt
Teresa Ruivo-contabilidade Lda.	geral@teresaruivo.com
Tratadisso, Lda.	nunoaraujo@tratadisso.pt
	joaoalmeida@tratadisso.pt
	margarida@tratadisso.pt
TWS Consultadoria	geral@twsp.pt
UHY Portugal	geral.lisboa@uhy-portugal.pt
	geral.porto@uhy-portugal.pt
Valor Positivo – Contabilidade e Consultadoria de Gestão, Lda.	geral@valorpositivo.com
Valor Residual-Contabilidade, Fiscalidade e Consultadoria Lda.	geral@valor-residual.pt

Empresa e profissionais que prestam serviços de contabilidade	E-mail
Vera Pinto - Contabilidade e serviços	vera.pinto@verapinto.pt
Verum - Consultoria e Contabilidade Lda.	geral@verum.pt
VIOLA - Contabilidade e Serviços, Lda.	contabilidade@viola.pt
Visioliveira – Contabilidade e Serviços, Lda.	geral@visioliveira.com
Visione	visione@visione.pt
Vitamina Financeira	geral@vitaminafinanceira.pt
Vitesse Consultores – Gestão de Empresas, Lda.	geral@vitesse.pt
WBP – World Business Partners	depfinanceiro@wbp.pt
WebCONTA - contabilidade e serviços, Lda.	contabilidade@webconta.pt
	webconta@iol.pt
WFBS	geral@wfbs.pt
YourConceito - Consultoria de Gestão, Contabilidade e Fiscalidade, Lda.	geral@yourconceito.pt

Anexo 5.4: Calendarização recolha de dados por questionários em papel

Data	Entidade Promotora	Localidade
03-11-2014	APOTEC	Lisboa
05-11-2014	APOTEC	Lisboa
29-11-2014	APOTEC	Leiria
02-12-2014	APOTEC	Lisboa
09-12-2014	APOTEC	Torres Vedras
11-12-2014	OTOC	Santarém
12-12-2014	OTOC	Coimbra
13-12-2014	APOTEC	Coimbra

Anexo 5.5: Teste normalidade Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk

Perfil do inquirido		Kolmogorov-Smirnov^a			Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Antiguidade na profissão:	TOC	,168	315	,000	,894	315	,000
	AT	,180	120	,000	,883	120	,000
Idade:	TOC	,213	315	,000	,878	315	,000
	AT	,245	120	,000	,881	120	,000
Género:	TOC	,342	315	,000	,636	315	,000
	AT	,375	120	,000	,630	120	,000
Habilitações Literárias:	TOC	,313	315	,000	,785	315	,000
	AT	,443	120	,000	,600	120	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Características	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
1 TOC	,275	315	,000	,802	315	,000
AT	,430	120	,000	,587	120	,000
2 TOC	,327	315	,000	,751	315	,000
AT	,472	120	,000	,484	120	,000
3 TOC	,298	315	,000	,820	315	,000
AT	,303	120	,000	,846	120	,000
4 TOC	,232	315	,000	,881	315	,000
AT	,304	120	,000	,834	120	,000
5 TOC	,157	315	,000	,897	315	,000
AT	,296	120	,000	,839	120	,000
6 TOC	,160	315	,000	,905	315	,000
AT	,266	120	,000	,846	120	,000
7 TOC	,270	315	,000	,813	315	,000
AT	,309	120	,000	,746	120	,000
8 TOC	,271	315	,000	,818	315	,000
AT	,303	120	,000	,764	120	,000
9 TOC	,205	315	,000	,847	315	,000
AT	,307	120	,000	,745	120	,000
10 TOC	,220	315	,000	,855	315	,000
AT	,375	120	,000	,666	120	,000
11 TOC	,190	315	,000	,892	315	,000
AT	,241	120	,000	,823	120	,000
12 TOC	,178	315	,000	,892	315	,000
AT	,291	120	,000	,779	120	,000
13 TOC	,172	315	,000	,891	315	,000
AT	,207	120	,000	,859	120	,000
14 TOC	,247	315	,000	,842	315	,000
AT	,275	120	,000	,818	120	,000
15 TOC	,412	315	,000	,620	315	,000
AT	,302	120	,000	,751	120	,000
16 TOC	,305	315	,000	,761	315	,000
AT	,244	120	,000	,817	120	,000
17 TOC	,360	315	,000	,686	315	,000
AT	,253	120	,000	,804	120	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Enquadramento e aconselhamento	Kolmogorov-Smirnov ^b			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Exerce a atividade de Técnico Oficial de Contas (TOC) para quantas empresas?	,403	18	,000	,662	18	,000
Qual a principal atividade da maior parte das empresas que aconselhou e que optaram pelo regime simplificado em sede de IRC?	,297	18	,000	,760	18	,000
[Classificação 1] O seu aconselhamento pela opção ao regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:	,484	18	,000	,433	18	,000
[Classificação 2] O seu aconselhamento pela opção ao regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:	,334	18	,000	,754	18	,000
[Classificação 3] O seu aconselhamento pela opção ao regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:	,207	18	,040	,873	18	,020
[Classificação 4] O seu aconselhamento pela opção ao regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:	,214	18	,029	,857	18	,011

[Classificação 5] O seu aconselhamento pela opção ao regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:	,170	18	,179	,889	18	,037
[Classificação 6] O seu aconselhamento pela opção ao regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:	,333	18	,000	,805	18	,002
[Classificação 1] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	,377	18	,000	,720	18	,000
[Classificação 2] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	,175	18	,150	,888	18	,035
[Classificação 3] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	,165	18	,200*	,921	18	,133
[Classificação 4] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	,176	18	,146	,933	18	,220
[Classificação 5] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	,199	18	,058	,930	18	,195
[Classificação 6] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	,149	18	,200*	,918	18	,117
[Classificação 7] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	,212	18	,032	,888	18	,035
[Classificação 8] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	,245	18	,006	,812	18	,002

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Exerce a atividade de Técnico Oficial de Contas (TOC)? is constant. It has been omitted.

b. Lilliefors Significance Correction

c. Aconselhou a opção pelo regime simplificado, em sede de IRC, que teve início em 2014, à(s) empresa(s) para as quais exerce a atividade de TOC? is constant. It has been omitted.

d. Foi necessária alguma explicação prévia (por exemplo a nível legal ou contabilístico) ao(s) empresário(s), para os quais exerce a atividade de TOC, para justificar a opção pelo regime simplificado em sede de IRC? is constant. It has been omitted.

Anexo 5.6: Teste de assimetria (Skewness) e achatamento (Kurtosis)

Questões do questionário direcionado aos TOC	N Valido	N Missing	Skewness	Std. Error of Skewness	Kurtosis	Std. Error of Kurtosis
Exerce a atividade de Técnico Oficial de Contas (TOC)?	315	0	1,694	,137	,874	,274
Exerce a atividade de Técnico Oficial de Contas (TOC) para quantas empresas?	259	56	-,168	,151	-1,144	,302
Aconselhou a opção pelo regime simplificado, em sede de IRC, que teve início em 2014, à(s) empresa(s) para as quais exerce a atividade de TOC?	259	56	,061	,151	,108	,302
Foi necessária alguma explicação prévia (por exemplo a nível legal ou contabilístico) ao(s) empresário(s), para os quais exerce a atividade de TOC, para justificar a opção pelo regime simplificado em sede de IRC?	83	232	3,047	,264	7,463	,523
Qual a principal atividade da maior parte das empresas que aconselhou e que optaram pelo regime simplificado em sede de IRC?	83	232	,831	,264	-,753	,523
[Classificação 1] O seu aconselhamento pela opção ao regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:	81	234	1,326	,267	,078	,529
[Classificação 2] O seu aconselhamento pela opção ao regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:	55	260	-,401	,322	-1,599	,634
[Classificação 3] O seu aconselhamento pela opção ao regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:	42	273	,128	,365	-1,542	,717
[Classificação 4] O seu aconselhamento pela opção ao regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:	38	277	-,234	,383	-1,278	,750
[Classificação 5] O seu aconselhamento pela opção ao regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:	37	278	-,451	,388	-,674	,759
[Classificação 6] O seu aconselhamento pela opção ao	36	279	-1,072	,393	4,879	,768

regime simplificado em sede de IRC, deveu-se a:						
[Classificação 1] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	219	96	,386	,164	-1,437	,327
[Classificação 2] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	125	190	-,209	,217	-1,295	,430
[Classificação 3] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	93	222	-,314	,250	-,829	,495
[Classificação 4] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	76	239	,056	,276	-,950	,545
[Classificação 5] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	71	244	,140	,285	-,917	,563
[Classificação 6] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	70	245	,446	,287	-,587	,566
[Classificação 7] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	68	247	,153	,291	-1,154	,574
[Classificação 8] O seu aconselhamento pela não opção ao regime simplificado em sede de IRC deveu-se a:	66	249	-,430	,295	-1,537	,582
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC e o IVA	315	0	,559	,137	-1,205	,274
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC, IVA e as retenções na fonte dos empregados	315	0	1,087	,137	,008	,274
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida	315	0	-1,078	,137	,702	,274
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios, da atividade exercida e da localização	315	0	-,440	,137	-,897	,274
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de trabalhadores, nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	315	0	-,011	,137	-1,135	,274
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios, da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	315	0	-,026	,137	-1,099	,274
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos)	315	0	,746	,137	-,681	,274
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos) coordenado com o IVA de caixa	315	0	,689	,137	-,747	,274
O regime simplificado deveria aligeirar algumas obrigações declarativas para a Autoridade Tributária e Aduaneira (ex: dispensa do envio do e-fatura, dispensa da comunicação das guias de transporte)	315	0	-,377	,137	-1,290	,274
O regime simplificado deveria contemplar prazos mais alargados de envio de obrigações declarativas e de pagamento de impostos	315	0	,319	,137	-1,203	,274
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC, até um limite máximo de volume de negócios	315	0	-,257	,137	-1,090	,274
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC, até um limite máximo de lucros	315	0	-,114	,137	-1,105	,274
O limite para enquadramento do regime simplificado deveria ser de 500.000€ de montante anual ilíquido de rendimento (atualmente 200.000€)	315	0	-,065	,137	-1,224	,274
O regime simplificado deveria ser semelhante ao atual mas coordenado com o IVA de caixa	315	0	,511	,137	-,884	,274
O regime simplificado deveria ser obrigatório	315	0	1,821	,137	2,633	,274
O regime simplificado deveria dispensar a contabilidade organizada	315	0	,905	,137	-,626	,274

O regime simplificado deveria dispensar a obrigatoriedade de certificação pelo TOC	315	0	1,375	,137	,609	,274
Antiguidade como Técnico Oficial de Contas:	315	0	-,416	,137	-,910	,274
Idade	315	0	,237	,137	-,658	,274
Género:	315	0	,006	,137	-2,013	,274
Habilitações Literárias:	315	0	-,405	,137	,580	,274

Questões do questionário direcionados aos auditores tributários	N Valido	N Missing	Skewness	Std. Error of Skewness	Kurtosis	Std. Error of Kurtosis
Antiguidade na profissão:	120	0	-,363	,221	-,743	,438
Idade:	120	0	,387	,221	-,562	,438
Género:	120	0	-,272	,221	-1,959	,438
Habilitações Literárias:	120	0	,807	,221	-,655	,438
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC e o IVA	120	0	1,669	,221	1,305	,438
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC, IVA e as retenções na fonte dos empregados	120	0	2,503	,221	5,475	,438
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida	120	0	-,614	,221	-,822	,438
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios, da atividade exercida e da localização	120	0	-,541	,221	-1,085	,438
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de trabalhadores, nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	120	0	-,429	,221	-1,259	,438
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios, da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	120	0	-,642	,221	-,848	,438
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos)	120	0	1,141	,221	,114	,438
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos) coordenado com o IVA de caixa	120	0	1,052	,221	-,024	,438
O regime simplificado deveria aligeirar algumas obrigações declarativas para a Autoridade Tributária e Aduaneira (ex: dispensa do envio do e-fatura, dispensa da comunicação das guias de transporte)	120	0	,934	,221	-,644	,438
O regime simplificado deveria contemplar prazos mais alargados de envio de obrigações declarativas e de pagamento de impostos	120	0	1,709	,221	2,414	,438
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC, até um limite máximo de volume de negócios	120	0	,724	,221	-,734	,438
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC, até um limite máximo de lucros	120	0	1,147	,221	,622	,438
O limite para enquadramento do regime simplificado deveria ser de 500.000€ de montante anual ilíquido de rendimento (atualmente 200.000€)	120	0	,449	,221	-1,064	,438
O regime simplificado deveria ser semelhante ao atual mas coordenado com o IVA de caixa	120	0	,651	,221	-,682	,438
O regime simplificado deveria ser obrigatório	120	0	,756	,221	-1,071	,438
O regime simplificado deveria dispensar a contabilidade organizada	120	0	,359	,221	-1,462	,438
O regime simplificado deveria dispensar a obrigatoriedade de certificação pelo TOC	120	0	,648	,221	-1,076	,438

Anexo 6.1: Teste T- Student dos respondentes homens vs mulheres e aconselhamento do RST

	Levene's Test for Equality of Variances	t-test for Equality of Means								
				t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.						Lower	Upper
Aconselhou a opção pelo regime simplificado, em sede de IRC, que teve início em 2014	Equal variances assumed	,627	,429	,414	257	,679	,028	,069	-,107	,163
	Equal variances not assumed			,415	255,787	,679	,028	,068	-,106	,163

Anexo 6.2: Teste normalidade Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk (amostra TOC e auditores tributários)

Características	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC e o IVA	,319	435	,000	,758	435	,000
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC, IVA e as retenções na fonte dos empregados	,369	435	,000	,695	435	,000
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida	,303	435	,000	,830	435	,000
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios, da atividade exercida e da localização	,252	435	,000	,871	435	,000
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de trabalhadores, nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	,190	435	,000	,891	435	,000
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios, da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	,188	435	,000	,896	435	,000
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos)	,280	435	,000	,798	435	,000
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos) coordenado com o IVA de caixa	,279	435	,000	,805	435	,000
O regime simplificado deveria aligeirar algumas obrigações declarativas para a Autoridade Tributária e Aduaneira (ex: dispensa do envio do e-fatura, dispensa da comunicação das guias de transporte)	,195	435	,000	,842	435	,000
O regime simplificado deveria contemplar prazos mais alargados de envio de obrigações declarativas e de pagamento de impostos	,260	435	,000	,821	435	,000
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC, até um limite máximo de volume de negócios	,175	435	,000	,886	435	,000
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC, até um limite máximo de lucros	,186	435	,000	,880	435	,000
O limite para enquadramento do regime simplificado deveria ser de 500.000€ de montante anual ilíquido de rendimento (atualmente 200.000€)	,163	435	,000	,886	435	,000
O regime simplificado deveria ser semelhante ao atual mas coordenado com o IVA de caixa	,255	435	,000	,836	435	,000
O regime simplificado deveria ser obrigatório	,379	435	,000	,664	435	,000
O regime simplificado deveria dispensar a contabilidade organizada	,288	435	,000	,780	435	,000
O regime simplificado deveria dispensar a obrigatoriedade de certificação pelo TOC	,331	435	,000	,726	435	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Anexo 6.3: Teste de assimetria (Skewness) e achatamento (Kurtosis) (amostra TOC e auditores tributários)

Características	N Valido	N Missing	Skewness	Std. Error of Skewness	Kurtosis	Std. Error of Kurtosis
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC e o IVA	435	0	,794	,117	-,910	,234
O regime simplificado deveria traduzir-se na aplicação de um imposto único que englobasse o IRC, IVA e as retenções na fonte dos empregados	435	0	1,346	,117	,649	,234
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios e da atividade exercida	435	0	-,950	,117	,123	,234
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios, da atividade exercida e da localização	435	0	-,466	,117	-,961	,234
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de trabalhadores, nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	435	0	-,113	,117	-1,233	,234
O regime simplificado deveria traduzir-se num imposto calculado em função do volume de negócios, da atividade exercida e de outra variável física (ex: nº de máquinas, nº de mesas num restaurante, área ocupada pela atividade, consumo de energia)	435	0	-,171	,117	-1,158	,234
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos)	435	0	,849	,117	-,509	,234
O regime simplificado deveria traduzir-se na contabilidade de caixa (recebimentos menos pagamentos) coordenado com o IVA de caixa	435	0	,789	,117	-,579	,234
O regime simplificado deveria aligeirar algumas obrigações declarativas para a Autoridade Tributária e Aduaneira (ex: dispensa do envio do e-fatura, dispensa da comunicação das guias de transporte)	435	0	-,039	,117	-1,547	,234
O regime simplificado deveria contemplar prazos mais alargados de envio de obrigações declarativas e de pagamento de impostos	435	0	,635	,117	-,898	,234
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC, até um limite máximo de volume de negócios	435	0	-,005	,117	-1,288	,234
O regime simplificado deveria traduzir-se apenas numa redução da taxa de IRC, até um limite máximo de lucros	435	0	,198	,117	-1,177	,234
O limite para enquadramento do regime simplificado deveria ser de 500.000€ de montante anual ilíquido de rendimento (atualmente 200.000€)	435	0	,075	,117	-1,261	,234
O regime simplificado deveria ser semelhante ao atual mas coordenado com o IVA de caixa	435	0	,554	,117	-,824	,234
O regime simplificado deveria ser obrigatório	435	0	1,495	,117	1,030	,234
O regime simplificado deveria dispensar a contabilidade organizada	435	0	,740	,117	-,959	,234
O regime simplificado deveria dispensar a obrigatoriedade de certificação pelo TOC	435	0	1,135	,117	-,098	,234

Anexo 6.4: Coeficientes da Correlação de Pearson das características que um RST deve evidenciar

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1	1																
2	,695**	1															
3	,190**	,107*	1														
4	,137**	,141**	,398**	1													
5	,189**	,216**	,202**	,428**	1												
6	,132**	,138**	,148**	,297**	,733**	1											
7	,150**	,219**	,144**	,160**	,109*	,157**	1										
8	,166**	,252**	,125**	,183**	,122*	,179**	,779**	1									
9	,314**	,260**	,221**	,053	,041	,031	,163**	,152**	1								
10	,317**	,378**	,210**	,101*	,124**	,125**	,263**	,293**	,451**	1							
11	,140**	,187**	,222**	,061	-,028	,018	,182**	,196**	,322**	,368**	1						
12	,165**	,220**	,188**	,092	,059	,099*	,280**	,297**	,308**	,378**	,618**	1					
13	,205**	,237**	,192**	,150**	,163**	,178**	,118**	,109*	,285**	,322**	,257**	,304**	1				
14	,203**	,293**	,133**	,098*	,141**	,175**	,381**	,510**	,180**	,266**	,196**	,339**	,215**	1			
15	,140**	,163**	,084	,096*	,132**	,142**	,084	,060	,009	,091	-,016	-,072	,057	,067	1		
16	,124**	,137**	,094	,057	,155**	,131**	,135**	,126**	,106*	,135**	,003	-,010	,120*	,171**	,334**	1	
17	,131**	,123**	,082	,020	,134**	,131**	,129**	,093	,113*	,074	-,004	,035	,086	,106*	,304**	,666**	1

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

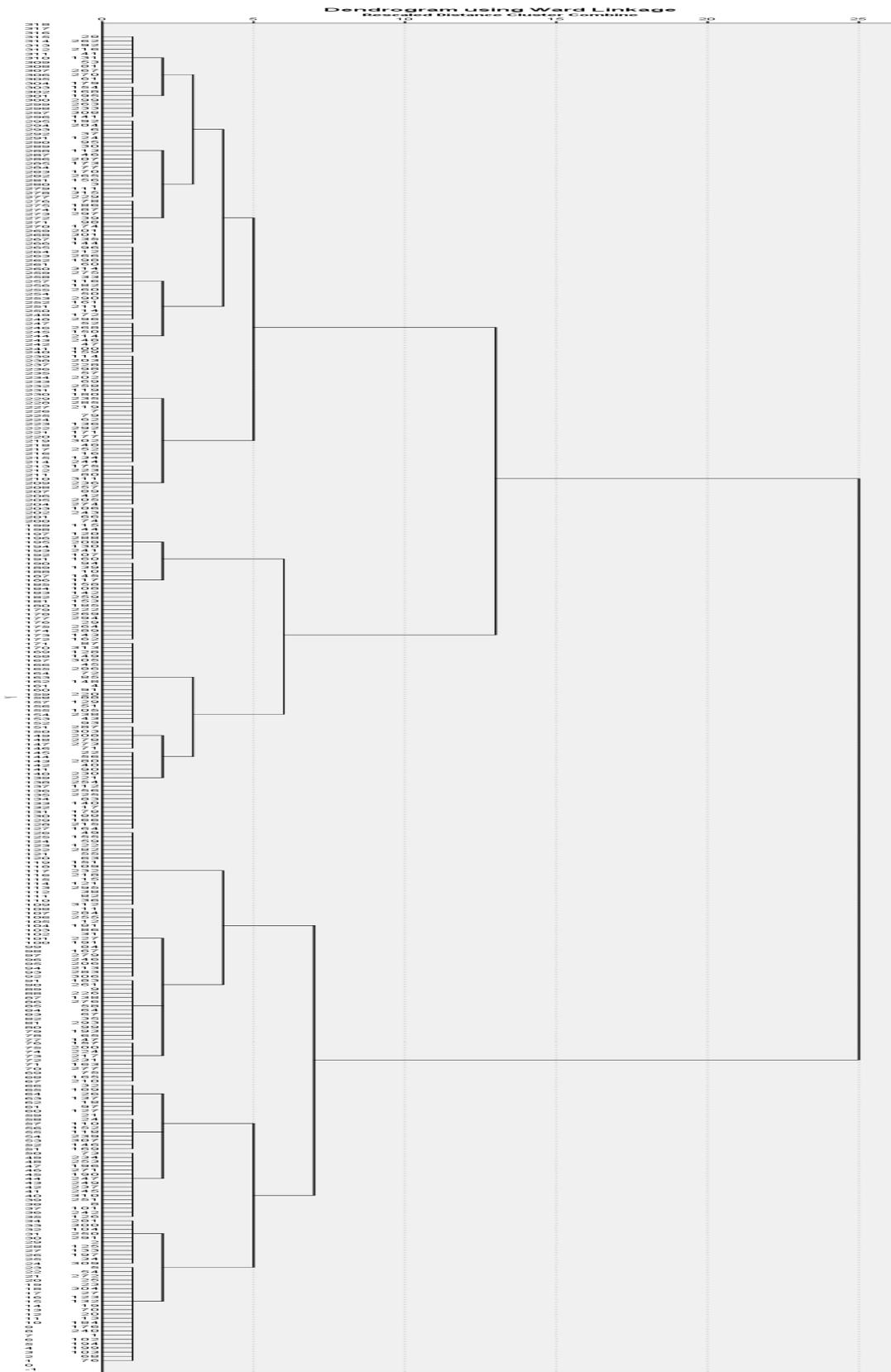
Anexo 6.5: Teste T- Student dos respondentes homens vs mulheres e dos fatores da AFE (TOC)

Fatores	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means							
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
								Lower	Upper	
F1	Equal variances assumed	,570	,451	-2,103	313	,056	-,22332	,10621	-,43230	-,01433
	Equal variances not assumed			-2,103	312,798	,056	-,22332	,10620	-,43228	-,01436
F2	Equal variances assumed	2,716	,100	,346	313	,730	,04124	,11927	-,19342	,27590
	Equal variances not assumed			,346	308,795	,730	,04124	,11931	-,19352	,27600
F3	Equal variances assumed	,000	,983	,462	313	,645	,05178	,11216	-,16890	,27245
	Equal variances not assumed			,462	312,847	,645	,05178	,11214	-,16888	,27243
F4	Equal variances assumed	,242	,623	-,566	313	,572	-,07877	,13911	-,35248	,19494
	Equal variances not assumed			-,566	312,773	,572	-,07877	,13910	-,35246	,19491
F5	Equal variances assumed	,502	,479	,524	313	,600	,07228	,13781	-,19887	,34343
	Equal variances not assumed			,524	312,492	,600	,07228	,13782	-,19890	,34346
F6	Equal variances assumed	,697	,405	-,580	313	,562	-,06369	,10974	-,27962	,15224
	Equal variances not assumed			-,580	312,594	,562	-,06369	,10975	-,27965	,15226

Anexo 6.6: Teste *T-Student* dos respondentes homens vs mulheres e dos fatores da AFE (auditores tributários)

Fatores		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
				t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.						Lower	Upper
F1	Equal variances assumed	,011	,916	-,054	118	,957	-,00701	,12927	-,26300	,24897
	Equal variances not assumed			-,054	107,646	,957	-,00701	,12995	-,26461	,25058
F2	Equal variances assumed	,284	,595	,649	118	,518	,10520	,16217	-,21594	,42634
	Equal variances not assumed			,646	108,100	,520	,10520	,16286	-,21761	,42802
F3	Equal variances assumed	,030	,863	-,126	118	,900	-,02715	,21607	-,45503	,40073
	Equal variances not assumed			-,126	110,858	,900	-,02715	,21556	-,45430	,40000
F4	Equal variances assumed	1,729	,191	-1,590	118	,115	-,36878	,23196	-,82812	,09056
	Equal variances not assumed			-1,563	102,205	,121	-,36878	,23589	-,83664	,09909
F5	Equal variances assumed	4,325	,040	-,992	118	,323	-,17760	,17902	-,53212	,17691
	Equal variances not assumed			-1,015	116,882	,312	-,17760	,17495	-,52408	,16888
F6	Equal variances assumed	,821	,367	-,601	118	,549	-,13009	,21663	-,55907	,29889
	Equal variances not assumed			-,606	113,244	,546	-,13009	,21470	-,55544	,29526

Anexo 6.7: Dendrograma da percepção dos fatores dos AFE pelos TOC



Anexo 6.8: Teste Kolmogorov-Smirnov com a correção de Lilliefors, Shapiro Wilk e one-way ANOVA dos clusters da percepção dos fatores da AFE pelos TOC

Teste de Normalidade

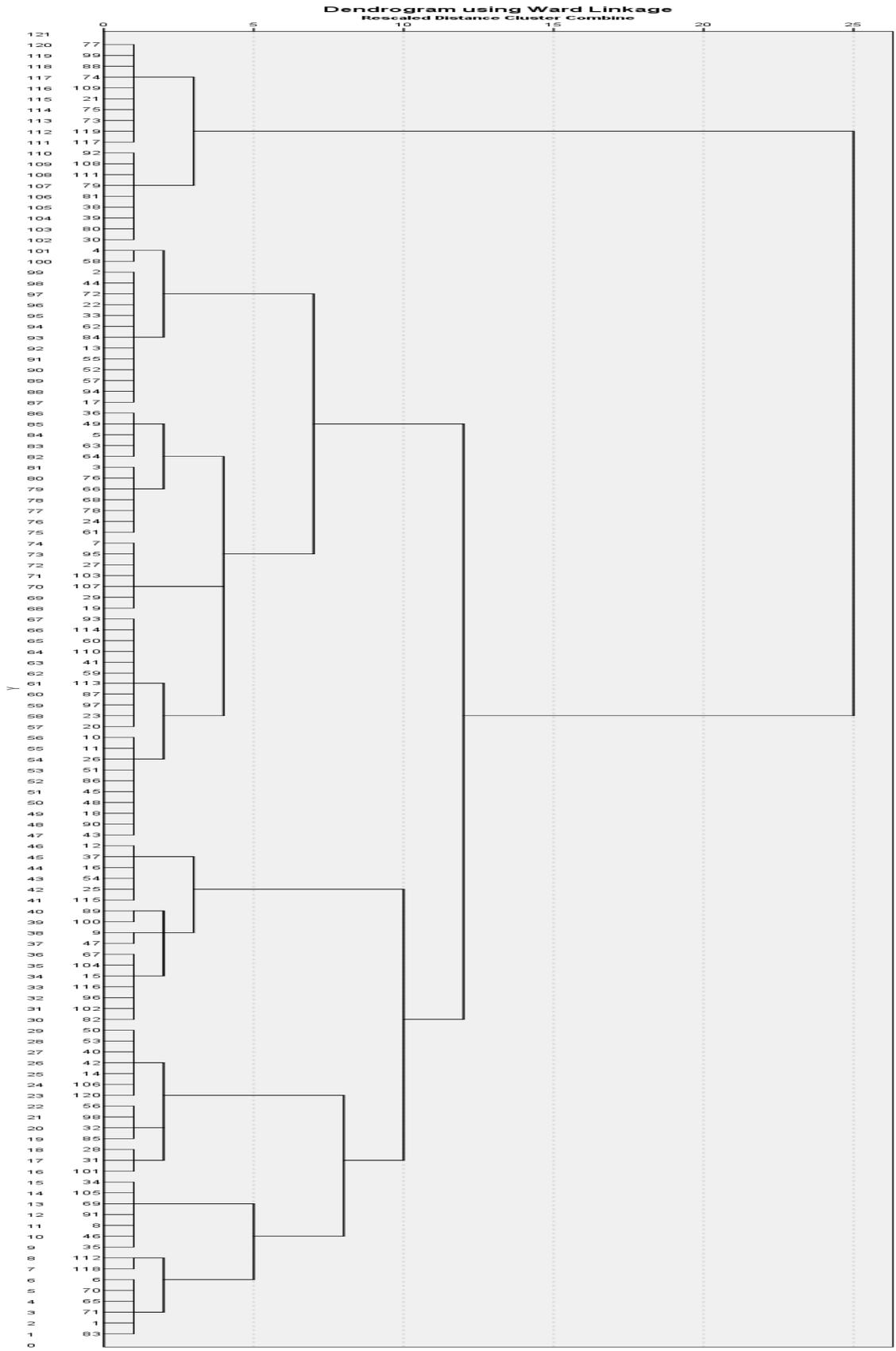
Clusters	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Ward Method	,258	315	,000	,791	315	,000

a. Lilliefors Significance Correction

ANOVA

Fatores		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Simplificação do reporte e das obrigações declarativas, e outras características	Between Groups	36,868	2	18,434	23,463	,000
	Within Groups	245,126	312	,786		
	Total	281,994	314			
Simplificação da contabilidade financeira	Between Groups	42,502	2	21,251	21,510	,000
	Within Groups	308,241	312	,988		
	Total	350,743	314			
Dispensa da contabilidade organizada	Between Groups	37,922	2	18,961	21,722	,000
	Within Groups	272,337	312	,873		
	Total	310,259	314			
Métodos Presuntivos com base em variáveis físicas	Between Groups	204,426	2	102,213	116,789	,000
	Within Groups	273,061	312	,875		
	Total	477,487	314			
Métodos Presuntivos com base num imposto único	Between Groups	334,573	2	167,287	389,657	,000
	Within Groups	133,947	312	,429		
	Total	468,521	314			
Métodos Presuntivos com base no volume de negócio	Between Groups	22,170	2	11,085	12,576	,000
	Within Groups	275,013	312	,881		
	Total	297,183	314			

Anexo 6.9: Dendrograma da percepção dos fatores da AFE pelos auditores tributários



Anexo 6.10: Teste *Kolmogorov-Smirnov* com a correção de *Lilliefors*, *Shapiro Wilk* e *one-way ANOVA* dos clusters da percepção dos fatores da AFE pelos auditores tributários

Teste de Normalidade

Clusters	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Ward Method	,248	120,000	,000	,791	120	,000

a. Lilliefors Significance Correction

ANOVA

Fatores		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Simplificação do reporte e das obrigações declarativas, e outras características	Between Groups	6,548	2	3,274	7,429	,001
	Within Groups	51,556	117	,441		
	Total	58,104	119			
Simplificação da contabilidade financeira	Between Groups	16,261	2	8,131	12,598	,000
	Within Groups	75,508	117	,645		
	Total	91,769	119			
Dispensa da contabilidade organizada	Between Groups	84,570	2	42,285	63,603	,000
	Within Groups	77,785	117	,665		
	Total	162,356	119			
Métodos Presuntivos com base em variáveis físicas	Between Groups	95,390	2	47,695	58,309	,000
	Within Groups	95,702	117	,818		
	Total	191,092	119			
Métodos Presuntivos com base num imposto único	Between Groups	21,107	2	10,553	13,530	,000
	Within Groups	91,260	117	,780		
	Total	112,367	119			
Métodos Presuntivos com base no volume de negócio	Between Groups	42,115	2	21,058	20,269	,000
	Within Groups	121,551	117	1,039		
	Total	163,667	119			