

**O EFEITO DAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS NA  
DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS FISCAIS**

Análise comparativa entre o pré e o pós Reforma de IRC de 2014

Diana Vieira Martins

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de  
Mestre em Contabilidade

Orientador:  
Prof. Doutor Paulo Jorge Dias, Prof. Auxiliar, ISCTE Business School, Departamento  
de Contabilidade

outubro 2017

*A ti, pai, inspiração de todas as horas!*

## **Agradecimentos**

Gostaria de agradecer, em primeiro lugar, ao meu orientador Professor Doutor Paulo Dias pela disponibilidade e predisposição imediatas em aceitar o desafio que lhe propus. Obrigada por ter colaborado comigo, no sentido de minimizar o impacto da distância que nos separa, facilitando, por diversas vezes, o agendamento de reuniões via *Skype*. Obrigada pelo conhecimento transmitido, pelas sugestões e pela ajuda e incentivo na superação das adversidades encontradas ao longo de todo este processo.

Aos meus pais, por serem o meu exemplo máximo de coragem e superação, pela oportunidade que me dão diariamente de crescer, pela motivação, pelo amor infinito e, sobretudo, por me terem dado, desde tenra idade, todo o suporte emocional e financeiro na luta pelos meus objetivos académicos e profissionais. Obrigada por me deixarem sonhar e ir sempre mais além.

Aos meus irmãos, amigos e restante família, pela amizade, pela confiança e companheirismo e, sobretudo, por não me terem deixado desistir, mesmo quando as respostas para os problemas pareciam inexistentes.

À U.DREAM, por me ter proporcionado um dos melhores anos da minha vida, valorizei-a, valorizei-me, aprendi, cresci, fiz crescer e, acima de tudo, conheci pessoas que me fizeram acreditar que mudar o mundo é possível. Obrigada por me teres escolhido para fazer parte de ti.

Ao ISCTE *Business School*, por ter sido uma grande fonte de conhecimento, através de um leque de docentes experientes e de uma forte conexão com o mercado de trabalho. A par da aprendizagem, fiz grandes amizades que me acompanharam desde o início da minha mudança para Lisboa e me ajudaram a superar todos os desafios.

Por último, gostaria de agradecer a todos que, de uma forma ou de outra, contribuíram para que esta dissertação fosse levada a bom porto.

## **Resumo**

A escassez de estudos que abordem o regime da dedutibilidade dos gastos fiscais em Portugal é evidente. Relativamente à Reforma de IRC de 2014, os mesmos centram-se numa análise exaustiva sob o ponto de vista teórico e, por isso, o estudo empírico que aqui desenvolvemos é inovador.

O principal objetivo incide na averiguação do efeito das alterações legislativas provenientes da Reforma ao nível da dedutibilidade dos gastos fiscais. Deste modo, foi efetuada uma análise comparativa entre o pré e o pós Reforma com o intuito de examinar quais as modificações efetuadas ao normativo e as consequências e implicações das mesmas para o contribuinte, não só sob o ponto de vista da alteração textual, como também quanto aos acréscimos e deduções contantes no Q07 da DR Modelo 22.

O estudo empírico teve como suporte a informação agregada nas Estatísticas providenciadas no portal da Administração Tributária para os anos de 2010 a 2015. Analisou-se quais os campos da DR Modelo 22 que haviam sido alvo de alterações, tendo sido, posteriormente, selecionados os com maior peso no número de declarações e no montante declarado, perfazendo um total de 12 correções fiscais a acrescer e 12 a deduzir.

Os resultados obtidos permitiram-nos concluir que as alterações textuais do artigo 23.º do CIRC revelaram-se pouco impactantes, mantendo-se algumas dúvidas nos preceitos que causavam maior litigância. Paralelamente, quanto ao estudo empírico, o efeito das alterações não foi tão evidente quanto aquilo que se previa no relatório final da Comissão para a Reforma.

Palavras-chave: IRC, dedutibilidade dos gastos fiscais, indispensabilidade, comprovação.

JEL Classification System: H71, K34

## **Abstract**

The scarcity of studies regarding the deductibility regime in taxation expenses in Portugal is evident. Regarding the taxation reform over personal income in 2014, they focus on an exhaustive analysis from the theoretical point of view, and therefore the empirical analysis developed is innovative.

The main objective is to ascertain the effects in legislative alterations obtained from the deductibility reform in taxation expenses. Given the facts, it was made a relative analysis between the pre and post reform with the intuition to examine the modification made to the normative and the consequences and implications from the same to the taxpayer, not only from the textual alteration perspective but also regarding the accrual and constant deductibility in Q07 from DR Model 22.

The empirical study relied on the aggregated information from statistics provided by the Tributary administration portal from 2012 to 2015. It was analyzed which fields from DR model 22 were aim to these alterations, and later selected those with the highest weight in terms of declaration numbers and amount declared, making a total of 12 tax corrections to be added and others 12 to be deducted.

The results obtained allow us to conclude that textual alterations from the CIRC 23th article had a low impact, maintaining some doubts in commandments that caused a bigger diligence. At the same time, regarding empirical studies, the effect from the alterations were not so evident comparing to the expected outcome from the reform commission.

**Key words:** IRC, deductibility of tax expenditures, indispensability, comprovation.

**JEL Classification System:** H71, K34

## Lista de Siglas e Abreviaturas

<b>%</b>	Percentagem
<b>AT</b>	Administração Tributária
<b>BCE</b>	Banco Central Europeu
<b>CAE</b>	Classificação das Atividades Económicas
<b>CCCTB</b>	<i>Common Consolidated Corporate Tax Base</i>
<b>CCI</b>	Código da Contribuição Industrial
<b>CF</b>	Correções Fiscais
<b>CFA</b>	Correções Fiscais a Acrescer
<b>CFD</b>	Correções Fiscais a Deduzir
<b>CIRC</b>	Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
<b>CIVA</b>	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
<b>CRP</b>	Constituição da República Portuguesa
<b>DGCI</b>	Direção Geral das Contribuições e Impostos
<b>DF</b>	Demonstrações Financeiras
<b>DR</b>	Declaração de Rendimentos
<b>EBITDA</b>	<i>Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization</i>
<b>EM</b>	Estado-membro
<b>EUA</b>	Estados Unidos da América
<b>FMI</b>	Fundo Monetário Internacional
<b>IES</b>	Informação Empresarial Simplificada
<b>INE</b>	Instituto Nacional de Estatística
<b>IRC</b>	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
<b>IVA</b>	Imposto sobre o Valor Acrescentado
<b>LGT</b>	Lei Geral Tributária
<b>MoU</b>	<i>Memorandum of Understanding</i>
<b>n.º</b>	Número
<b>NIF</b>	Número de Identificação Fiscal
<b>NUT</b>	Nomenclatura das Unidades Territoriais
<b>OCDE</b>	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
<b>PE</b>	<i>Participation Exemption</i>
<b>PME</b>	Pequenas e Médias Empresas
<b>p.p.</b>	Pontos percentuais

<b>PIB</b>	Produto Interno Bruto
<b>PwC</b>	PricewaterhouseCoopers
<b>SAD</b>	Sociedade Anónima Desportiva
<b>SNC</b>	Sistema de Normalização Contabilística
<b>STA</b>	Supremo Tribunal Administrativo
<b>TCA</b>	Tribunal Central Administrativo
<b>TIR</b>	Taxa interna de retorno
<b>UE</b>	União Europeia

## Índice

<b>1.</b>	<b>Introdução.....</b>	<b>1</b>
<b>2.</b>	<b>Revisão de Literatura .....</b>	<b>4</b>
<b>2.1</b>	<b>Do Princípio da Capacidade Contributiva à necessidade de um conceito de Rendimento.....</b>	<b>4</b>
<b>2.2</b>	<b>A determinação do Lucro Tributável .....</b>	<b>7</b>
<b>2.3</b>	<b>Gasto fiscal: Noção e requisitos .....</b>	<b>10</b>
2.3.1	Noção de gasto fiscal.....	10
2.3.2	A necessidade de comprovação do gasto.....	12
2.3.3	O critério da indispensabilidade .....	14
2.3.4	Ligação aos rendimentos sujeitos a imposto e à manutenção da fonte produtora.....	18
<b>2.4</b>	<b>Breve análise jurisprudencial .....</b>	<b>20</b>
2.4.1	A necessidade de comprovação dos gastos.....	21
2.4.2	O critério da indispensabilidade .....	22
<b>2.5</b>	<b>Os limites à dedutibilidade dos gastos: encargos dedutíveis e não dedutíveis para efeitos fiscais .....</b>	<b>23</b>
<b>2.6</b>	<b>A tributação sobre o rendimento das empresas num panorama internacional .</b>	<b>28</b>
2.6.1	A tributação do rendimento das sociedades nos EUA .....	30
2.6.2	A harmonização fiscal na União Europeia e a CCCTB .....	32
<b>2.7</b>	<b>A Reforma do IRC em Portugal.....</b>	<b>36</b>
2.7.1	A economia portuguesa no período antecedente à Reforma .....	36
2.7.2	Motivos que conduziram à Reforma.....	39
2.7.3	Principais alterações no CIRC provenientes da Reforma – dedução de gastos fiscais .....	43
a)	O conceito de custo do novo artigo 23.º .....	43
b)	A comprovação dos gastos .....	44
c)	O critério da indispensabilidade .....	45
d)	O elenco dos gastos considerados dedutíveis no artigo 23.º .....	48
e)	Os encargos não dedutíveis .....	48
<b>3.</b>	<b>Estudo empírico.....</b>	<b>52</b>
<b>3.1</b>	<b>Descrição do estudo e metodologia.....</b>	<b>52</b>
<b>3.2</b>	<b>Dados.....</b>	<b>55</b>
<b>3.3</b>	<b>Apresentação e discussão dos resultados .....</b>	<b>60</b>
3.3.1	Enquadramento inicial .....	60

3.3.2	Uma análise global .....	61
3.3.3	O período da Reforma de IRC de 2014 .....	65
3.3.4	As correções fiscais extracontabilísticas.....	66
<b>3.4</b>	<b>O efeito das alterações legislativas nas CF do Q07 da DR Modelo 22 .....</b>	<b>74</b>
3.4.1	Enquadramento dos campos alvo de alteração .....	74
3.4.2	Efeito das alterações na DR Modelo 22.....	77
<b>4.</b>	<b>Conclusão .....</b>	<b>89</b>
<b>5.</b>	<b>Bibliografia .....</b>	<b>96</b>
<b>6.</b>	<b>Anexos .....</b>	<b>101</b>

## Índice de Tabelas

TABELA 1: A ECONOMIA PORTUGUESA (2005- 2011) .....	36
TABELA 2: PREVISÕES DO MEMORANDO DE ENTENDIMENTO (2012-2015).....	37
TABELA 3: A ECONOMIA PORTUGUESA (2012 E 2013).....	38
TABELA 4: TAXAS DE IRC NA EUROPA (2003-2013).....	42
TABELA 5: EVOLUÇÃO DO NÚMERO DE EMPRESAS POR REGIÃO (2011 E 2015) .....	57
TABELA 6: EVOLUÇÃO DO VOLUME DE NEGÓCIOS POR REGIÃO (2011 E 2015).....	58
TABELA 7: EVOLUÇÃO DO NÚMERO DE PESSOAS AO SERVIÇO POR REGIÃO (2011 E 2015) .....	58
TABELA 8: CORREÇÕES FISCAIS A ACRESCEER (VALORES DECLARADOS).....	67
TABELA 9: CORREÇÕES FISCAIS A ACRESCEER (NÚMERO DE DECLARAÇÕES).....	67
TABELA 10: CORREÇÕES FISCAIS A ACRESCEER (2013-2015) .....	69
TABELA 11: CORREÇÕES FISCAIS A DEDUZIR (VALORES DECLARADOS) .....	70
TABELA 12: CORREÇÕES FISCAIS A DEDUZIR (NÚMERO DE DECLARAÇÕES) .....	71
TABELA 13: CORREÇÕES FISCAIS A DEDUZIR (2013-2015) .....	73
TABELA 14: VARIAÇÃO DO NÚMERO E VALOR DAS CORREÇÕES FISCAIS A ACRESCEER (2012-2015).....	84
TABELA 15: VARIAÇÃO DO NÚMERO E VALOR DAS CORREÇÕES FISCAIS A DEDUZIR (2012-2015) .....	85
TABELA 16: VARIAÇÃO DO NÚMERO E VALOR DAS CORREÇÕES FISCAIS A ACRESCEER (2012, 2013, 2015) .....	86
TABELA 17: VARIAÇÃO DO NÚMERO E VALOR DAS CORREÇÕES FISCAIS A DEDUZIR (2012, 2013, 2015)...	87
TABELA 18: VARIAÇÃO DO NÚMERO TOTAL DE DECLARAÇÕES E POR CF (2012-2015).....	88

## **Índice de Gráficos**

GRÁFICO 1: NÚMERO DE DECLARAÇÕES – CONTABILIDADES “vs” FISCALIDADE (2010-2015).....	61
GRÁFICO 2: VALORES DECLARADOS POR RESULTADO (2010-2015) .....	63
GRÁFICO 3: NÚMERO DE DECLARAÇÕES POR RESULTADO (2010-2015).....	63
GRÁFICO 4: VALORES DECLARADOS POR RESULTADO - EXCLUSÃO DO SETOR K (2010-2015).....	64

## 1. Introdução

Tendo em conta o artigo 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, “*a tributação da empresa incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*”, tratando-se, por isso, de um princípio constitucional. Na opinião de Nabais (2013: 28), apesar de este se encontrar “*inserido no específico recorte institucional do sistema fiscal, mais não é que uma concretização, uma explicitação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal, os quais, como é fácil de ver, serão observadas no seu mais alto nível se a tributação do rendimento empresarial incidir sobre o seu rendimento real*”. Na verdade, o princípio da capacidade contributiva é basilar no sistema fiscal português, encontrando-se explícito no artigo 4.º, n.º 1 da LGT, onde “*os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património*”.

Perante esta imposição, é fundamental perceber qual o conceito de rendimento real a adotar em sede de IRC. Nesse sentido, o artigo 17.º, n.º 1 do CIRC estabelece como rendimento o lucro tributável, ou seja, a “*soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código*”. Importa ressaltar que, uma vez que a contabilidade é o ponto de partida para a construção deste conceito de rendimento, esta deverá encontrar-se devidamente organizada, respeitando a normalização contabilística vigente e restantes disposições legais. Da referida noção, é fundamental focarmo-nos na expressão “*resultado (...) eventualmente corrigidos nos termos deste Código*”, pois é no âmbito dos gastos fiscais que estas correções têm maior incidência, temática que aqui estudaremos.

Tendo em conta o panorama internacional e o facto de a economia se encontrar cada vez mais globalizada e integrada, os sistemas de impostos vigentes na União Europeia revelavam-se altamente ineficazes (Bettendorf *et al.*, 2009). Uma vez que o princípio da contabilidade separada permitia que as empresas multinacionais apresentassem contas separadas em cada país onde atuavam, estas tinham a possibilidade de deslocar os seus lucros para países onde a taxa de imposto era mais baixa, camuflando, por vezes, o seu património e respetivos rendimentos (Bettendorf *et al.*, 2009; Andrade, 2016). Nesse sentido, tornou-se imperioso caminhar para uma UE cada vez mais unificada e coesa,

capaz de competir com as grandes potências mundiais. Para tal, era fundamental que as políticas monetárias e fiscais dos diversos EM's progredissem num único sentido, no intuito de lutar contra a concorrência fiscal excessiva, promovendo a crescente cooperação entre as diversas administrações fiscais.

Deste modo, como resposta a estas adversidades, foi apresentada em 2011 e relançada em 2015, uma proposta de diretiva sobre a matéria consolidada comum em sede de IRC (CCCTB), criada pela União Europeia. Esta apresentava um conjunto de regras para o cálculo dos resultados fiscais a título individual, a respetiva consolidação desses resultados e, ainda, a repartição da matéria coletável consolidada por cada EM envolvido (Santos, 2016). Contudo, na opinião de Martins (2014), esta proposta possibilitaria garantir a consistência do cálculo do lucro tributável nas diversas jurisdições, contudo, não conseguiria harmonizar as taxas de imposto, uma vez que se trata de uma harmonização parcial.

Perante esta realidade e uma vez que Portugal se encontrava no grupo de países da UE com a taxa de imposto mais elevada, era evidente a necessidade de tornar a sua economia mais competitiva. Paralelamente, após um longo e complicado período de recessão, o investimento encontrava-se em decadência e, por isso, era fundamental estimulá-lo, no intuito de contrariar esta tendência negativa e desenvolver uma nova fase de crescimento económico. Por estas duas razões, foi criada uma Comissão para a Reforma de IRC de 2014 com recurso ao Despacho n.º 66-A/2013, de 2 de janeiro, do Ex.<sup>mo</sup> Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Esta reforma pretendia rever as bases legais essenciais no sistema de tributação societária, com o intuito promover o crescimento económico sustentável, o emprego, a competitividade e a internacionalização da economia portuguesa.

Através das alterações provenientes da Reforma de IRC de 2014, o artigo 23.º do CIRC deixou de fazer referência, como requisito para a dedutibilidade dos gastos fiscais, ao critério da indispensabilidade, reforçando a necessidade de comprovação dos mesmos e respetivos requisitos formais dos documentos comprovativos em causa. Na verdade, no período antecedente à reforma, o referido artigo do CIRC exigia que a dedutibilidade dos gastos estivesse claramente associada à existência de um nexo de indispensabilidade com a realização dos proveitos ou com a manutenção da fonte produtora. Esta noção suscitava interpretações distintas da lei e fazia com que aumentasse o grau de litigância entre a AT e o contribuinte.

Por este motivo, o foco desta dissertação recai fundamentalmente na Reforma do IRC de 2014 e nas referidas alterações no que diz respeito à dedutibilidade dos gastos fiscais, nomeadamente o renovado artigo 23.º, os revogados artigos 45.º e 65.º e o atual artigo 23.º-A. Mais particularmente, atentaremos numa análise detalhada, tendo em conta o passado e atualidade, das formalidades e requisitos constantes do artigo 23.º.

Em primeiro lugar, será realizada uma análise exaustiva ao regime da dedutibilidade dos gastos fiscais vigente no período antecedente à Reforma de IRC de 2014, concedendo maior ênfase à noção de gasto fiscal, aos seus requisitos e respetivos problemas, não só ao nível da doutrina, como também em termos jurisprudenciais.

Seguidamente, efetuaremos uma análise comparativa entre o antigo e o atual regime da dedutibilidade dos gastos fiscais, realçando as alterações referentes às temáticas que suscitavam maior discórdia entre a AT e o contribuinte, nomeadamente o desaparecimento do critério da indispensabilidade do texto da legislação ou o reforço da necessidade da comprovação dos gastos. Para tal, serão utilizadas as opiniões de diversos autores no sentido de averiguar e sustentar se as alterações possuíram verdadeiro efeito na atividade das empresas.

Por último, realizaremos uma abordagem de carácter prático com recurso às Estatísticas sobre o IRC disponibilizadas no site oficial da Administração Tributária. Através destas, construiremos uma base de dados com informação referente ao Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22, no sentido de perceber quais os campos alvo de alteração que suscitaram maior impacto no montante de imposto a pagar pelo contribuinte. Serão considerados não só o número de declarações, como também o valor constante nas mesmas.

Através do presente estudo, pretendemos explorar uma das principais temáticas chave da tributação sobre o rendimento das pessoas coletivas, recorrendo a uma investigação bibliográfica exaustiva, a interpretações lógicas e consistentes, no sentido de descrever as alterações adotadas no novo regime legal da dedutibilidade dos gastos fiscais. Paralelamente, acreditamos que a abordagem qualitativa perfilhada no capítulo 3 será complementar à conjectura desenvolvida na vertente teórica. Contudo, temos plena consciência das dificuldades que tanto a análise teórica, como prática acarretarão, não só pela escassez de fontes associadas ao novo regime, como também pelo carácter inovador da última análise.

## 2. Revisão de Literatura

### A determinação do rendimento tributável

Nesta secção realizaremos um enquadramento sobre o conceito de rendimento formulado em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Paralelamente, é sustentada a importância do mesmo conceito através de opinião de diversos autores e, ainda, da própria Constituição da República Portuguesa. Numa segunda fase, atentaremos na formulação do conceito de lucro tributável, não só sob o ponto de vista teórico, mas também prático.

#### 2.1 Do Princípio da Capacidade Contributiva à necessidade de um conceito de Rendimento

Segundo Neves *et al.* (2013: 34), “o IRC não está sujeito a um princípio material de igualdade próprio dos impostos pessoais”. Ao invés, é um imposto real que tem por base tributar uma determinada entidade jurídica, o que faz com que a dimensão da mesma não seja um fator de diferenciação.

Deste modo, por imposição constitucional, o nº2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa sustenta que “a tributação da empresa incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, ou seja, aquele que é obtido com recurso à contabilidade. De notar que, segundo Lopes (2013), não obstante o facto de a tributação se encontrar assente na contabilidade, tal não significa que o rendimento apurado e declarado pelo sujeito passivo represente o seu rendimento real. Na verdade, para tal, é necessário que todos os documentos comprovativos daquilo que se encontra registado contabilisticamente sejam analisados pela Administração Tributária.

No entender de Nabais (2013: 28), este princípio constitucional, “*embora inserido no específico recorte institucional do sistema fiscal, mais não é que uma concretização, uma explicitação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal, os quais, como é fácil de ver, serão observadas no seu mais alto nível se a tributação do rendimento empresarial incidir sobre o seu rendimento real*”. Apesar de o Princípio da Capacidade Contributiva não se encontrar explícito na CRP, a sua relação com o referido artigo tem vindo a ser abordada não só na doutrina, como também a nível jurisprudencial,

fazendo com que atue “*como pedra angular de todo o sistema fiscal*”(Lourenço, 2013: 29). Na verdade, este princípio encontra-se definido no artigo 4.º n.º 1 da LGT, uma vez que “*os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património*”.

Perante esta realidade, através desta imposição, a administração constitucional pretende diminuir a possibilidade de o sujeito passivo adotar “*modos mais fáceis de tributação*” (Sanches, 2007: 231), salvo se, ainda que de forma limitada, numa dada situação o recurso aos mesmos possua uma justificação aceitável. Quando se verifica a aceitação de um rendimento normal, o rendimento verdadeiramente obtido pelo contribuinte não é tributado, por seu turno, adota-se o rendimento que a empresa obteria segundo as suas condições normais de exploração, descurando todas as eventualidades que ocorrem ao longo do exercício da atividade. Nesse sentido, apenas se poderá recorrer a esta noção quando não se consegue apurar com fiabilidade o rendimento real, utilizando, “*por norma, as presunções que têm por base os rendimentos médios de um determinado setor económico ou profissional*” (Ribeiro, 2010: 24-25).

Posto isto, a tributação das empresas tendo em consideração o rendimento real é, de certa forma, a aplicação do princípio da capacidade contributiva às mesmas. Deste modo, as empresas “*deverão ser tributadas quando têm rendimento e na exata medida desse rendimento*” (Sanches, 2007: 231). Embora se encontre explicitamente estipulada a tributação pelo princípio da capacidade contributiva e proclamada na CRP o princípio do rendimento real, o legislador negligenciou a necessidade de formular qual o conceito de rendimento a perfilhar no sistema fiscal (Lourenço, 2013).

Diante da necessidade de colmatar esta omissão e de conferir uma crescente solidez e conformidade ao sistema fiscal, a doutrina pronunciou-se sobre este facto, no sentido de o simplificar.

Lagoa (2015: 8), com recurso à obra de António Moura Portugal<sup>1</sup>, assegura que a capacidade contributiva deve ser examinada tendo em conta três planos: “*o duplo papel que tem como pressuposto e critério do imposto, concretizações ao nível do conceito de rendimento e sua materialização na CRP*”. Na sua perspetiva, o conceito de rendimento deverá ser amplo e líquido. Amplo com o intuito de avaliar de forma viável a capacidade contributiva de cada empresa, abarcando não só os rendimentos derivados da atividade

---

<sup>1</sup> A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa.

principal da empresa, como também todos aqueles que não provenham dessa mesma atividade. Adicionalmente, líquido de todos os gastos ou despesas que foram realizados para a obtenção do rendimento, na medida em que estes representam uma componente negativa da capacidade contributiva.

Lagoa (2015) faz igualmente referência à obra de Saldanha Sanches<sup>2</sup>, onde advoga que este concede enorme importância à formulação de um conceito de rendimento. Paralelamente, sustenta que o mesmo provém da Economia Política e, por isso, trata-se de um conceito explicitamente económico, sendo que para aplicá-lo como preceito para a distribuição da carga tributária, é exigido que este seja devidamente fundamentado. Nesse sentido, o referido autor defende que o conceito jurídico de rendimento pode ser obtido através de duas interpretações distintas, nomeadamente a teoria do rendimento-fonte ou rendimento-produto e do rendimento incremento patrimonial ou rendimento-acrécimo. Seguindo a mesma ordem de pensamento, Lourenço (2013) excluiu as teorias económicas focando-se apenas nas fiscais, destacando, assim, as teorias anteriormente indicadas.

Posto isto, importa, então, perceber o que é que cada uma engloba, quais os aspetos que as tornam distintas e, ainda, qual a noção que impera atualmente no sistema fiscal português.

O primeiro estabelece como rendimento somente os ganhos provenientes de uma atividade periódica, ou seja, *“o rendimento de determinado indivíduo corresponde ao fluxo de bens, avaliáveis em dinheiro, que provêm de uma fonte produtiva estável, duradoura, como são os casos do rendimento do trabalho (salários) e de rendimentos patrimoniais (rendas e juros), entre outros”* (Lourenço, 2013: 39). Nesse sentido, são excluídos todos os incrementos patrimoniais que possuem um carácter esporádico, sendo exemplo as heranças, as mais-valias, os subsídios e as indemnizações.

Por outro lado, o conceito de rendimento-acrécimo patrimonial tem em consideração que qualquer aumento gerado no património de uma pessoa é parte constituinte do rendimento, ou seja, neste são *“incluídos os benefícios que decorrem do uso de bens de consumo duradouros, bem como os decorrentes de usos e serviços prestados pelo contribuinte. São ainda suscetíveis de integrar este conceito de rendimento as receitas adquiridas a título gratuito, que decorrem de liberalidades”*

---

<sup>2</sup> Manual de Direito Fiscal.

(Lourenço, 2013: 40). Deste modo, o rendimento engloba toda a receita obtida ao longo de um determinado período e que comprometa um acréscimo na capacidade económica do sujeito passivo, não só através da aquisição de bens – corpóreos e não corpóreos – como também de serviços, que tenham valor monetário.

Lourenço (2013) assume que tendo em conta as duas conceções, a que melhor assegura os requisitos provenientes da Constituição é a do rendimento-acréscimo patrimonial. Esta conclusão provém de alguns fundamentos, nomeadamente o facto de este conceito respeitar o princípio da igualdade horizontal<sup>3</sup> e da neutralidade<sup>4</sup>e, ainda, de todas as receitas que aumentam a capacidade económica do contribuinte são consideradas<sup>5</sup>. Lagoa (2015) acrescenta que apesar de o conceito de rendimento acréscimo possuir algumas dificuldades no que diz respeito à sua real aplicabilidade, tanto no caso das empresas<sup>6</sup>, como no das pessoas singulares<sup>7</sup>, este é o único capaz de alcançar uma noção precisa de rendimento. Na verdade, é esta conceção de rendimento que se encontra atualmente vigente em Portugal.

Tendo em conta os diferentes pontos de vista, torna-se imperioso definir qual o conceito de rendimento, na medida em que este representa o principal meio para mensurar a capacidade contributiva de qualquer sujeito passivo, princípio base do sistema fiscal português.

## 2.2A determinação do Lucro Tributável

Tendo em conta o explanado anteriormente, a tributação segundo o rendimento real representa um meio de concretização do princípio da capacidade contributiva, princípio fundamental do Direito Fiscal. Por esta mesma razão, torna-se necessário alcançar um conceito coeso de lucro real.

Em termos empresariais, o lucro real provém do resultado do balanço elaborado em conformidade com as regras contabilísticas vigentes, ou seja, é determinado segundo a teoria do Balanço. Neste, apura-se a “*diferença entre o ativo (ou valores patrimoniais)*”

---

<sup>3</sup> Há igualdade no tratamento a contribuintes que possuam a mesma capacidade económica (Lourenço, 2013).

<sup>4</sup> Todas as formas de consumo ou de rendimento são tratadas da mesma forma, ou seja, nenhuma pode ser favorecida perante outra (Lourenço, 2013).

<sup>5</sup> Esta realidade faz com que não sejam violados os princípios da igualdade, da equidade e da neutralidade (Lourenço, 2013).

<sup>6</sup> A totalidade do seu património deve ser registada e avaliada por intermédio do balanço.

<sup>7</sup> Inexistência de um critério de obrigatoriedade de registo e avaliação do património.

*líquido no fim do período e o ativo (ou valores patrimoniais) líquido no início do período da tributação*” (Nabais, 2015: 507). Na verdade, esta exprime uma definição extensa de rendimento, contemplando o conceito de rendimento-acrécimo definido na secção anterior.

De que forma podemos determinar o lucro tributável<sup>8</sup> tendo em conta a necessidade da existência de um rendimento real? Sob o ponto de vista empresarial, a tributação incide sobre o excedente económico, geralmente denominado de lucro. Tal como referido anteriormente, a contabilidade e respetivos registos representam uma ferramenta fundamental na determinação do lucro tributável, uma vez que apresenta uma imagem fíável e verdadeira daquela que é a situação financeira de determinada empresa.

Nesse sentido, é relevante perceber quais os modelos normativos de relação entre a contabilidade e fiscalidade existentes e, principalmente aquele que vigora no sistema fiscal português.

Em primeiro lugar, o modelo da autonomia, próprio dos sistemas anglo-saxónicos, caracteriza-se por um sistema onde o lucro tributável se distancia do apurado contabilisticamente, havendo, por isso, ausência de conexão formal. Posto isto, o lucro é unicamente determinado com base em normas fiscais. Segundo Lopes (2013: 9), “*os princípios que regem o apuramento do lucro tributável são divergentes dos que regem o apuramento do lucro contabilístico, verificando-se, assim, uma dualidade de procedimentos, para a mesma realidade económica*”. Esta realidade faz com que os custos de cumprimento sejam elevados para os contribuintes e, paralelamente os custos administrativos para a AT. Na opinião do mesmo autor, estas divergências fazem com que o sistema fiscal se revele exageradamente complexo e oneroso.

Em segundo lugar, nos modelos de dependência – total ou parcial – a determinação do lucro tributável tem por base os preceitos e regras de carácter económico-contabilístico. Mais especificamente, no modelo de dependência total, o lucro tributável assume o rendimento que advém do balanço. Este facto faz com que o lucro tributável decorra “*diretamente das demonstrações financeiras, e as correções fiscais extra contabilísticas*” sejam “*muito pouco significativas*” (Lopes, 2013: 9). Por outro lado, no modelo de dependência *parcial* – o que vigora atualmente em Portugal e na maioria dos

---

<sup>8</sup> Ao longo da dissertação, a noção de lucro tributável diz respeito ao das entidades residentes que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou de estabelecimentos estáveis de entidades não residentes.

normativos do IRC nos países da Europa Continental – assume-se como base para a formação do lucro tributável o resultado contabilístico, o qual será, posteriormente, alvo de ajustamentos, positivos ou negativos, extra-contabilísticos, tendo em consideração o normativo fiscal vigente (Lopes, 2013).

Adicionalmente, este modelo encontra-se expresso no artigo 3.º e artigo 17.º do CIRC. Tendo em conta o postulado no primeiro artigo, a base do imposto sobre as sociedades é formulada com recurso ao lucro das mesmas, isto é, na diferença entre os valores do património líquido no final e no início do período de tributação, não esquecendo, contudo, as referidas correções fiscais. Já o artigo 17.º, n.º 1 assegura que o lucro tributável das pessoas coletivas é obtido através da soma algébrica do resultado líquido do período – rendimentos menos gastos – e das variações patrimoniais positivas e negativas, verificadas no mesmo período e não refletidas no resultado. A Demonstração de Resultados é, por este motivo, o ponto de partida para a avaliação da situação económica de uma empresa, pois é nela que se relacionam os rendimentos e os gastos, a fim de obter o resultado alcançado no respetivo período económico (Nabais, 2015). O mesmo artigo estabelece que a contabilidade se deve encontrar devidamente organizada, respeitando a normalização contabilística vigente e restantes disposições legais.

Posto isto, a temática dos gastos fiscais tem especial impacto na determinação do lucro tributável, na medida em que a não dedutibilidade dos mesmos fará com que se proceda a ajustamentos positivos, contribuindo para o aumento da base tributável.

### **A regra geral da dedutibilidade dos gastos fiscais no pré-Reforma de IRC de 2014**

Nesta secção iremos desconstruir o conceito de gasto fiscal imposto pelo artigo 23.º do CIRC, antecedente à Reforma de IRC de 2014. Nesse sentido, analisaremos de forma individualizada todos os requisitos que o compõem, remetendo, numa primeira fase, para a opinião doutrinal e, posteriormente, para a opinião jurisprudencial. Por último, serão examinadas as diferentes alíneas que compõem a limitação à dedutibilidade dos encargos.

## 2.3 Gasto fiscal: Noção e requisitos

### 2.3.1 Noção de gasto fiscal

O primeiro parágrafo da Estrutura Conceptual do SNC advoga que as demonstrações financeiras devem ser preparadas com o intuito de fornecer informação útil na tomada de decisões económicas e, ainda, de satisfazer as necessidades dos seus utentes. Porém, os utilizadores em causa nem sempre possuem as mesmas necessidades. Se por um lado, o gestor tem como principal objetivo obter informação que lhe permita maximizar o seu rendimento, por outro lado, a administração tributária pretende maximizar as suas receitas mediante o pagamento de impostos por parte das empresas (Pereira, 2013). Na verdade, o Direito Fiscal possui interesses que podem ir além daquilo que se encontra plasmado na contabilidade e, por isso, através desta, os mesmos podem não ser atingidos (Sardão, 2014).

Nesse sentido, surgem duas realidades, a contabilística e a fiscal e, por isso, nem tudo o que é relevante para a contabilidade tem o mesmo impacto na fiscalidade. Deste modo, sob o ponto de vista da Fiscalidade, será necessário eliminar as distorções fiscais aos resultados contabilísticos (Neves *et al.*, 2013), pois nem todas as despesas efetuadas pelos sujeitos passivos concorrem para formação do lucro tributável, ou seja, não são fiscalmente dedutíveis. Porém, na opinião de Martins (2013), estas distorções não podem ter uma dimensão considerável, uma vez que pode potenciar a violação do princípio da capacidade contributiva. Para tal, as correções extra contabilísticas devem-se encontrar devidamente expressas na lei, “*expondo a consciência por parte do legislador fiscal na sua consagração e demonstrando a sua excepcionalidade*”(Sardão, 2014).

No que diz respeito à temática da dedutibilidade dos gastos fiscais, na doutrina jurídico-fiscal portuguesa existem duas obras essenciais que expõem de forma clara e extensa a interpretação doutrinal e jurisprudencial associada ao conteúdo vigente no artigo 23.º do CIRC. Nesse sentido, destaca-se a obra de Tomás Cantista Tavares, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos” e, ainda, de António Moura Portugal, “A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa”. De notar que, apesar de as obras serem de 1999 e 2004, respetivamente,

diversos autores<sup>9</sup> utilizam-nas como referência para a discussão dos requisitos impostos pelo artigo referido anteriormente. Perante esta realidade, este caso não será exceção e, por isso, as obras destes dois autores em complemento com as de outros serão, várias vezes, solicitadas, de forma a sustentar a interpretação da noção de gasto fiscal.

Importa, então, referir qual o conceito de gasto estabelecido pela referida disposição legal, para que, posteriormente, se possa discutir sobre a necessidade do cumprimento dos seus requisitos fundamentais. Considera-se como gasto fiscal, de acordo com o n.º 1 do artigo 23.º anterior à Reforma de IRC de 2014, todos aqueles “*que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora...*”. Em seguida, o legislador expôs um elenco exemplificativo de diversos gastos que podem ser deduzidos ao rendimento, no sentido de simplificar a cláusula geral, que se revelava demasiadamente vaga.

Conforme a opinião de Amorim (2007), esta noção de gasto fiscal não se encontra definida, uma vez que encaminha para aspetos económicos. No mesmo sentido, Tavares (1999: 111) assume que “*esta noção é imperfeita e incompleta*”, na medida em que em vez de definir um conceito objetivo de gasto, delinea o mesmo num “*enfoque finalístico*”, o que exige um nexo causal entre as componentes negativas e positivas do rendimento. Paralelamente, Sardão (2014) corrobora com esta última ideia, alegando que a noção de gasto fiscal provém de uma formulação imperfeita e excessivamente ampla. Deste modo, tendo em conta as opiniões aqui espelhadas, o conceito de gasto fiscal exposto pelo artigo 23.º do CIRC possuía, antes de se proceder à reforma do referido documento legislativo, algumas lacunas.

A principal causa de litígio entre a AT e o sujeito passivo prende-se com a interpretação do conceito de “indispensabilidade”. Tendo em consideração a opinião de Sanches (2007: 384), é neste critério que “*reside a problemática da consideração fiscal dos custos empresariais e onde repousa um dos principais pontos de distinção entre o custo efetivamente feito no interesse coletivo da empresa e o que pode resultar apenas*

---

<sup>9</sup> Amorim, J. C. (2007), no seu artigo “Os custos dedutíveis para efeitos de IRC”; Bastos, R. M. (2014), no seu artigo “A reforma do IRC e o objetivo da redução do grau de litigiosidade fiscal”; Lagoa, D. (2015), na sua dissertação de mestrado “O regime da dedutibilidade de custos à luz do novo artigo 23.º do CIRC”; Martins, A. (2013), no seu artigo “A dedutibilidade dos juros e a noção de ‘atividade’ das sociedades: a propósito do artigo 23.º do CIRC”; Martins, A. (2015), no seu artigo “A dedutibilidade dos gastos e a nova redação do artigo 23.º, n.º1 do CIRC: uma nota”; Morais, R. D. (2007), na sua obra “Apontamentos ao IRC”; Nabais, J. C. (2015), na sua obra “Direito Fiscal; Sanches, S. (2007), na sua obra “Manual de direito fiscal”; entre outros.

*do interesse individual do sócio, de um grupo de sócios ou do seu conjunto, se o custo for manipulado para reduzir o imposto a pagar*". Contudo, importa, antes de mais, perceber o que é que o legislador entende como "comprovadamente", pois para que se averigue o requisito da indispensabilidade é necessário que os gastos estejam previamente comprovados.

### 2.3.2 A necessidade de comprovação do gasto

Portugal (2004: 108) advoga que o requisito da comprovação diz respeito à efetividade da realização dos gastos e, por isso, com recurso a palavras de Vítor Faveiro, o autor assegura que este requisito representa "*a prova da efetiva realização dos factos constitutivos dos encargos*". Para tal, deverá recorrer a diversos meios de auxílio escritural aos lançamentos contabilísticos realizados no momento da contabilização do gasto. Para o mesmo autor, este requisito acarreta dois problemas, o primeiro abarca a exigência de comprovação e respetiva relação com outras obrigações acessórias do sujeito passivo, nomeadamente a emissão de fatura. O segundo abrange o "*recurso a meios de prova alternativa e discussão destas limitações no contexto de um sistema moldado a partir do princípio da tributação do rendimento real*" (Portugal, 2004: 108). Ambos serão, mais à frente, alvo de discussão.

Na opinião de Moraes (2007), os referidos lançamentos contabilísticos devem ser sustentados por documentos justificativos, sendo, na maioria das vezes, faturas ou documentos equivalentes. Contudo, nem sempre, o sujeito passivo possui documento para proceder à comprovação da existência do custo ou, na possibilidade de existir, não respeita todas formalidades necessárias.

Na verdade, o artigo 23.º antecedente à redação da Lei n.º2/2014 não faz qualquer referência ao meio pelo qual o custo deva ser comprovado. O normativo em causa não é objetivo quanto à noção de documento justificativo, descurando igualmente os elementos que este deve conter (Lagoa, 2015).

Porém, é importante não esquecer que, das obrigações acessórias a que o sujeito passivo está obrigado a respeitar, advém, por intermédio do n.º1 e n.º2 do artigo 123<sup>o10</sup> do CIRC, a necessidade da empresa dispor de contabilidade organizada. Tal como referia

---

<sup>10</sup> Da redação anterior e posterior à Lei n.º2/2014.

Morais (2007), a norma é explícita quanto à necessidade de todos os lançamentos contabilísticos terem como suporte documentos justificativos, datados e que possam ser consultados sempre que necessário.

Apesar de a doutrina não explicitar que tipo de documento deve ser utilizado, Portugal (2004) assegura que o meio de prova mais relevante é o documental, na medida em que permite uma maior adaptação às necessidades impostas pelo contencioso tributário e, ainda, é aquele que habitualmente se utiliza nas transações económicas e comerciais. Conforme o mesmo autor, fica, assim, subentendido que os requisitos do documento justificativo devem ser aqueles que constam na fatura ou documento equivalente, emitidos tendo em consideração a lei<sup>11</sup>. Porém, este pressuposto não é geralmente aceite pela doutrina, pois refere que a norma elucidada no CIVA apenas diz respeito ao Imposto sobre o Valor Acrescentado e não ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. O autor esclarece que se forem cumpridas as formalidades impostas no âmbito do IVA, as mesmas em sede de IRC, estarão, à partida, verificadas. Deste modo, se não há imposição de determinado requisito no IVA, então, tal também não será exigido em IRC. Por outro lado, Tavares (1999: 122) defende que *“por coerência e unidade sistemática, a fatura completa subsume-se no conceito de documento justificativo, no entanto, a proposição inversa<sup>12</sup> não é verdadeira, pois as duas noções não possuem a mesma significação”*.

Paralelamente, Morais (2007) advoga que tem sempre de existir documento, mesmo que este possua algumas imperfeições ou que seja outro que não aquele que é habitualmente exigido<sup>13</sup>. Na sua opinião, tanto na doutrina como na jurisprudência, o sujeito passivo tem autonomia para ponderar que meios utilizar no sentido de complementar a prova, desde que este seja admitido em direito.

---

<sup>11</sup> O conteúdo e os elementos fundamentais que devem constar na fatura como documento justificativo são aqueles que se encontram postulados em sede de IVA, mais particularmente no artigo 29º n.º1 alínea b), no que toca à obrigação de emissão de fatura e, ainda, no artigo 36º n.º5, quanto aos requisitos e elementos das mesmas. O normativo aqui indicado diz respeito à redação do CIVA atual, ou seja, a redação posterior ao Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20/06.

<sup>12</sup> O documento justificativo corresponde sempre à fatura completa.

<sup>13</sup> Com recurso à exposição do autor, por exemplo, uma “nota” de lançamento elaborada pelo próprio sujeito passivo.

### 2.3.3 O critério da indispensabilidade

O requisito da indispensabilidade encontrava-se, numa primeira fase, relacionado com uma noção de razoabilidade definida no CCI, todavia, com a entrada em vigor do CIRC, esta foi substituída pela necessidade de comprovação, sem que se verificasse uma renúncia à condição de razoabilidade previamente estabelecida (Valentim, 2015).

No CCI rejeitava-se por completo a dedutibilidade dos gastos que excedessem os limites tidos como razoáveis. Com efeito, no artigo 26.º da referida lei, a razoabilidade dos gastos operava como uma cláusula geral, que poderia ser solicitada para todos os custos, independentemente da sua natureza. Assim, à época, consideravam-se *“custos ou perdas imputáveis ao exercício, os que, dentro dos limites tidos como razoáveis pela Direção-Geral das Contribuições e Impostos, se tornou indispensável suportar para a realização dos proveitos e ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora...”* (Sanches, 2007: 385). De notar que, para os gastos serem dedutíveis era necessário que se cumprisse de forma cumulativa os dois critérios, tanto a razoabilidade como a indispensabilidade.

Na opinião de Valentim (2015: 16), esta noção de gasto fazia com que a DGCI detivesse um grande poder de discricionariedade, na medida em que o artigo 78.º do CCI mencionava que *“os valores calculados por estes não poderiam ser alvo de reclamação nem impugnação”*. A transição para o CIRC, nomeadamente através da supressão do critério da razoabilidade, permitiu, por um lado, retirar à DGCI a elevada margem de discricionariedade que possuía e, por outro lado, que os empresários usufruíssem da sua liberdade de gestão. No entender do referido autor, a exclusão do critério de razoabilidade simplificou em matéria legal quanto aos gastos dedutíveis sob o ponto de vista fiscal, advogando que o mesmo continua a ser, ainda que indiretamente, uma condição para a existência do gasto, pois encontra-se intimamente relacionado com o requisito da indispensabilidade.

Segundo Morais (2007), um determinado gasto é tido como indispensável quando o referido montante é considerado razoável. Em consequência, advoga que os *“sujeitos passivos são, pois, livres nas suas escolhas, nomeadamente para decidirem como gerir as suas empresas, para decidirem quais (na sua espécie e montante) os encargos por eles tidos por convenientes para a prossecução de determinada atividade económica”* (Morais, 2007: 85).

Até à Reforma de IRC de 2014, nos termos do imposto legalmente pelo artigo 23.º do CIRC, a dedutibilidade fiscal de determinados gastos, ainda que aceites pela contabilidade, dependia, a par de outros requisitos, de um julgamento quanto à sua indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto e a manutenção da fonte produtora. Importa, então, perceber de que forma é que este requisito foi entendido no seio dos autores que estudam, de forma intensiva, a dedutibilidade dos gastos fiscais, nomeadamente através da ótica postulada nas obras de Tomás Cantista Tavares, António Moura Portugal e Saldanha Sanches. Contudo, a qualquer momento, as suas obras podem ser complementadas com a exposição de outros autores.

Martins (2013: 94) recorre à obra de Tavares (1999) para responder à seguinte questão: “*No âmbito destas linhas analíticas como interpretar o então conceito de indispensabilidade contido no artigo 23.º do CIRC?*”. Para tal, advoga que o mesmo autor formaliza três significados distintos para o termo indispensabilidade, sustentando que apenas uma dessas interpretações se encontra corretamente formulada.

O primeiro significado espelha uma relação de *absoluta necessidade* (orientação restritiva) entre os gastos suportados e os rendimentos auferidos, na qual apenas seriam dedutíveis os gastos que, se não se realizassem, teriam impacto direta e negativamente nos ganhos. Relativamente a esta posição, Tavares (1999) rejeita-a por completo, sustentando que esta conceção faria com que fossem desconsiderados, sob o ponto de vista fiscal, despesas efetivamente suportadas pela entidade e, por isso, conduziria à violação do princípio da capacidade contributiva. A título exemplificativo, faz referência ao facto de, tendo em conta esta interpretação, não se aceitar a dedutibilidade de gastos relacionados com operações e atividades prejudiciais para a empresa. Martins (2015) advoga que o Direito Fiscal tem de ser capaz de admitir o erro proveniente do negócio, principalmente o que se encontra associado ao risco da atividade económica.

O segundo significado compreende a indispensabilidade como *conveniência* (orientação intermédia), onde apenas os gastos vantajosos para a empresa seriam alvo de dedução. Sobre esta posição, Martins (2015) sustenta que esta interpretação não é a mais adequada, tendo em conta os problemas práticos que implica e, ainda, o excessivo controlo administrativo sobre as decisões de gestão tomadas pelo tecido empresarial. Sugere, ainda, que esta aceção seria “*uma bitola inapropriada, com significado muito aberto, que conduziria a AT a intrometer-se nas opções económicas das empresas*” (Martins, 2015: 101).

Por último, a indispensabilidade como *função do interesse da empresa* (conceção adotada) é considerada pelo autor como sendo a correta interpretação do referido conceito, ou seja, o gasto é dedutível se existir uma relação causal entre ele e a atividade a que a empresa se dedica, mesmo que este se revele nocivo. Deste modo, para o autor, o critério da indispensabilidade deve ser encarado numa perspetiva económico-empresarial, onde “*os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa, ou por outras palavras, em todos os atos abstratamente subsumíveis num perfil lucrativo*” (Tavares, 1999: 136).

Mais particularmente, tendo em conta esta última interpretação, Tavares (1999) salienta que a AT não pode pôr em causa as operações identificadas como economicamente indispensáveis pelo sujeito passivo, uma vez que estas se inserem no objetivo da organização. Assim, “*o princípio da liberdade de gestão pressupõe e exige a não imiscuição da Administração Fiscal na gestão das sociedades, com a preclusão de um controlo administrativo sobre o mérito das concretas decisões empresariais*” (Tavares, 1999: 134). Desta afirmação advém o princípio da autonomia privada e da liberdade de sujeitos e, por isso, o sujeito passivo “*usufrui, em geral, de uma irredutível e irrenunciável margem de conformação dos seus interesses, concretizada no domínio tributário pela acrítica da aceitação, em bloco, do resultado económico das componentes positivas e negativas*” (Tavares, 1999: 134).

Deste modo, segundo o autor, o gestor é a pessoa que melhor conhece a empresa, não só os seus pontos fortes e fracos, como também a sua saúde financeira, pois está presente diariamente no seio da organização. Por esta mesma razão, a decisão de incorrer num determinado gasto, mesmo que este se revele ruinoso para a empresa, ficará sempre a cargo do gestor e não do Fisco, pois o primeiro detém maior informação para analisar as consequências deste ato. De notar que, por vezes, é essencial estreitar a liberdade empresarial do gestor, no sentido de salvaguardar determinados interesses específicos, nomeadamente a simplificação e a prevenção da evasão fiscal.

Há situações em que é difícil perceber se a finalidade de um dado gasto visa proteger o interesse pessoal ou o societário e, por isso, certos gastos contabilísticos não são aceites como gastos fiscais ou, então, apenas são aceites parcialmente para efeitos de dedução. O Fisco deverá analisar apenas a “*regularidade externa dos movimentos empresariais em função do interesse societário*” e, assim, filtrar “*as decisões da empresa em face do escopo da organização, quer sob o crivo imediatístico (subsunção dos atos ao ramo ou*

*ramos de atividade estatuariamente definida) quer, sobretudo, em função do fim imediato (obtenção de lucros através dessa atividade, com à sua posterior repartição entre sócios) (Tavares, 1999: 135-136).*

Paralelamente, esta interpretação de indispensabilidade como “*adequação ao escopo finalístico*” (Tavares, 1999: 136) invoca, de certa forma, a teoria da especialidade do fim postulada no artigo 6.º do CSC e no artigo 160.º do CC, o que, por sua vez, poderá fazer com que a sua presença no CIRC se torne redundante (Lagoa, 2015). Contudo, esta realidade não nega a tese defendida por Tavares (1999). Na verdade, no artigo 23.º do CIRC poderia não constar o requisito da indispensabilidade, tendo em conta o seu carácter repetitivo, no entanto, na possibilidade de este continuar a constar, o seu conteúdo e interpretação têm de ir ao encontro do estipulado nos artigos da lei civil e comercial.

Seguindo uma analogia semelhante, Portugal (2004) revela que a doutrina tem vindo a adotar uma posição mais ampla no sentido de contrariar a visão restritiva defendida pelo Fisco.

Para sustentar a sua posição, utiliza os argumentos defendidos por Vítor Faveiro e Manuel Porto. Para o primeiro autor, a indispensabilidade do gasto é interpretada em função do objetivo societário, descurando que possa ser o legislador a efetuar um juízo de valor sobre a mesma. Para o segundo autor, o termo “indispensáveis” deve ser analisado num sentido amplo, ou seja, têm de ser tido em consideração os gastos materialmente relevantes para o processo produtivo e, ainda, os encargos a que legalmente esteja obrigado. Nesse sentido, “*a lógica a ter em conta aponta para que sejam indispensáveis todos os encargos a que não pode fugir-se, que de facto é indispensável pagar, só assim se chegando, como deve chegar-se à tributação apenas do rendimento disponível das empresas*” (Portugal, 2004: 113).

O autor faz, ainda, referência ao posicionamento sustentado por Tavares (1999), anteriormente exposto, ainda que de forma sintética. Deste modo, em jeito de complemento, tal como Manuel Porto, este autor revela preferência por uma conotação ampla para o termo “indispensabilidade”, onde se pretende retirar a denominação de gasto fiscal àqueles encargos que estejam lançados na contabilidade de forma abusiva e que não representem gastos efetivos e verdadeiros para a sociedade.

No que diz respeito ao mesmo conceito, Sanches (2007) salvaguarda que o mesmo deve ser verificado com recurso a critérios de racionalidade económica perante aqueles

que são os fins estatutários, tendo, por isso, em consideração a razoabilidade e respetiva fundamentação das decisões emitidas pelos órgãos de gestão. Paralelamente, sustenta que o gasto é uma despesa que ressalva o interesse empresarial, no entanto, tal não implica que este “*tenha um fim imediata e diretamente lucrativo*” (Sanches, 2007: 384) e, por isso, para cumprir o critério da indispensabilidade é necessário que o interesse, tanto na sua origem como na sua causa, seja específico da empresa.

Esta posição corrobora com a de Tavares (1999) e Portugal (2004), na medida em que, para o autor, não cabe ao Estado, nem à Administração, nem mesmo ao juiz, emitir uma opinião sobre se a incorrência num determinado gasto foi a melhor solução para empresa. Sob esse ponto de vista, o autor assume que “*a liberdade e a responsabilidade da decisão cabem apenas ao gestor*” (Sanches, 2007: 384).

Mais recentemente, Valentim (2015) acrescenta que esta restrição à dedutibilidade dos gastos faz com que se verifique a sustentabilidade empresarial, na medida em que a manutenção da fonte produtora permite a realização dos rendimentos e faz com que se alcance o objetivo da estabilidade da empresa.

Em jeito de conclusão relativamente a este requisito, as obras e opiniões referenciadas distanciam-se por completo de uma interpretação do conceito de indispensabilidade baseada numa relação de causalidade entre os gastos e os rendimentos. Com efeito, sustentam que qualquer despesa que se encontre intimamente relacionada com o objeto societário satisfaz o requisito da indispensabilidade e, por isso, enquadra-se no conteúdo legal do artigo 23.º do CIRC.

#### 2.3.4 Ligação aos rendimentos sujeitos a imposto e à manutenção da fonte produtora

Paralelamente aos dois requisitos já enunciados, os gastos efetuados pelo sujeito passivo devem estar ligados aos rendimentos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora, no entanto, este conceito não se encontra elucidado de forma explícita na lei.

Deste modo, para a análise deste requisito, iremos partir das questões formuladas por Portugal (2004: 281) na sua obra: “*O que deve entender-se por ganhos*<sup>14</sup> *sujeitos a*

---

<sup>14</sup> Ganhos tendo em conta o vigente no artigo 23.º do CIRC antes da Reforma de 2010, no entanto, o período em análise insere-se na redação que vigorou até 31/12/2013, onde a palavra “ganhos” foi substituída por “rendimentos”, por intermédio da adaptação do CIRC ao SNC.

*imposto? Incluir-se-ão neste lote os ganhos<sup>15</sup> sujeitos a imposto mas dele totalmente isentos? E os ganhos<sup>16</sup> sujeitos a uma taxa inferior à normal? ”.*

Sobre estas questões, o Fisco emitiu uma opinião, essencialmente motivada pela dedução fiscal dos juros suportados com financiamentos dirigidos à aquisição de rendimentos isentos de IRC. Esta posição, aprovada por despacho governamental<sup>17</sup>, baseava-se no facto de os juros de financiamento derivados de fundos destinados à obtenção de títulos da dívida pública espanhola, cujos rendimentos não são sujeitos a IRC, não podiam ser abatidos aos rendimentos sujeitos a imposto (Portugal, 2004).

Na verdade, no CIRC não é feito qualquer referência à dedução dos encargos suportados em atividades cujos rendimentos se encontram isentos ou excluídos de tributação. Contudo, na opinião de Portugal (2004), no supracitado parecer, o exposto no artigo 23.º do CIRC é menosprezado e, por isso, assume que a noção de gasto não faz qualquer referência ao modo, tempo e condições em que se deve proceder à dedução desses mesmos gastos. Com efeito, a Administração Fiscal acredita que a resposta para esta ausência se encontra proclamada noutros dois artigos do mesmo normativo.

Primeiramente, nos termos do artigo 17.º, nº3, al. b), advoga-se que “*o sujeito passivo que desenvolva operações ou atividades abrangidas por regimes fiscais diferentes deve apurar os resultados de forma segmentada, com natural subordinação a idênticas regras no que concerne ao regime de qualificação e dedução de custos e perdas*” (Portugal, 2004: 119). Deste modo, quando a Administração Fiscal verificar que o sujeito passivo desviou rendimentos entre atividades onde se aplicam regimes de tributação distintos, obtendo através desse ato vantagens fiscais injustificadas, deve efetuar as correções que considere imprescindíveis, de forma a regularizar a situação.

Por outro lado, nos termos do artigo 18.º, *as componentes positivas e negativas do lucro tributável são imputáveis ao período de tributação obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime da periodização económica*<sup>18</sup>. Na perspetiva de Portugal (2004), este regime encontra-se

---

<sup>15</sup>*Ibidem*

<sup>16</sup>*Ibidem*

<sup>17</sup> Parecer aprovado por Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais datado de 22 de julho de 1995.

<sup>18</sup> No ano em que a obra de António Moura Portugal foi publicada, ainda se encontrava em vigor o POC e, por isso, o regime da periodização económica era designado por princípio da especialização dos exercícios. Contudo, na prática, dizem respeito ao mesmo princípio contabilístico.

intimamente relacionado com o princípio do balanceamento entre gastos e rendimentos, na medida em que se deve celebrar uma conexão direta entre os mesmos. Nesse sentido, para o mesmo autor, a Administração considera que, a nível fiscal, as operações devem ser tratadas de forma semelhante. Por outras palavras, “*não pode atribuir-se um tratamento à causa (custo) e outro ao efeito (rendimentos ou proveitos)*” (Portugal, 2004: 120). Na mesma ordem de pensamento, a interpretação do referido artigo origina que operações alvas de regimes de tributação distintos devem ser apuradas de forma isolada.

Paralelamente, Amorim (2007) reforça a ideia, advogando que uma das dúvidas que se tem colocado prende-se com o dever de separar contabilisticamente operações sujeitas a regimes de tributação distintos. A título exemplificativo, expõe o caso de uma empresa que tem como objeto a prática de diversas atividades, sendo que uma delas se encontra isenta de tributação e, por isso, os gastos de uma atividade não podem ser deduzidos na outra. Nesse sentido, é crucial fazer a separação entre a atividade isenta e a atividade não isenta. Como justificação utiliza o princípio postulado no artigo 18.º do CIRC.

De notar que os requisitos da comprovação e da indispensabilidade são os mais apontados na argumentação jurisprudencial, com vista à resolução de litígios e, por isso, o requisito associado à ligação a ganhos sujeitos a imposto não será alvo de estudo na análise jurisprudencial desta dissertação.

#### 2.4 Breve análise jurisprudencial

Relativamente a esta questão, Lagoa (2015) advoga que a jurisprudência, ainda que num momento inicial da análise, não tem perfilhado a posição ampla sustentada pela doutrina. A seu ver, os tribunais não canalizaram a sua atenção para a construção de um conceito de gastos fiscal, fazendo apenas a apreciação de determinado gasto como sendo dedutível ou não dedutível.

Para completar este ponto de vista, será utilizada a exaustiva monografia jurisprudencial concebida por António Moura Portugal que, através da análise de vários acórdãos emitidos pelo STA e TCA até à data da sua obra, revelou a posição dos tribunais portugueses perante os requisitos fundamentais no que diz respeito à dedutibilidade dos gastos fiscais. Nesse sentido, tal como na análise respeitante à doutrina, serão abordados, ainda que de forma sucinta, os requisitos da comprovação, da indispensabilidade e da ligação aos rendimentos sujeitos a imposto e à manutenção da fonte produtora.

#### 2.4.1 A necessidade de comprovação dos gastos

Em primeiro lugar, perante aquela que é necessidade de comprovação, tem-se verificado “*uma enorme evolução num curto espaço de tempo*” (Lagoa, 2015: 16). Se por um lado, aquando da vigência do CCI não se deparava com qualquer necessidade de suporte documental, por outro, com a entrada em vigor do CIRC, o mesmo normativo, através do artigo 23.º existe uma clara referência à comprovação do gasto como requisito para a dedutibilidade do mesmo.

Na opinião defendida por Portugal (2004), a posição da jurisprudência, quanto ao que se entende por documento justificativo e à presença de fatura, pode ser agrupada em dois arestos. No primeiro assume-se que o cumprimento dos requisitos impostos pelo n.º 5 do artigo 36.º do CIVA pressupõe que se encontram confirmados os requisitos no âmbito do IRC. No segundo defende-se que a necessidade de documento justificativo não deve ser interpretada como a obrigatoriedade em apresentar uma fatura completa. Posto isto, a posição aqui defendida é semelhante à sustentada na doutrina, nomeadamente no que diz respeito à posição de Moura Portugal e Cantista Tavares.

Foram, ainda, discutidas situações em que os documentos justificativos não são emitidos na forma legal, ou seja, estes são representados por faturas emitidas por terceiros<sup>19</sup>. Verificou-se maior capacidade por parte dos tribunais inferiores<sup>20</sup> em aceitar a dedutibilidade de gastos nestas condições. Com efeito, tanto o Tribunal de 1.º Instância, como o TCA consideraram dedutíveis em sede de IRC, vários gastos comprovados através de faturas emitidas por terceiros. Estes alegaram que, tendo os gastos verdadeiramente ocorrido e encontrando-se as faturas preenchidas segundo os requisitos legais, exceto a parcela referente ao emitente, devem ser tidos em consideração todos os elementos em causa. Por outras palavras, estes elementos dizem respeito não só “*a motivação de combate à fuga e evasão fiscal*”, mas também “*o imperativo de tributar o rendimento real e a convicção que o contribuinte havia efetivamente suportado um encargo, naquele montante*” (Portugal, 2004: 198). Assumindo uma posição contrária, o STA advoga que, uma vez que o emitente não foi a entidade que prestou serviço, carece

---

<sup>19</sup> Neste caso particular, entende-se como terceiros, entidades que emitiram faturas referentes a prestações de serviços que não efetuaram.

<sup>20</sup> Em termos hierárquicos, os Tribunais Administrativos e Fiscais organizam-se, por ordem crescente de importância, da seguinte forma: Tribunais Administrativos de 1.ª Instância, Tribunal Central Administrativo e Supremo Tribunal Administrativo.

de “*valor probatório*” e, por isso, a respetiva fatura não pode ser inserida na noção de documento justificativo (Portugal, 2004: 197).

Relativamente às posições adotadas, Portugal (2004) privilegia aquela que salvaguarda a realidade material, ou seja, a defendida pelo TCA, mencionando que a lei deve ser interpretada e aplicada tendo em consideração as conjunturas de cada caso. Contudo, salienta que não pode deixar de ser efetuada uma “*visão sistémica e de conjunto das exigências formais*” (Portugal, 2004: 199).

Perante a possibilidade de serem admitidos outros meios de prova alternativos, o autor assegura que a maioria da jurisprudência possibilita a adoção de outros meios de prova para além do documental, nomeadamente a prova testemunhal, no sentido de garantir que determinado lançamento contabilístico respeita a um gasto.

#### 2.4.2 O critério da indispensabilidade

Com recurso a um Acórdão<sup>21</sup> emitido pelo STA, Portugal (2004: 235) começa a sua análise jurisprudencial acerca do critério da indispensabilidade, afirmando que “*a indispensabilidade constitui um conceito indeterminado, necessitado de preenchimento*”. Para esmiuçar esta temática identifica dois grupos de arestos, um primeiro, mais extenso e variado, associado a uma noção restrita de indispensabilidade e, um segundo, mais circunscrito, mas composto por acórdãos mais recentes, concentrado numa perspetiva mais ampla.

O autor assume que nos acórdãos analisados não é perceptível uma preocupação em conceber um conceito jurisprudencial de indispensabilidade. Por seu turno, estes preocupam-se em reconhecer o “*conteúdo mínimo*” e, ainda, as “*definições pela negativa*” Portugal (2004: 237). Nesse sentido, salvaguardam que a indispensabilidade “*não é sinónimo de utilidade*”<sup>22</sup>. Paralelamente, assumem que o conceito de indispensabilidade pode ser substituído pela palavra “necessidade”, ou seja, um gasto que se assume como indispensável é aquele que é necessário para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto. Contudo, em todos os acórdãos onde esta relação é efetuada, os tribunais não materializam o que, de facto, se compreende por gasto necessário.

---

<sup>21</sup>Acórdão do STA de 23-09-1998, recurso nº 21 515, tendo como relator o Conselheiro Brandão Pinho.

<sup>22</sup>Acórdão do STA de 06-06-1990, recurso nº 10 654, tendo como relator o Conselheiro Castro Martins.

Posto isto, no que diz respeito ao grupo de arestos que abarca a corrente restritiva, na perspetiva do autor, estes encontram-se subdivididos em três sentidos distintos do referido critério: *indispensabilidade eficiente* – o gasto só pode ser aceite fiscalmente se se identificar efetiva importância nos resultados do exercício em causa –, *indispensabilidade como consequência da obrigatoriedade* – o gasto apenas será dedutível se for incorrido no âmbito de alguma obrigação legal ou contratual –, e *indispensabilidade ajuizada pelo Fisco em função da normalidade do gastos* – o gasto só é dedutível se o Fisco determinar que o mesmo representa um gasto normal tendo em conta a atividade empresarial desenvolvida.

Por outro lado, quanto à aceção ampla, o critério da indispensabilidade é analisado de forma mais contígua àquela que é a realidade empresarial, ou seja, os gastos que forem realizados no sentido de produzir rendimentos são, em princípio, gastos que deverão ser atribuíveis a esse mesmo exercício. Com efeito, são dedutíveis para efeitos fiscais as despesas efetuadas no sentido de a empresa obter lucros. Na opinião de Portugal (2004), esta interpretação por parte da jurisprudência veio aproximar a posição dos tribunais ao conceito defendido pela doutrina. Contudo, os tribunais nunca definem de forma uniforme o conceito de indispensabilidade (Lagoa, 2015).

De notar que, perante estas duas posições da jurisprudência, o autor da especial importância àquela que segue uma interpretação ampla.

### 2.5 Os limites à dedutibilidade dos gastos: encargos dedutíveis e não dedutíveis para efeitos fiscais

Importa, em primeiro lugar, perceber, partindo do conceito de gasto anteriormente exposto, o que se entende por encargos dedutíveis e encargos não dedutíveis. Para tal, será utilizada a ótica explanada na obra de Tavares (1999) que, em diversos momentos, será complementada com o defendido por Portugal (2004), Amorim (2007), Morais (2007) e Sanches (2007).

O primeiro autor começa por afirmar que, contrariamente aos gastos computáveis, os gastos não computáveis são aqueles que não se encontram alcançados pelo imposto. Este facto pode ser causado por não se verificar um determinado elemento positivo no que diz respeito à esfera legal ou, por outro lado, por conferir algum elemento negativo. Deste modo, para além das situações excecionais de gastos não computáveis, todos os restantes

meios que contribuem para a diminuição do rendimento da sociedade encontram-se dentro do plano de ação do imposto. Por esta mesma razão, “*os custos computáveis são, por regra, dedutíveis*” (Tavares, 1999: 98).

Contudo, existem situações em que tal não acontece e, por isso, para combater a possibilidade de uma distribuição camuflada dos lucros em benefício de outros e, até mesmo, de um cenário de abuso e evasão fiscal, o legislador, no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, em jeito de complemento da regra geral, elabora uma lista exemplificativa de gastos que são dedutíveis para efeitos fiscais (Amorim, 2007). Na opinião de Morais (2007: 91), esta opção representa “*um compromisso entre a necessidade de precisão de um conceito indeterminado (...) e a exigência de cumprir, no possível, com o princípio da tipicidade*”<sup>23</sup>.

Para além do artigo 23.º, no mesmo normativo encontram-se, ainda, expressos os encargos que não são tidos em consideração no balanço fiscal, mais particularmente, no artigo 45.º. Na opinião de Portugal (2004), a necessidade de limitar a dedutibilidade dos gastos prende-se com o facto de, por vezes, algumas despesas, ainda que se refiram à atividade da empresa, poderem, de certa forma, favorecer terceiros que se relacionem com o sujeito passivo; nem sempre ser linear estabelecer o benefício que irá ser afeto a cada um; ser imperial controlar potenciais situações de evasão fiscal, nomeadamente através de métodos que permitam limitar as reduções indevidas de impostos.

Posteriormente, o mesmo autor discute o carácter “excepcional” do artigo 45.º do CIRC. Neste artigo, tal como no artigo 23.º, o legislador preocupa-se em efetuar uma enumeração de gastos que, apesar de serem relevantes para o cálculo do lucro da empresa, não o são para efeitos do lucro tributável. Todavia, a jurisprudência tem tentado averiguar se esta norma possui ou não carácter excepcional perante os princípios postulados na Constituição, particularmente o princípio da tributação pelo rendimento real. Na verdade, tendo o lucro tributável que igualar o lucro real, a limitação à dedutibilidade de determinados gastos pode suscitar uma incoerência com o imposto constitucionalmente (Sanches, 2007).

---

<sup>23</sup> O princípio da tipicidade formula que “*a lei deve definir todos os elementos essenciais do imposto com rigor e deve defini-los em termos tais que se torne possível ao contribuinte prever com razoável segurança e precisão o montante do imposto que é chamado a pagar*” (Vasques, 2015: 336).

Sob o ponto de vista dos tribunais, nomeadamente do STA<sup>24</sup>, estabeleceu-se que a alínea a) do artigo 45.º do CIRC, na sua primeira versão, não possui natureza excepcional, no entanto, reforça que algumas das suas alíneas possuam essa mesma natureza. Com efeito, este artigo possui natureza explicativa, decorrente do postulado no artigo 23.º, n.º 1, al. f) do CIRC. Perante esta posição, (Portugal, 2004: 301) assume que a mesma pode suscitar uma *“perigosa interpretação desta disposição legal, em nada condizente com as imposições legais e constitucionais”*. Na verdade, se a regra geral do artigo 23.º do CIRC já atribui algum poder de apreciação à Administração Fiscal, a interpretação proposta pelo STA para o artigo 45.º do CIRC *“poderá abrir uma outra ferida na combatida segurança jurídica aqui exigida”* (Portugal, 2004: 302).

Tavares (1999) perante a necessidade de justificar a não dedutibilidade de determinados gastos fiscais, isola três grupos de fundamentos essenciais, designadamente razões de ordem técnico-prática; a autonomia entre o património societário e pessoal e, por último mas igualmente importante, as exigências formais e o impacto da moralidade no Direito Fiscal. De notar que, Portugal (2004) analisa, ainda que sem efetuar uma divisão tão notória, o mesmo tipo de gastos.

No primeiro grupo encontram-se inseridas as normas de ordem técnica no que toca à quantificação do imposto. Por esta mesma razão, sobressaem, desde logo, os encargos fiscais e para-fiscais [artigo 23.º, n.º1, al. f) do CIRC] que, à partida, seriam contabilizados como gastos dedutíveis. Contudo, por exposição legal, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas representa um gasto não dedutível [artigo 45.º, n.º1, al. a) do CIRC] e, por isso, não será subtraído ao resultado líquido do período. A não dedutibilidade do imposto não pode suscitar qualquer dúvida, na medida em que se encontra *“suportado por uma expressa e concludente previsão legal e por uma racional justificação”* (Tavares, 1999: 99). O mesmo não se verifica com a Derrama Estadual<sup>25</sup>. Na verdade, existem diferenças notórias face ao IRC, pois enquanto a Derrama possui um carácter excepcional e o sujeito ativo é o Município, no IRC o carácter é normal e estável e o sujeito ativo é o Estado<sup>26</sup>. Importa, então, perceber se este tipo de imposto se reveste da mesma natureza que o IRC.

---

<sup>24</sup>Acórdão do STA de 06-03-2002, recurso n.º 22 115, tendo como relator Conselheiro Benjamim Rodrigues.

<sup>25</sup>*“Imposto Municipal, ao mesmo tempo conectável e autonomizável do IRC”* (Tavares, 1999: 99).

<sup>26</sup>Acórdão do STA de 01-02-1995, processo n.º 016975, tendo como relator Castro Martins.

O Acórdão do STA de 2 de maio de 2001<sup>27</sup> assume que a Derrama “*não constitui um custo fiscalmente atendível, bastando, para fundamentar esta asserção, o teor das citadas disposições do CIRC*”<sup>28</sup> e, por isso, ser-lhe-á dado o mesmo tratamento que o IRC. Relativamente a esta temática, Portugal (2004) advoga que não se verifica o requisito da indispensabilidade, uma vez que tanto a Derrama como o IRC não são indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto e, ainda, o nexos de causalidade entre a Derrama paga e os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo.

No segundo grupo inserem-se os gastos que, de certa forma, agregam o âmbito privado dos sócios e o âmbito empresarial. Nesse sentido, é imperioso salvaguardar a autonomia entre aqueles que são os interesses e património da sociedade e os pessoais dos detentores de capital, nomeadamente os sócios ou acionistas. Esta realidade é uma das temáticas, a nível da dedutibilidade dos gastos fiscais, que mais preocupa o Direito Tributário (Tavares, 1999). Esta preocupação é, essencialmente, motivada pelo facto de a “*confusão patrimonial (por suporte empresarial de gastos privados dos dirigentes)*” provocar “*um generalizado e preocupante defraudamento do Fisco, tanto mais grave porque se traduz, na prática, num ilícito, mas eficaz, duplo benefício*” (Tavares, 1999: 102). De facto, se por um lado, no seio dos dirigentes, usualmente, esse tipo de remunerações não são alvo de tributação<sup>29</sup>, por outro lado, no seio da empresa, esse tipo de ações assumem-se como gastos fiscais e, por isso, abatem ao montante do lucro tributável e, conseqüentemente do imposto a pagar.

Na perspetiva de Tavares (1999), a luta contra este ilícito fiscal abarca três pilares fundamentais. O primeiro assenta no obstáculo e, por vezes, impossibilidade de averiguar se determinado gasto se insere na esfera pessoal ou empresarial. Exemplo desta realidade é a limitação explanada no artigo 45.º, nº1, al. f) do CIRC, onde não são dedutíveis as despesas de representação. O segundo surge do facto de alguns gastos serem realizados, tanto para a utilidade societária como individual e, por isso, torna-se difícil imputar uma parcela do gasto a cada um. Inserem-se neste âmbito os gastos com aluguer de viaturas sem condutor [artigo 45.º, nº1, al. h)] e, ainda, com viaturas da empresa, nomeadamente combustíveis [artigo 45.º, nº1, al. i)], que propiciam benefícios às duas esferas acima

---

<sup>27</sup> Acórdão do STA de 02-05-2001, processo nº 025905, tendo como relator Baeta de Queiroz.

<sup>28</sup> O mesmo refere que não é necessário recorrer à lei nº 10-B/96, de 23 de março, uma vez que, à data, não era pacífica a constitucionalidade do seu artigo 28º nº 7.

<sup>29</sup> Realidade motivada pela dificuldade em controlar as respetivas remunerações pela parte da Administração Tributária e, ainda, pela ausência de declaração por parte dos beneficiários (Tavares, 1999).

indicadas. O terceiro relaciona-se com “*a natureza relativa e casuística de certas despesas*” (Tavares, 1999: 103). Por outras palavras, a efetivação de um gasto, numa determinada realidade empresarial, pode estar ligada com a realização dos rendimentos sujeitos a imposto e com a manutenção da fonte produtora (esfera societária), no entanto, numa outra realidade empresarial, o mesmo gasto pode traduzir-se na satisfação de um interesse pessoal do sócio (esfera individual). O exemplo sugerido pelo autor assenta no facto de a compra de uma viatura de luxo, por uma empresa de grande dimensão, poder ser perfeitamente enquadrada na capacidade de exercício da empresa, no entanto, o mesmo facto não poderá ser aceite numa empresa de pequena dimensão, cujos rendimentos anuais se têm revelado pouco aliciantes.

No terceiro grupo enquadram-se as divergências entre a noção contabilística e fiscal de gasto causadas por imposições formais e, ainda, pela natureza moralista do Direito Fiscal. Relativamente ao primeiro aspeto, a análise exaustiva efetuada no subcapítulo anterior espelha a necessidade de a declaração dos gastos fiscais sustentar-se em determinados procedimentos, nomeadamente a obrigação de emissão de um documento justificativo. O segundo aspeto carece de uma análise mais exaustiva. Nesse sentido, a natureza moralista do Direito Fiscal impede que este corrobore com a prática de infrações por parte do sujeito passivo. O artigo 45.º, n.º, al. d) do CIRC proíbe a dedutibilidade de despesas com *multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios*.

Portugal (2004: 322), com recurso à jurisprudência do STA<sup>30</sup>, advoga que o termo infração representa “*qualquer atuação ilícita por desrespeito ao ordenamento jurídico*”. Na verdade, se fosse possível abater o valor deste tipo de gastos ao resultado do exercício, estar-se-ia a fazer com que o Estado participasse no ilícito cometido pelo contribuinte. Relativamente a esta questão, Tavares (1999) afirma que o normativo português ainda se encontra revestido por uma forte influência da moralidade e, a seu ver, esta posição deve ser suavizada. Para tal, recomenda a introdução de um sistema duplo em função da natureza da sanção, onde não se aprovaria a dedutibilidade das sanções penais, enquanto nos restantes casos se adotaria uma postura mais branda.

Adicionalmente, Portugal (2004) acresce a esta lista de encargos não dedutíveis, os relacionados com indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável.

---

<sup>30</sup>Acórdão do STA de 10-04-2002, processo n.º26808, tendo como relator o Conselheiro Brandão Pinho.

Na sua opinião, este trata-se “*de uma situação em que o Direito Fiscal inculca no próprio contribuinte a adoção de regras de prudência*” (Portugal, 2004: 329). Com efeito, em termos práticos, é exemplo a despesa com a compra de mercadorias que tenham sido furtadas que, na opinião do Fisco, não configura um gasto fiscalmente dedutível. Porém, a jurisprudência possui uma posição contrária à da Administração Tributária, pois através do Acórdão do STA de 11 de junho de 1997, admite a dedutibilidade deste tipo de gastos, na medida em que esta perda se revela indispensável para a manutenção da fonte produtora. Mais recentemente, através de outros Acórdãos, a linha de atuação manteve-se semelhante, tendo apenas que ser verificados dois requisitos: a efetividade e a impossibilidade de segurar o risco.

### **A Reforma de IRC de 2014 – o novo regime de dedutibilidade dos gastos fiscais**

Na presente secção iremos efetuar, numa primeira fase, um enquadramento acerca da atual situação internacional da tributação sobre o rendimento das empresas, destacando o caso dos EUA e da União Europeia. Este último será alvo de maior realce, na medida em que representa a realidade onde Portugal se insere. Numa segunda fase, atentaremos na Reforma de IRC de 2014, mais particularmente na alteração do regime de dedutibilidade dos gastos fiscais, não só na modificação da substância do artigo 23.º e complementares do CIRC, mas também na opinião de alguns autores sobre as mesmas.

#### 2.6A tributação sobre o rendimento das empresas num panorama internacional

Hodiernamente, no âmbito da política fiscal, a tributação sobre o rendimento das pessoas coletivas tem sido alvo de uma crescente influência por parte das orientações impostas a nível internacional. Nesse sentido, a crescente mobilidade de capital, a facilidade que as empresas possuem em extravasar as suas fronteiras para diversas áreas geográficas, a crescente concorrência fiscal alimentada por taxas mais baixas ou regimes fiscais especiais em determinados países, fez com que os decisores políticos utilizassem o IRC como instrumento captador de investimento e crescimento económico Martins (2014).

Na verdade, no entender de Abreu (2010: 12), esta realidade fez com que pequenos Estados, próximos das maiores e mais desenvolvidas economias, não perdessem tempo *“a adotar sistemas fiscais privilegiados excepcionalmente eficazes e simplificados destinados a reter nos seus países a riqueza daqueles que lá não habitam”*. Sob o ponto de vista empresarial, tal abarca a criação de *“sistemas neutros de tributação para todos os que lá estabelecem negócios cujos rendimentos se geram fora desse território”* (Abreu, 2010: 12). São exemplo destes sistemas fiscais os vigentes na Holanda, Suíça e Luxemburgo. Na opinião do mesmo autor, ao atraírem a fixação da riqueza daqueles que não habitam no seu território, estes países permitem o desenvolvimento de estruturas locais de apoio e serviço, gerando mais emprego para os residentes e, ainda, um maior nível de receita tributária.

Matthews (2011) advoga que esta tendência de crescente competitividade fiscal internacional poderá ter implicações significativas na política fiscal. Paralelamente, assume que esta busca por um sistema fiscal mais aliciante faz com que os países compitam não só pelo investimento, mas também por lucros tributáveis mais favoráveis. Com efeito, a base tributável do país de origem poderá estar em risco, na medida em que, à partida, este possui uma taxa de imposto mais elevada e, por isso, os respetivos lucros tributáveis poderão diminuir drasticamente, tendo em conta o crescente planeamento tributário elaborado pelas empresas.

Em termos práticos, Johnson e Myles (2011) constataram que, nas últimas décadas, se tem verificado uma crescente preocupação por parte dos pesquisadores e formuladores de políticas em perceber qual o papel da tributação do rendimento das empresas no cenário económico contemporâneo.

Na opinião de Loretz (2008), no mesmo período, nos países da OCDE, essencialmente alimentado por um mundo cada vez mais globalizado, as taxas de imposto sobre as sociedades demonstraram uma notória tendência de decréscimo e, ainda, um aumento substancial da base tributária. Estes factos fizeram com que a concorrência fiscal associada ao imposto societário fosse cada vez mais valorizada. Paralelamente, o referido autor advogou que, até à data do seu estudo, as receitas fiscais haviam permanecido estáveis. A título exemplificativo, refere a redução da taxa de imposto verificada no Reino Unido, passando de 30% para 28% em 2008 e, ainda, na Alemanha, de 25% para 15%.

Mais recentemente, Emmerson, Johnson e Miller (2013) fizeram uma análise semelhante à do exemplo anteriormente exposto na teoria de Loretz (2008) acerca da tributação das empresas no Reino Unido. O mesmo revela que a taxa de imposto passou de 50% no início de 1980 para 24% em 2013, esperando que fosse reduzida em 2014 para 23% e em 2015 para 21%.

Corroborando com os ideais até agora espelhados, Devereux e Loretz (2008) averiguaram que a par da redução das taxas de imposto, também se verificou a adoção de medidas capazes de ampliar a base de tributação. Estas medidas permitiram que o sistema se tornasse mais eficiente, evitando perdas associadas a receitas tributárias.

### 2.6.1 A tributação do rendimento das sociedades nos EUA

Perante uma economia cada vez mais globalizada e integrada, é fundamental perceber qual a posição dos EUA, detentor de uma das maiores e poderosas economias mundiais, em relação aos diferentes sistemas de tributação. Por outras palavras, a questão em discussão incide essencialmente sobre características específicas do sistema de tributação americano e a sua posição em relação às economias concorrentes.

Relativamente a este assunto, Diamond e Zodrow (2013) constataram que a taxa de imposto nos EUA era, à data do estudo, a mais alta do mundo. Este país era o *“único grande país industrializado que utilizava um sistema tributário mundial, segundo o qual o rendimento estrangeiro proveniente de multinacionais dos EUA era tributado internamente”* (Diamond e Zodrow, 2013: 1). Ao invés, a maioria dos seus concorrentes, nomeadamente o Reino Unido e o Japão, passou a ter sistemas de tributação territoriais, onde o rendimento estrangeiro proveniente de multinacionais se encontrava isento de tributação interna.

Mais concretamente, na opinião dos autores, o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas nos EUA era demasiado complexo, o que por sua vez provocava distorções na maioria das decisões dos gestores empresariais, beneficiando determinadas atividades e indústrias em prejuízo de outras. Como consequência de um sistema altamente ineficiente, aumentaram os casos de evasão fiscal e, ainda, os custos administrativos e de conformidade<sup>31</sup>. Adicionalmente, as altas taxas de tributação

---

<sup>31</sup> Os custos de conformidade correspondem às despesas incorridas pelo contribuinte no sentido de cumprir com as disposições legais tributárias.

propiciaram a que empresas, que obtêm um retorno do capital acima do normal fora do país, se deslocassem para jurisdições onde as taxas eram mais baixas e aliciantes sob o ponto de vista fiscal, o que reduziu as receitas fiscais nos EUA.

Esta realidade inquietou os autores que, por sua vez, sugeriram uma Reforma da tributação das sociedades sustentada numa reforma tradicional de ampliação de base. Esta incidia, particularmente em dois pilares fundamentais: a redução da taxa de imposto e a mudança para um sistema territorial.

Donohoe, McGill e Outslay (2013) corroboram com as ideias transmitidas pelos autores anteriormente expostos. Nesse sentido, asseguram que a urgência de reformar o imposto sobre o rendimento das empresas se tem revelado mais do que essencial nos últimos 2 anos<sup>32</sup>, essencialmente motivado pela crescente globalização das empresas norte-americanas e, ainda, das taxas mais baixas no exterior.

Os autores fazem referência ao facto de o presidente do “*U.S. House Ways and Means Committee*”, Dave Camp, ter idealizado uma forma para reduzir a taxa de imposto para 25% com recurso à adoção de um sistema de tributação territorial, mais particularmente um regime de *participation exemption* de 95%. A principal motivação para a adoção desta medida baseou-se fundamentalmente na necessidade de tornar as empresas dos EUA mais competitivas em relação às multinacionais estrangeiras, anulando, assim, a tendência de desincentivo fiscal. Os autores concluíram que o mecanismo de PE é um bom instrumento para reduzir as taxas de imposto e, conseqüentemente aumentar a competitividade.

Grubert e Altshuler (2013) verificaram que o sistema de tributação das empresas em vigor nos EUA deveria ser reformado, nomeadamente através de um regime de isenção de dividendos puros<sup>33</sup> e, ainda, um regime de isenção de dividendos com recurso a um teste de taxa mínima por país<sup>34</sup>. Estes mecanismos, na opinião dos autores, aumentariam a competitividade nos EUA e reduziriam as acusações, por parte das multinacionais americanas, de que o sistema imperante produzia um impacto destrutivo nas suas decisões, designadamente no investimento e financiamento das mesmas.

---

<sup>32</sup> Tendo em conta que o artigo científico é de 2013, entende-se por últimos dois anos o período de 2011 e 2012.

<sup>33</sup> “*Pure dividend exemption*”.

<sup>34</sup> “*Dividend exemption regime with a per country minimum rate test*”.

Paralelamente, Markle e Shackelford (2012) fizeram uma análise distinta das até agora indicadas. Estes autores estudaram o modo como os impostos afetam as multinacionais, através da utilização de informações financeiras disponíveis publicamente para 11.602 empresas públicas de 82 países entre o período de 1988 e 2009, no sentido de estimar as taxas de imposto efetivas de cada país.

Perceberam, então, que a localização de uma multinacional e respetivas subsidiárias tem um grande impacto na sua obrigação tributária global. Nesse sentido, constataram que as multinacionais norte-americanas estão entre as mais taxadas, ao contrário das que se situam em paraísos fiscais, pois defrontam-se com taxas mais baixas.

Perante as opiniões aqui expostas, é mais do que evidente a necessidade de reformar o imposto sobre o rendimento das sociedades nos EUA.

#### 2.6.2 A harmonização fiscal na União Europeia e a CCCTB

A par dos EUA, a União Europeia, como um todo, também representa uma das maiores potências a nível mundial.

Contudo, segundo a opinião de Bettendorf *et al.* (2009), tal como nos EUA, a Comissão Europeia assume que os sistemas de impostos vigentes na União Europeia eram altamente ineficazes. O autor advoga que esta realidade tem sido motivada pelo facto de o princípio da contabilidade separada impor que as empresas multinacionais apresentem contas separadas em cada país onde atuam.

Por vezes, para o autor, determinar com exatidão qual a proveniência dos lucros é difícil e arbitrário, o que faz com que as multinacionais tenham a possibilidade de deslocar os lucros para países onde a taxa de imposto é mais baixa. Na perspetiva de Andrade (2016), este tipo de jurisdições, principalmente quando não colaboram na permuta de informações fiscais, fazem com que alguns sujeitos passivos camuflem o seu património e rendimentos e, por isso, não cumpram com os seus deveres fiscais.

De facto, de forma a caminharmos para uma União Europeia cada vez mais unificada, é necessário que as políticas monetárias e fiscais dos diversos Estados-membros progridam num único sentido e, por isso, estas devem ser coordenadas centralmente, no intuito de eliminar as distorções anteriormente expostas.

Nesse sentido, na opinião de Ralha (2014), a harmonização fiscal permite a supressão das barreiras fiscais associadas a atividades económicas transfronteiriças, lutando contra a concorrência fiscal excessiva e, visivelmente prejudicial, no sentido de *“promover uma maior cooperação entre as administrações fiscais, com o propósito de combater a fraude fiscal”*.

De que forma poderão os países da UE uniformizar as suas políticas fiscais?

Recentemente, a União Europeia tem procurado a resposta para esta questão através de uma proposta de diretiva sobre a matéria coletável consolidada comum em sede de imposto sobre o rendimento das sociedades (CCCTB), tendo sido apresentada em 2011 e relançada em 2015. Iremos analisar cada proposta, expondo a opinião de diversos autores, não só nacionais, como internacionais, em relação às mesmas.

Em 16 de Março de 2011, a proposta apresentada enunciava um conjunto de regras para o cálculo dos resultados fiscais a título individual, a respetiva consolidação desses resultados e, ainda, a repartição da matéria coletável consolidada por cada Estado-membro envolvido (Santos, 2016). Pretende-se, então, eliminar fenómenos de sobretributação e dupla tributação, tal como se verifica no princípio da neutralidade, onde se pretende diminuir os encargos administrativos e os custos de conformidade. Note-se que esta realidade vai de encontro com o que se verificou nos EUA.

A matéria coletável foi, então, calculada com base nos réditos líquidos provenientes de vendas e transações, aos quais se subtraem os réditos isentos, os encargos dedutíveis – todos os gastos associados a vendas e despesas líquidas do valor do IVA, no sentido de obter rendimentos – e outros elementos igualmente dedutíveis. A consolidação revela-se o fator chave da proposta, na medida em que permite eliminar os protocolos associados aos preços de transferência e, ainda, a dupla tributação intragrupo (Santos, 2016). Deste modo, as perdas incorridas por determinado contribuinte são automaticamente equilibradas pelos lucros originados por outros membros do mesmo grupo.

Posto isto, importa ressaltar que a CCCTB possui um carácter opcional para as empresas. Tal significa que esta proposta não será imposta a empresas que não pretendam extravasar o seu negócio para além das suas fronteiras territoriais. Por esta mesma razão, cada EM pode ter de aplicar dois regimes distintos.

Na literatura nacional, Ralha (2016) advoga que com a introdução da CCCTB propunha-se introduzir justiça e eficiência na tributação do rendimento das sociedades,

potenciando o crescimento das receitas fiscais para os EM. Paralelamente, Martins (2014) assume que a referida proposta possibilitaria garantir a consistência do cálculo do lucro tributável nas diversas jurisdições, contudo, não conseguiria harmonizar as taxas de imposto, uma vez que se trata de uma harmonização parcial.

No âmbito internacional, Devereux e Loretz (2008), Gnaedinger (2008) e Perna e Cerioni (2012) discutiram o papel da proposta de diretiva sobre a CCCTB na necessidade de harmonização fiscal da União Europeia.

Devereux e Loretz (2008) investigaram o possível impacto que seria causado nas receitas fiscais da União Europeia, provenientes do imposto sobre o rendimento das empresas, através da implementação da CCCTB. Nesse sentido, avaliaram especificamente o impacto de duas componentes da proposta, sendo elas a consolidação dos rendimentos tributáveis na UE e, ainda a repartição desses rendimentos. Esta análise teve por base estimativas do lucro tributável, no período de 2000 a 2004, de empresas individuais em toda a UE, abarcando igualmente empresas que são membros de grupos multinacionais.

Nas suas conclusões, os autores formulam duas situações, a primeira, na qual a CCCTB é opcional para as empresas e a segunda onde a mesma possui um carácter obrigatório. Deste modo, perceberam que na primeira situação, as empresas apenas adotarão a proposta se conseguirem prever que irão beneficiar de impostos conjuntos mais baixos. Como consequência, caso as previsões por parte das empresas se encontrem corretas, as receitas fiscais globais da UE irão diminuir cerca de 2,5%. Convém destacar o facto de, na opinião dos autores, nesta situação as receitas fiscais de países como a Hungria, Eslováquia e República Checa irão provavelmente aumentar em 50% como consequência de uma redução significativa nas receitas fiscais de países como a Dinamarca, Itália, Finlândia, Alemanha e Luxemburgo. Por outro lado, caso as empresas não tivessem a possibilidade de optar ou não pelo vigente na proposta, verificar-se-ia um aumento nas receitas fiscais globais de cerca de 2%, onde a Espanha ganharia receitas significativas e a Finlândia estaria na situação inversa. Perante este panorama, os autores revelaram-se reticentes quanto à adoção da CCCTB.

Aproveitando a conclusão final encontrada pelos últimos autores, Gnaedinger (2008) estudou as razões apontadas pelos governos dos diversos EM que se revelaram rígidos quanto à implementação da CCCTB. Verificaram que a Irlanda receava uma excessiva

perda de autonomia para decidir quanto à base de imposto a adotar, receando que o país se torne num destino menos aliciente sob o ponto de vista fiscal; a Polónia revelava-se descrente na proposta, uma vez que todas as suas previsões evidenciavam uma perda de receitas fiscais para o país; a Letónia e a República Checa temiam uma redução da base tributária que, por sua vez, causaria uma redução das receitas fiscais, pressionando as finanças públicas. Posto isto, numa perspetiva geral, todos os países em estudo temiam a CCCTB por motivos semelhantes, perda de receita fiscal para o país.

Perna e Cerioni (2012) realizaram uma abordagem diferente, na medida em que analisaram o impacto da introdução da CCCTB na formulação das opiniões emitidas pelos tribunais nacionais. Nesse sentido, os juízes teriam de se confrontar com um novo conjunto de regras comuns no sentido de resolver os litígios entre diferentes administrações tributárias e entre AT e contribuintes. Estes concluíram que se a CCCTB fosse introduzida e não se efetuasse alteração das disposições legais que causam as questões interpretativas, este desafio tornar-se-ia estimulante para os juízes nacionais.

Em 2015, tendo em conta o ambiente de crise que se vivia na União Europeia verificou-se o relançamento da CCCTB, com o principal intuito de tornar a tributação do rendimento das empresas na UE “*mais justa, mais competitiva e mais favorável ao crescimento*”<sup>35</sup>.

A Comissão Europeia<sup>36</sup>, após um período de quatro anos em que foram analisadas todas as questões técnicas associadas à primeira proposta da CCCTB, percebeu que a mesma era demasiado ambiciosa para ser aplicada de uma só vez. Consequentemente, foram efetuadas alterações na proposta original, nomeadamente a mudança do carácter facultativo para obrigatório da CCCTB pelo menos para as empresas multinacionais, onde o rendimento consolidado do grupo seja de mais de 750.000.000 euros (Nikolay e Spengel, 2017).

Paralelamente, uma vez que a principal dificuldade da proposta original foi a aplicabilidade numa única fase, optou-se por uma abordagem *step-by-step*. Nesse sentido, a proposta foi repartida por várias fases, no intuito de facilitar a aplicação e concordância por parte dos EM. Na primeira fase, a consolidação, momento em que se elimina o incentivo à transferência dos lucros intracomunitários, passará para segundo plano, uma

---

<sup>35</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en)

<sup>36</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-15-5174\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5174_en.htm)

vez que foi o elemento mais difícil nas negociações da proposta original. Este facto fará com que os EM prosperem mais rapidamente noutros parâmetros da CCCTB, nomeadamente a base comum e os fatores internacionais associados ao controlo da erosão da base e da transferência de lucros. Após garantir que a base comum se encontra devidamente aplicada, a consolidação será introduzida numa segunda fase.

Na opinião de Santos (2016: 13), “*embora se mostre uma proposta cuja aprovação será desejável (embora com ajustamentos vários) o seu futuro é incerto, havendo problemas técnicos e sobretudo políticos a resolver*”.

## 2.7 A Reforma do IRC em Portugal

### 2.7.1 A economia portuguesa no período antecedente à Reforma

Desde o início do século XXI, a economia portuguesa apresentou um comportamento aquém do esperado e contrário ao desempenho verificado nos primeiros 15 anos de participação na UE. Na opinião de Martins (2014), o crescimento foi fraco, o investimento espelhou as fracas expectativas causadas, essencialmente por uma economia em depressão, o saldo da conta corrente carecia de financiamentos anuais de aproximadamente 10% do PIB, entre outros aspetos que revelavam um prognóstico desfavorável (Tabela 1).

Tabela 1: A Economia Portuguesa (2005-2011)							
							(% / % PIB)
Fonte: Portugal (2014)							
Variáveis Económicas	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Taxa de crescimento real do PIB (%)	0,8	1,4	2,4	0,0	-2,9	1,9	-1,3
Taxa de crescimento da Formação de Capital Fixo (%)	-0,5	-1,3	2,6	-0,3	-8,6	-3,1	-10,5
Défice Orçamental (% PIB)	-6,5	-4,6	-3,2	-3,7	-10,2	-9,9	-4,3
Dívida Pública (% PIB)	67,69	68,1	68,2	71,58	83,05	93,32	107,7
Saldo da Balança Corrente (% PIB)	-10,3	-10,7	-10,1	-12,6	-10,9	-10,6	-7,0

No dia 7 de Abril de 2011, entre défices orçamentais contínuos e um nível de dívida pública elevada, o excesso de endividamento foi uma das principais causas do terceiro pedido de assistência financeira, solicitado por Portugal, desde o 25 de Abril de 1974 (Alexandre, Conraria e Bação, 2016).

Na verdade, segundo os mesmos autores, o elevado endividamento interno foi mais do que evidente nos prejuízos financeiros acumulados pelos bancos. Contudo, o que motivou esta crise foi particularmente o endividamento externo, na medida em que a mesma deu sinais a partir do momento em que os financiadores externos limitaram o crédito. Esta realidade fez com que o país perdesse a sua classificação no que diz respeito

ao nível de investimento, passando de AA<sup>37</sup>, em 2000, para BBB, em 2011 (Martins, 2014).

As negociações foram conduzidas por uma equipa técnica composta pela Comissão Europeia, pelo BCE e pelo FMI, habitualmente conhecido como “troika”, das quais surgiu um extenso programa de ajustamento económico e financeiro, onde emergia uma forte consolidação orçamental, reformas estruturais ambiciosas e um fortalecimento do setor financeiro (Lourtie, 2011).

Na perspetiva de Martins (2014), este programa encontrava-se sustentado num princípio fundamental, o de provar aos credores que se encontrava em vigor um plano para reduzir o défice orçamental e, ainda, que a dívida pública era sustentável. Adicionalmente, o autor advoga que o ajustamento fiscal proveniente deste programa foi efetuado de forma mais evidente nas despesas públicas, sendo que 2/3 dependiam da redução das despesas e 1/3 de aumentos dos impostos ou de ampliação da base tributária.

Por intermédio da Tabela 2, para os anos de 2012 a 2015, verifica-se que as previsões apontadas no Memorando de Entendimento indicavam um considerável crescimento económico, quando comparado com os dados da tabela anterior, onde os défices já eram passíveis de gerir e, ainda, uma melhoria contínua no saldo da balança corrente, apesar de a conjuntura indicar que este se mantenha negativo.

Tabela 2: Previsões do Memorando de Entendimento (2012-2015)				
(% / % PIB)				
<i>Fonte: Portugal (2014)</i>				
Itens	2012	2013	2014	2015
Taxa de crescimento real do PIB (%)	-1,8	1,2	2,5	2,2
Défice Orçamental (% PIB)	-4,5	-3,0	-2,3	-1,9
Dívida Pública (% PIB)	112,2	115,3	115	112,9
Saldo da Balança Corrente (% PIB)	-6,7	-4,1	-3,4	-2,7

<sup>37</sup> Esta avaliação tem por base a escala definida pelo *Standard & Poor's*, uma das principais agências de notação financeira a nível mundial, onde são emitidas informações e opiniões sobre o mercado financeiro e respetivo nível de investimento. Nesse sentido, tendo em consideração as classificações sugeridas pela agência, AA significa que a “capacidade do devedor para cumprir o seu compromisso financeiro é muito forte”. Por seu turno, a classificação de BBB indica que “condições económicas adversas ou circunstâncias em mudança são mais suscetíveis de conduzir a uma capacidade enfraquecida do devedor para cumprir o seu compromisso financeiro”.

A Tabela 3 indica os valores reais associados aos anos de 2012 e 2013, onde se pode concluir que houve uma melhoria efetiva no equilíbrio externo, atingindo-se um saldo positivo que, na verdade, já não se verificava há décadas. Esta melhoria foi causada, na opinião de Martins (2014), pela utilização de medidas que tinham como objetivo reduzir a procura interna e, conseqüentemente, as importações, bem como pelo crescente esforço por parte das empresas exportadoras portuguesas em entrar em novos mercados. Por outro lado, a mesma tabela indica que o investimento se encontrava estagnado e a dívida pública continuava a aumentar, o que fez com que a economia portuguesa se revelasse pouco atrativa.

Tabela 3: A Economia Portuguesa (2012 e 2013)		
(% / % PIB / variação em %)		
<i>Fonte: Portugal (2014)</i>		
Variáveis Económicas	2012	2013
Taxa de crescimento real do PIB (%)	-3,2	-1,8
Défice Orçamental (% PIB)	-5,0	-5,9
Dívida Pública (% PIB)	120,0	127,8
Saldo da Balança Corrente (% PIB)	-3,0	0,9
Formação de Capital Fixo (variação em %)	-14,5	-7,8

Importa, ainda, referir que o plano enquadrado no MoU celebrou, em 2012, que o governo deveria canalizar os seus esforços no sentido de introduzir medidas capazes de limitar as deduções fiscais de todos os regimes especiais em sede de IRC, tendo de obter, no mínimo, uma receita de 150 milhões de euros. Nessas medidas insere-se:

- a. Eliminar todas as taxas reduzidas de IRC;
- b. Limitar a dedução de prejuízos fiscais contabilizados em anos anteriores, sendo reduzido para três anos o período de reporte aplicável;
- c. Reduzir os créditos de imposto e revogação de isenções subjetivas;
- d. Restringir os benefícios fiscais, nomeadamente os sujeitos à cláusula de caducidade do Estatuto dos Benefícios Fiscais, e reforçando as regras de tributação das viaturas atribuídas pelas empresas;
- e. Propor alteração à Lei das Finanças Regionais a fim de limitar a redução das taxas de IRC nas regiões autónomas a um máximo de 20%<sup>38</sup> quando comparadas com as taxas aplicáveis no continente.

<sup>38</sup> De notar que, antes do MoU, as Regiões Autónomas tinham direito a usufruir de uma redução da sua taxa de IRC de um máximo de 30% face à taxa vigente em Portugal continental (25%). Nesse sentido, após o cumprimento do estipulado, as regiões autónomas perderam parte dos benefícios fiscais que usufruíam anteriormente, implicando uma subida da carga fiscal.

Tendo em conta estas propostas, o foco centrava-se no alargamento da base de tributação, essencialmente com recurso à limitação ou, até mesmo, eliminação das deduções.

### 2.7.2 Motivos que conduziram à Reforma

A Reforma do IRC tornou-se numa das prioridades do Programa do XIX Governo Constitutivo<sup>39</sup> desde o início da sua legislatura, com o intuito de reforçar a competitividade e a internacionalização das empresas portuguesas (Areias e Esteves, 2014). Nesse sentido, foi criada uma Comissão para a Reforma de IRC de 2014 com recurso ao Despacho n.º 66-A/2013, de 2 de janeiro, do Ex.<sup>mo</sup> Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Esta Comissão foi formada com o objetivo máximo de alterar, de forma profunda, o respetivo código do IRC. Com vista à sua concretização, era essencial *“proceder a uma revisão geral das bases legais fundamentais do sistema de tributação das empresas, de forma a promover a simplificação do IRC, a redefinição da respetiva base tributável, a reavaliação da taxa nominal e, bem assim, a revisão de alguns regimes fundamentais para promover o investimento nacional e estrangeiro, o emprego, a competitividade e a internacionalização das empresas portuguesas”* (Comissão para a Reforma do IRC, 2013). Por outras palavras, na perspetiva da Comissão, esta reforma iria provocar um impacto significativo e muito importante na promoção do crescimento económico sustentável, através do investimento privado e da internacionalização da economia portuguesa.

Na verdade, o relatório *“Paying Taxes 2014: The global picture”*, elaborado pela consultora PwC (2014), afirma que, em 2012, Portugal se encontrava no 81.º lugar do *ranking* mundial dos países mais competitivos sob o ponto de vista fiscal, verificando-se uma queda, face ao ano anterior, de quatro posições. Paralelamente, suporta que a referida queda foi fundamentalmente motivada por melhorias implementadas nos sistemas fiscais de outros países. Posto isto, era mais do que essencial melhorar o posicionamento de Portugal no panorama internacional de competitividade fiscal, pois caso contrário muitas empresas deslocar-se-iam para sistemas mais aliciantes.

---

<sup>39</sup> XIX Governo Constitutivo: o vigente à data da Reforma de IRC de 2014.

O “Observatório da Competitividade Fiscal – 2013”, preparado pela consultora Delloite (2013), corroborou com a posição anteriormente defendida, na medida em que 84% das empresas inquiridas consideravam que o impacto da Reforma seria negativo, 15% que não teria qualquer impacto e apenas 1% que seria positivo. Perante esta realidade, pode-se considerar que as empresas inquiridas não consideravam que a política fiscal adotada representava um verdadeiro impulsionador de desenvolvimento da competitividade do tecido empresarial português.

No intuito de contrariar esta visão, a Reforma de IRC de 2014 visou a promoção deste imposto como ferramenta fiscal fundamental para a competitividade e atratividade do investimento, um dos principais problemas da economia portuguesa no período posterior à crise financeira. Nesse sentido, as alterações legislativas associadas à dedutibilidade dos encargos fiscais, a par de outras, surgiram como resposta a esta mesma necessidade.

*“Com efeito, existe hoje um amplo consenso a nível internacional no sentido de que o IRC é o imposto com o impacto mais significativo nas decisões de investimento dos agentes económicos”*<sup>40</sup>. Em Portugal, após um longo e complicado período de recessão, o investimento encontrava-se em decadência e, por isso, era fundamental estimulá-lo, no intuito de contrariar esta tendência negativa e desenvolver uma nova fase de crescimento económico. Paralelamente, tal como tem vindo a ser desenvolvido, o país revelava ser um dos países menos aliciantes sob o ponto de vista fiscal, pois possuía um sistema fiscal pouco competitivo.

Na ótica de Martins (2014), a importância da tributação do rendimento das sociedades na promoção do investimento pode ser justificada através de duas abordagens distintas, a macro e a micro, mas que, de um modo geral, são concordantes.

Sob o ponto de vista da macro, o autor afirma que diversos estudos têm produzido evidências de que existe uma conexão entre os impostos sobre o rendimento das sociedades e o crescimento económico. Nesse sentido, os autores dos mesmos verificaram que a tributação tem implicações negativas no empreendedorismo. A título exemplificativo destacamos os estudos de Gentry e Hubbard (2000), Bruce e Mohsin (2006), Cullen e Gordon (2007), Djankov *et al.* (2010) e, ainda, Balamoune-Lutz e Garelo (2014). Adicionalmente, outros autores, tais como Tomljanovich (2004),

---

<sup>40</sup> Proposta de Lei n.º 175/XII.

Holcombe e Lacombe (2004), Reed (2008) e Ferede e Dahlby (2012), constaram que quanto maior for o nível de tributação, menor será o crescimento económico.

Numa perspetiva micro, ressalva que os autores das áreas de finanças, nomeadamente Scholes *et al.* (2008) e Myers, Allen e Brealey (2007), têm afirmado que a tributação sobre o rendimento das sociedades é um elemento crucial na definição da taxa interna de retorno, habitualmente conhecida como TIR.

Perante estes factos e tendo em conta os valores espelhados na Tabela 4, verifica-se que, tal como enunciado anteriormente, Portugal havia perdido competitividade fiscal ao longo da última década, sendo que em 2013, era o quarto país da União Europeia com a taxa geral ajustada<sup>41</sup> mais alta, estando 8,5 pontos percentuais acima da média da UE-27. Deste modo, na opinião de Martins (2014), uma reforma do IRC era urgente para combater algum do terreno perdido no que toca às taxas de imposto.

---

<sup>41</sup> A taxa geral ajustada inclui a taxa geral a 25%, a Derrama Municipal de 1,5% e a Derrama Estadual de 5%, podendo a tributação em causa atingir os 31,5%.

Tabela 4: Taxas de IRC na Europa (2003-2013)

Tabela 4: Taxas de IRC na Europa (2003-2013)												
												(%)
Fonte: Portugal (2014)												
Ranking	País	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1	Bulgária	23,5	19,5	15,0	15,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
2	Chipre	15,0	15,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
3	Irlanda	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
4	Letónia	19,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
5	Lituânia	15,0	15,0	15,0	19,0	18,0	15,0	20,0	15,0	15,0	15,0	15,0
6	Roménia	25,0	25,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0
7	Eslovénia	25,0	25,0	25,0	25,0	23,0	22,0	21,0	20,0	20,0	18,0	17,0
8	República Checa	31,0	28,0	26,0	24,0	24,0	21,0	20,0	19,0	19,0	18,0	17,0
9	Polónia	27,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
10	Hungria	19,6	17,6	17,5	17,5	21,3	21,3	21,3	20,6	20,6	20,6	20,6
11	Estónia	26,0	26,0	24,0	23,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0
12	Suécia	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	26,3	26,3	26,3	26,3	22,0
13	Eslováquia	25,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	23,0
14	UK	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	26,0	24,0	23,0
15	Finlândia	29,0	29,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	24,5	24,5
16	Dinamarca	30,0	30,0	28,0	28,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
17	Holanda	34,5	34,5	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25,0	25,0	25,0
18	Áustria	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
19	Grécia	35,0	35,0	32,0	29,0	25,0	35,0	35,0	24,0	20,0	20,0	26,0
20	Itália	38,3	37,3	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	27,5
21	Luxemburgo	30,4	30,4	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6	28,6	28,8	28,8	29,2
22	Alemanha	39,6	38,3	38,7	38,7	38,7	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8
23	Espanha	35,0	35,0	35,0	35,0	32,5	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0
24	Portugal	33,0	27,5	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	29,0	29,0	31,5	31,5
25	Bélgica	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0
26	Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
27	França	35,4	35,4	35,0	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	36,1	36,1
	Média EU-27	28,3	27,0	25,5	25,3	24,5	24,0	23,9	23,3	23,1	23,0	23,0

### 2.7.3 Principais alterações no CIRC provenientes da Reforma – dedução de gastos fiscais

O relatório final da Comissão para a Reforma do IRC foi aceite pelo Governo e, por isso, reproduzido na Proposta de Lei n.º 175/XII, apesar de ter sido alvo de alterações face ao relatório, aprovada em Conselho de Ministros a 10 de outubro de 2013 e endereçada à Assembleia da República.

Após um período de discussão, a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro procedeu à reforma da tributação do rendimento das sociedades, efetuando alterações no CIRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro de 2013. A estratégia adotada pela Comissão e transferida para a reforma “*passou por identificar situações crónicas de conflitualidade entre a Autoridade Tributária e os contribuintes*” (Bastos, 2014: 25), onde a jurisprudência e/ou a doutrina já possuem uma opinião uniformizada. Deste modo, das situações em causa destacam-se a redução das taxas nominais de imposto, o novo regime de *participation exemption*, a alteração da regra geral sobre a dedução dos gastos fiscais, a simplificação das regras de preços de transferência, do regime de tributação de grupos de sociedades e das regras de preços de transferência.

Seguidamente, a análise que aqui nos propomos desenvolver incidirá sobre as alterações legislativas provenientes da reforma do IRC, aqui abordada, associadas à dedutibilidade dos gastos fiscais e, por isso, incluirá as modificações na regra geral, na lista exemplificativa de gastos dedutíveis e, ainda, nos encargos fiscais não dedutíveis.

#### a) O conceito de custo do novo artigo 23.º

A regra geral de dedução foi alvo de consideráveis alterações, não só a noção de gasto fiscal, mas também os requisitos formais da sua comprovação. Nesse sentido, após a alteração legislativa de 2014, estabeleceu-se como regra geral de dedutibilidade no seu n.º1, que “*são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”.

De notar que, na redação anterior, a doutrina declarava dois requisitos basilares para que um gasto contabilístico fosse considerado dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável, isto é, a sua “comprovação” e, ainda, a sua “indispensabilidade”. Os dois conceitos foram eliminados da legislação, no entanto, o primeiro foi substituído por uma clarificação mais abrangente e que, claramente era necessária.

*b) A comprovação dos gastos*

Tendo por base o constatado no capítulo anterior, o conceito de “comprovação” do gasto associado à redação anterior era passível de dúvidas, principalmente quanto aos requisitos formais que os documentos necessitavam de conter. Perante esta ausência, a Comissão reforçou a urgência em clarificar os requisitos em causa.

Deste modo, na legislação antecedente, o legislador resumia-se a não considerar como gasto fiscal todos aqueles que não se encontrassem “devidamente justificados”, deixando o conceito demasiadamente vago. Atualmente, o n.º 3, n.º 4 e n.º 6 do artigo 23.º do código do IRC explicam pormenorizadamente o que se entende por “comprovado documentalmente”. Na opinião de Bastos (2014), o próprio artigo discrimina os requisitos de comprovação para gastos “internos”<sup>42</sup> e gastos “externos”<sup>43</sup>. No primeiro caso, a necessidade de comprovação é exigida independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito<sup>44</sup>, enquanto no segundo caso, é imposto um conteúdo mínimo acerca da informação que o documento deve conter<sup>45</sup>, indo ao encontro do examinado pela jurisprudência face à redação anterior.

Aditando às propostas sugeridas pela Comissão, o n.º 6 do artigo 23.º<sup>46</sup> indica que quando há obrigatoriedade na emissão de fatura, esta deverá ser o documento representativo do gasto contraído, verificando-se, assim, uma aproximação, quanto às formalidades do documento, entre a dedutibilidade do gasto em sede de IRC e IVA. Apesar de este requisito não ser parte constituinte do Anteprojeto apresentado pela Comissão, surge no sentido de fortalecer e esclarecer as formalidades exigidas no documento.

Bastos (2014) alerta-nos para um detalhe interessante, onde a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, exclui a dedutibilidade dos encargos cujos documentos não

---

<sup>42</sup> Gastos associados contraídos internamente, por exemplo, as depreciações e amortizações, provisões, imparidades e, ainda, as ajudas de custo pagas aos colaboradores da empresa.

<sup>43</sup> Aqueles que provêm da aquisição de bens e serviços a uma entidade terceira.

<sup>44</sup> Artigo 23.º, n.º 3 do CIRC.

<sup>45</sup> Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador de serviços e do adquirente ou destinatário; números de identificação fiscal dos mesmos, sempre que estes sejam entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional; quantidade e denominação usual dos bens ou serviços; valor da contraprestação e data de aquisição ou prestação (artigo 23.º, n.º 4 do CIRC).

<sup>46</sup> Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previstos no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma.

cumpram o estipulado no n.º 2 e n.º 3 do artigo 23.º, não mencionando o n.º 6 do mesmo artigo. O mesmo autor assegura que *“talvez a não previsão pela Comissão daquele n.º 6 sustente a razão desta omissão”* (Bastos, 2014: 29). Na verdade, este número remete para o n.º 4, não descurando, contudo, esta interrogação acerca da omissão do mesmo.

Estas alterações propunham-se a proporcionar à Administração Tributária um crescente e eficaz fiscalização das relações económicas entre a entidade que emite o documento, o fornecedor, e o adquirente dos bens ou prestações de serviços.

c) O critério da indispensabilidade

O critério da indispensabilidade associado à redação anterior do artigo 23.º do CIRC foi uma das questões que maior litigância fiscal gerou. Para Areias e Esteves (2014: 53), *“devido ao carácter indeterminado do conceito, decorria um elevado grau de subjetividade na sua aplicação prática e, com uma grande frequência, opunha os sujeitos passivos à Administração Tributária, aumentando a litigância fiscal”*.

Este critério foi introduzido no CIRC aquando da sua criação, com intuito de conceber uma relação entre gastos e rendimentos. Contudo, passou a ser interpretado como um nexos causal obrigatório entre os mesmos. Na verdade, este conceito reveste-se de uma certa margem de indefinição relativamente à sua interpretação, tendo sido, numa primeira fase, apreciado de formas distintas. No entanto, a doutrina e a jurisprudência foram discutindo os conceitos, progredindo no sentido de estabelecer o termo de indispensabilidade como sendo os gastos que são incorridos para salvaguardar o interesse da empresa e, necessariamente contraídos no âmbito da sua atividade.

Os esforços da Comissão para a Reforma caminharam nesse sentido, ou seja, de estabelecer na legislação um princípio geral capaz de eliminar o foco de litigiosidade fiscal inserido no conceito de indispensabilidade. Na opinião de Martins (2015), a proposta apresentada pela Comissão tinha como principal objetivo aproximar o novo texto legal à interpretação doutrinal e jurisprudencial. Para tal, ao fazer com que a dedutibilidade dos gastos dependesse da sua ligação com a atividade empresarial, estariam a excluir a incerteza decorrente do conceito. Apesar de a proposta da Comissão reduzir consideravelmente os focos de conflito, não os eliminava por completo, mesmo tendo estabelecido um conceito mais concreto e objetivo (Martins, 2015). Deste modo, na noção de *“atividade” inseriam-se “todas as operações que visam contribuir para a*

*realização do escopo social, do business purpose”* (Martins, 2015: 108). Paralelamente, Areias e Esteves (2014: 53) acrescentaram a necessidade *“de uma motivação, de um fundamento, de cariz económico, como critério geral para a dedutibilidade fiscal de um gasto”*. Posto isto, se um determinado gasto contabilístico passar no teste da relação dos gastos com a atividade empresarial, então estaria cumprida a regra geral de dedutibilidade dos gastos fiscais.

O facto de se desejar substituir o termo “indispensabilidade” por “relação com a atividade” faria com que o conceito se mantivesse demasiado amplo, facilitando a dedução fiscal dos gastos. Nesse sentido, a solução foi ao encontro do postulado na CCCTB, onde:

*“Article 12*

*Deductible expenses*

*Deductible expenses shall include all costs of sales and expenses net of deductible value added tax incurred by the taxpayer with a view to obtaining or securing income, including costs of research and development and costs incurred in raising equity or debt for the purposes of the business”*

Na opinião de Bastos (2014), o texto final não coincide com o inicialmente proposto pela Comissão, sendo que o nexo de causalidade que se pretendia eliminar, se manteve. Na verdade, o autor assume que *“a norma limita-se a omitir o conceito de indispensabilidade, continuando a projetar o conceito de gasto fiscal num resultado finalístico, assente num nexo de causalidade de gasto dedutível e rendimento sujeito, em detrimento da sua enunciação económica”* (Bastos, 2014: 27).

Adicionalmente, Martins (2015) faz uma análise mais exaustiva acerca das diferentes opiniões sobre a alteração legislativa em causa, tendo por base as opiniões emitidas em colóquios e conferências, uma vez que ainda não existem orientações doutrinárias sobre este assunto. Posto isto, o autor defende que existem duas posições em conflito.

Em primeiro lugar, alguns especialistas na matéria alegam que *“nada mudou”* e, por isso, apesar de o requisito da indispensabilidade não se manter, *“a atual redação da norma permitirá à AT atuar como se esse princípio existisse”* (Martins, 2015: 110). Por outro lado, outros advogam que o atual texto legal simplesmente obriga a que os gastos sejam incorridos ou suportados tendo por base um propósito fundamental, criado aquando

da contração do mesmo. De notar que, na perspetiva deste segundo grupo de especialistas, a palavra propósito encontra-se intimamente relacionada com o objetivo ou finalidade do gasto e, não com umnexo causal com rendimentos que deveriam decorrer do gasto.

Perante as duas opiniões, Martins (2015) assume que a regra geral de dedutibilidade dos gastos continua a estar cercada por alguma indefinição interpretativa, partindo, assim, para a definição da sua posição. Deste modo, a seu ver, *“a redação atual, sendo literalmente distinta, em pouco ou nada deverá alterar a interpretação que vinha sendo feita do dito preceito geral”*, uma vez que o mesmo *“continuará a assentar na relação dos gastos com a atividade empresarial”* (Martins, 2015: 111).

O autor advoga que *“se um ato de gestão implicar um certo gasto subsumível no interesse ou atividade da empresa, ele é suportado para obter, ou tendo em vista a obtenção, de rendimentos”* (Martins, 2015: 112). Nesse sentido, face à redação anterior verifica-se uma diminuição do grau de ligação entre afirmar-se que um gasto é *“indispensável para”* a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, em comparação com estipular-se que o mesmo gasto é *“suportado para”* obter ou garantir os rendimentos sujeitos a imposto.

Mais particularmente, a primeira noção incute a ideia de que o gasto tem que verificar uma *“condição de ser estritamente necessário para se obterem rendimentos”* (Martins, 2015: 113). Por outro lado, a segunda apenas requer que se demonstre um propósito, uma finalidade, sem que a situação final tenha obrigatoriamente que efetivar a obtenção de um rendimento. Para Martins (2015: 113) *“provou-se o intuito, a finalidade normal de gestão do gasto, não tendo de se demonstrar a necessária conexão com rendimento efetivamente obtido”*. Deste modo, será essencial, no sentido de cumprir a regra geral de dedutibilidade, examinar o montante, o momento e o propósito de contrair determinado gasto.

Em jeito de conclusão da sua análise, Martins (2015: 113) coloca uma questão particularmente interessante: *“Será que a eventual adoção desta perspetiva fará abrandar, em escala significativa, a litigância associada ao preceito que vimos analisando?”*. Na sua opinião, a atual redação não irá eliminar a litigância em causa, no entanto, admite que a AT irá utilizá-la para não considerar, para efeitos do cálculo do lucro tributável, gastos cuja relação com os rendimentos não seja evidente. Deste modo, os gastos serão dedutíveis se contraídos para salvaguardar o interesse da empresa,

incluindo, por isso, atividades que concorram direta ou indiretamente para conceber um excedente económico.

*d) O elenco dos gastos considerados dedutíveis no artigo 23.º*

Anteriormente, o elenco exemplificativo dos gastos fiscais encontrava-se postulado no n.º 1 do artigo, sendo que a alteração legislativa de 2014 fez com que se procedesse à separação entre a regra geral da dedutibilidade do gasto, no n.º 1, e a enumeração de gastos e perdas, no n.º 2.

Deste modo, na nova redação do CIRC, manteve-se o elenco exemplificativo dos gastos considerados dedutíveis para efeitos fiscais. Contudo, alguns aspetos foram alvo de alterações terminológicas, essencialmente motivadas pela uniformização da nomenclatura fiscal com a contabilística. Exemplo disso é a substituição do termo “ajustamento em inventários” por “perdas por imparidade” (Areias e Esteves, 2014).

A par desta alteração existem outras que merecem especial destaque. Na alínea d) encontra-se atualmente previsto a dedutibilidade dos seguros de doença ou de saúde, “*permitindo clarificar a regra e diminuir os conflitos gerados por interpretações diversas entre o sujeito passivo e a AT*” (Areias e Esteves, 2014: 53-54).

Paralelamente, a alínea e) passou a abarcar, para além dos gastos relativos a análises, racionalização, investigação e consulta, os gastos provenientes de projetos de desenvolvimento.

Perante esta realidade, a grande alteração proveniente da Reforma de IRC de 2014 incidiu essencialmente na formulação da regra geral de dedutibilidade dos gastos fiscais e não propriamente no elenco exemplificativos de gastos dedutíveis.

*e) Os encargos não dedutíveis*

A alteração legislativa complementou o artigo 23.º através da introdução do artigo 23.º-A. Este trata-se de uma norma que delimita negativamente os gastos fiscalmente aceites, onde o seu n.º 1 celebra que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os encargos que, em seguida serão discriminados, mesmo que estes se encontrem contabilizados como gastos ou perdas no período de tributação em causa. Na

redação anterior, esta encontrava-se regulada no artigo 45.<sup>o47</sup>, adicionando, ainda, o regime anteriormente conjecturado no artigo 65.<sup>o48</sup>, respeitante aos pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a um regime fiscal privilegiado (Areias e Esteves, 2014). Nesse sentido, será efetuada uma análise exaustiva das principais alterações efetuadas no texto legal, tendo por base a opinião de Areias e Esteves (2014) e de Bastos (2014).

Em primeiro lugar, a introdução das tributações autónomas como encargos não dedutíveis para efeitos fiscais foi uma das temáticas que mais atenção despertou. Na verdade, este facto não se encontrava previsto no Anteprojecto da Reforma de IRC e, por isso, esta inclusão, na alínea a) do n.º 1, fazia com que se supusesse que as mesmas não se inseriam na noção de outros impostos que incidissem sobre os lucros, tendo em consideração a sua natureza. Bastos (2014) alega que a principal motivação se baseou na dificuldade em distinguir aqueles que são os gastos incorridos no âmbito privado e os incorridos no âmbito da atividade empresarial e, ainda, no facto de determinadas formas de rendimentos não serem tributadas em sede dos seus beneficiários<sup>49</sup>.

Tal como verificado no capítulo anterior com a não dedutibilidade do IRC, a negação da dedutibilidade das tributações autónomas é igualmente justificada por razões de ordem técnico-prática. Adicionalmente, Bastos (2014: 30) assume que *“na base desta alteração legislativa poderá estar o facto de as características intrínsecas da tributação autónoma a distinguirem do IRC liquidado, sendo possível questionar se as mesmas estariam integradas no conceito de IRC a que fazia referência a anterior redação da norma”*.

Tanto a doutrina, como a jurisprudência nacional são da opinião de que as tributações autónomas são um imposto sobre a despesa e não sobre o rendimento como acontece com o próprio imposto de IRC.

Em segundo lugar, a alínea d) foi introduzida na íntegra, alertando para a não dedutibilidade das despesas ilícitas, nomeadamente aquelas que provêm de comportamentos que pronunciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que estes tenham ocorrido fora do alcance territorial da sua aplicação.

Em terceiro lugar, a alínea e) passou a incluir os juros de mora, a par dos juros compensatórios, na regra que exclui a dedutibilidade das multas, coimas e demais

---

<sup>47</sup> Atualmente revogado.

<sup>48</sup> Atualmente revogado.

<sup>49</sup> Não só porque o rendimento não era conhecido, mas também porque, nem sempre, o mesmo era determinado com exatidão.

encargos, pela prática de infrações que não tenham origem contratual. Para além destes, destaca-se a limitação negativa a comportamentos que se revelem contrários à regulamentação sobre o exercício da atividade.

Em quarto lugar, com recurso à introdução da alínea k) no artigo em causa, pretendeu-se limitar a dedutibilidade dos encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros que não se inserem no âmbito do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados tendo em conta a atividade normal do sujeito passivo.

Em quinto lugar, no que diz respeito à não dedutibilidade dos juros e outros meios de remuneração de suprimentos, atual alínea m), a norma deixou de prever o limite proveniente da aplicação do valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida, mantendo-se apenas a alusão ao limite estipulado pela portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

Em sexto lugar, através da alínea q) introduziu-se uma clara referência à contribuição extraordinária sobre o setor energético, sendo mais do que evidente a não dedutibilidade desta contribuição introduzida pelo Orçamento de Estado para 2014, mais particularmente pela Lei n.º 83 – C/2013 de 31/12/2013.

Em sétimo lugar, a alínea r) conjuntamente com os n.ºs 7 e 8 agregam, quase na totalidade o que na redação anterior se encontrava postulado no artigo 65.º, referente aos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado. A maior alteração insere-se na noção de “regime de tributação claramente mais favorável”, uma vez que atualmente, apenas se inserem neste âmbito as jurisdições referidas na lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. Na elaboração da lista de países com “regime de tributação claramente mais favorável”, aprovado por portaria, os critérios encontram-se estipulados no n.º 2 artigo 63.º-D da LGT. No que diz respeito às operações que abrangem entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal mais favorável, o n.º 3 do artigo 23.º-A a limitação negativa à dedutibilidade fiscal das perdas provenientes da transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio desse tipo de entidades. Na verdade, esta regra não se encontrava prevista na redação anterior à Reforma de IRC de 2014.

Por último, mas igualmente importante, no que diz respeito às menos-valias e outras perdas associadas a instrumentos de capital próprio, o estipulado n.º 2 do artigo 23.º-A apenas será aplicado se não se enquadrar no disposto no artigo 51.º-C, onde é explanada

a regra de não dedutibilidade das menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais. Deste modo, admitindo que as menos-valias e outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio são dedutíveis, o n.º 2 pretende delimitar o montante em causa, uma vez que ao valor proveniente das regras gerais deverá ser subtraído as seguintes importâncias:

- a) Lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC no próprio período ou nos quatro períodos anteriores, que tenham usufruído da dedução exposta no artigo 51.º ou do crédito de imposto por dupla tributação económica internacional exposto no artigo 91.º-A;
- b) Mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais no próprio período de tributação ou nos quatro períodos anteriores, tendo usufruído da dedução conjecturada no artigo 51.º-C.

### 3. Estudo empírico

#### **O impacto das alterações legislativas nos campos do Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22**

Nesta secção pretendemos identificar os procedimentos metodológicos utilizados, no sentido de garantir que os objetivos previamente definidos sejam cumpridos. Nesse sentido, serão expostas as fontes e instrumentos de recolha de dados, os procedimentos associados ao tratamento dos mesmos e, ainda, os procedimentos referentes à seleção da amostra. Em seguida, serão apresentados os resultados obtidos a partir da análise realizada.

##### 3.1 Descrição do estudo e metodologia

A investigação científica “*é um processo que procura dar respostas a um conjunto de questões formuladas, partindo de um conjunto de objetivos estabelecidos e tendo em conta o método de investigação adequado ao pretendido*” (Lopes, 2013: 43). O principal objetivo de qualquer investigação é potenciar o conhecimento sobre determinado fenómeno (Zikmund *et al.*, 2013). No presente trabalho pretendemos selecionar diversos campos do Q07 da DR Modelo 22, no intuito de averiguar se, de forma independente ou agregada, as alterações legislativas provenientes da Reforma de IRC de 2014 produziram efeitos para o sujeito passivo.

No que diz respeito à abordagem ao problema e à realidade associada ao estudo, Oliveira e Ferreira (2014) assumem que a investigação científica pode ser qualificada como quantitativa, qualitativa ou mista. Nesse sentido, podemos, desde já, desvendar que o nosso estudo será misto, na medida em que utilizaremos métodos tanto qualitativos, como quantitativos.

Importa, em primeiro lugar, perceber o que é que se entende por estudo quantitativo, estudo qualitativo e a combinação de ambos, pois só assim se conseguirá justificar verdadeiramente a escolha da metodologia em causa. No entender dos autores referidos anteriormente, a abordagem quantitativa, associada aos fundamentos epistemológicos do

positivismo<sup>50</sup>, do neopositivismo<sup>51</sup>, do empirismo<sup>52</sup> e do pragmatismo<sup>53</sup>, engloba pesquisas que têm como principal objetivo investigar as causas ou os factos de um dado fenómeno, enaltecendo a dedução, ou seja, partir de uma realidade (pressupostos) gerais para uma realidade mais específica e concreta.

Por outro lado, a abordagem qualitativa, associada aos fundamentos epistemológicos da fenomenologia<sup>54</sup>, do intuicionismo<sup>55</sup> e do existencialismo<sup>56</sup>, defende que “*os fenómenos são melhor compreendidos quando enquadrados no contexto em que ocorrem*” (Oliveira e Ferreira, 2014: 90), valorizando a indução, ou seja, a observação de fenómenos específicos, no intuito de compreender a realidade geral. Deste modo, as questões formalizadas no âmbito da investigação possuem um carácter mais amplo e, por esta mesma razão, este tipo de abordagem não possui uma conceção tão rígida e estruturada como a abordagem quantitativa.

Perante esta realidade, interessa realçar que não existe uma abordagem certa ou errada, pois ambas têm vantagens e limitações. Deste modo, a escolha da abordagem prende-se, essencialmente, com a forma como se formula determinado problema. Como resposta às diferentes limitações, Tashakkori e Teddlie (2003), através da sua obra, sustentaram que estas mesmas limitações poderiam ser minoradas se fossem articulados diferentes métodos, surgindo, assim, a noção de “triangulação” e de “métodos mistos”. Esta conceção permitiu que numa determinada investigação, pudessem ser utilizadas

---

<sup>50</sup> O positivismo, fundado pelo francês *Auguste Comte*, “*é uma corrente da filosofia burguesa que proclama como fonte única do conhecimento verídico, autêntico, as ciências concretas (empíricas) e nega o valor cognoscitivo da investigação filosófica*” (Ramos e Naranjo, 2014: 27).

<sup>51</sup> O neopositivismo, fundado pelo inglês *Bertrand Russel*, “*postula o princípio da verificação, segundo a qual todas as propostas no campo da ciência devem ter um conteúdo empírico, isto é, devem ser traduzidas em vivências sensoriais subjetivas*” (Ramos e Naranjo, 2014: 28).

<sup>52</sup> O empirismo, fortemente associado a *Berkeley* e *Hume*, “*é a doutrina da teoria do conhecimento que considera que a experiência sensorial é o único meio do conhecimento e afirma que todo o saber se fundamenta na experiência e mediante a mesma, menosprezando a função que o pensamento abstrato racional desempenha no processo comum cognoscitivo*” (Ramos e Naranjo, 2014: 28).

<sup>53</sup> O pragmatismo, fundado por *W. James*, “*sustenta que a conceção de que os conceitos e as representações do homem são unicamente instrumentos para alcançar os seus fins e satisfazer as suas exigências e necessidades individuais*”, advogando a ideia de que “*não existe uma verdade, mas que cada homem tem a sua*” (Ramos e Naranjo, 2014: 29).

<sup>54</sup> A fenomenologia, defendida nos estudos de *E. Husserl*, sustenta a “*intencionalidade da consciência (sua orientação para o objetivo)*” e, por isso, “*não há objeto sujeito*” (Ramos e Naranjo, 2014: 32).

<sup>55</sup> O intuicionismo, postulado na filosofia de *H. Bergson*, assume que “*o pensamento matemático exato assenta na intuição, que inclui o processo de estruturação mental de todos os objetos matemáticos*” (Ramos e Naranjo, 2014: 33).

<sup>56</sup> O existencialismo, apoiado nos estudos de *S. Kierkegaard* e de *M. Heidegger*, suporta que “*o procedimento verdadeiro para a aquisição de conhecimentos acerca do Mundo é a intuição*” e, ainda, que “*o homem não é uma essência, mas uma existência, a qual deve definir e construir a cada dia como parte do seu enfrentamento das circunstâncias que o rodeiam*” (Ramos e Naranjo, 2014: 32).

diferentes abordagens, no sentido de dar resposta à mesma. Oliveira e Ferreira (2014) salientam que o principal objetivo da combinação de métodos prende-se com a maximização da validade do estudo.

Por esta mesma razão e tendo em conta o objetivo primordial do presente estudo, tal como previamente enunciado, iremos utilizar a abordagem mista, na medida em que, numa primeira fase, serão utilizados métodos puramente estatísticos (abordagem quantitativa) e, numa segunda fase, realizaremos uma análise exploratória e descritiva (abordagem qualitativa).

Após definida a abordagem, é necessário pensar sobre o método de pesquisa mais indicado a utilizar, na medida em que este representa o conjunto de procedimentos que serão adotados na investigação científica. Na verdade, é crucial que haja uma “*coerência e sequência lógica entre a abordagem, os métodos e os instrumentos*” (Oliveira e Ferreira, 2014: 94).

Nesse sentido e tendo em consideração o método de pesquisa, Ramos e Naranjo (2014) identificam quatro tipos de estudo: o exploratório<sup>57</sup>, o descritivo<sup>58</sup>, o correlacional<sup>59</sup> e o explicativo<sup>60</sup>. O presente trabalho irá combinar o estudo exploratório com o descritivo, na medida em que o primeiro servirá para preparar o terreno e o segundo para analisar as informações obtidas.

Na opinião de Fortin (2000: 137-138), os estudos de exploração e de descrição dos fenómenos, geralmente conhecidos como estudos exploratórios-descritivos, pretendem “*denominar, classificar, descrever uma população ou conceitualizar uma situação*”. Ramos e Naranjo (2014) acrescentam que os estudos exploratórios são realizados, essencialmente, quando se pretende analisar um problema de investigação pouco

---

<sup>57</sup>“Os estudos exploratórios servem para nos familiarizarmos com fenómenos relativamente desconhecidos, ou para termos informação sobre a possibilidade de levar a cabo uma investigação mais completa sobre o contexto particular da vida real, para investigarmos problemas do comportamento humano que se consideram cruciais, para identificarmos conceitos ou variáveis promissoras, para estabelecermos prioridades para investigações posteriores ou sugerir afirmações (postulados) verificáveis”(Ramos e Naranjo, 2014: 54).

<sup>58</sup>“Os estudos descritivos procuram especificar as propriedades importantes de pessoas, grupos, comunidades ou qualquer outro fenómeno que seja submetido a análise”, avaliando “diversos aspetos, dimensões ou componentes do fenómeno a investigar”(Ramos e Naranjo, 2014: 55).

<sup>59</sup>“Os estudos correlacionais têm como propósito medir o grau de relação que existir entre dois ou mais conceitos ou variáveis (num contexto particular)”(Ramos e Naranjo, 2014: 56).

<sup>60</sup>“Os estudos explicativos vão além da descrição de conceitos ou fenómenos ou do estabelecimento de relações entre conceitos; orientam-se para responder às causas dos eventos físicos ou sociais”, preocupando-se em “explicar por que razão ocorre um fenómeno e em que condições se dá, ou por que razão duas ou mais variáveis estão relacionadas”(Ramos e Naranjo, 2014: 57).

estudado ou até mesmo que ainda não tenha sido alvo de estudo e que, nos estudos descritivos, o principal objetivo do investigador passa por descrever determinada situação. Paralelamente, na perspetiva de Raupp e Beuren (2003: 81), e indo ao encontro do postulado por Fortin (2000), este tipo de estudo “*preocupa-se em observar os factos, registá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los*”, sendo que o investigador não tem qualquer tipo de interferência. Tendo em conta os dados utilizados<sup>61</sup> e uma vez que se trata de informação agregada, parece-nos oportuno realizar uma análise exploratória-descritiva, no sentido de garantir que o objetivo primordial é atingido.

No intuito de expandir este processo, pode-se adotar variados procedimentos metodológicos, na medida em que estes representam a forma como se orienta o estudo e, consequentemente o modo como se recolhe os dados. Nesse sentido, como instrumento de recolha de dados foi utilizada a análise documental. Segundo Alves (2012: 40), neste tipo de pesquisa, os “*dados são obtidos nos próprios documentos e registos*”, dos quais podemos destacar os relatórios de empresas, documentos arquivados em instituições, base de dados, entre outros. Na perspetiva de Oliveira e Ferreira (2014), os dados documentais dividem-se em dois tipos: primários<sup>62</sup> e secundários<sup>63</sup>. Este estudo irá utilizar dados secundários, sendo que no subcapítulo seguinte esta temática será devidamente esmiuçada.

Perante tudo o que aqui foi explicado, será adotada uma abordagem mista, onde se desenvolverá um estudo exploratório-descritivo, na medida em que se recorrerá a métodos puramente estatísticos e, consequentemente, será efetuada uma análise descritiva. Paralelamente, os dados serão obtidos com recurso à análise documental.

### 3.2 Dados

No que diz respeito à seleção dos dados a analisar, foi adotado o método da pesquisa documental, nomeadamente a análise dos diversos campos do Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22.

---

<sup>61</sup> No subcapítulo referente à recolha de dados serão descritos e justificados todos os procedimentos utilizados e a necessidade de adotar um estudo exploratório-descritivo, sem efetuar o correlacional.

<sup>62</sup> “*Os dados primários são aqueles que resultam da aplicação de técnicas de recolha de dados, reunidos especificamente para o objetivo da pesquisa*”(Oliveira e Ferreira, 2014: 111).

<sup>63</sup> “*Os dados secundários são aqueles que já foram recolhidos, sujeitos a tratamento estatístico e foram publicados ou estão disponíveis, e que não são da responsabilidade do autor*”(Oliveira e Ferreira, 2014: 111).

Em primeiro lugar, é necessário perceber em que consiste a referida declaração e quem é que está sujeito a sua entrega à Administração Tributária. Nesse sentido, a DR Modelo 22 destina-se a declarar anualmente<sup>64</sup> os rendimentos provenientes das pessoas coletivas e intimamente associados ao IRC. Esta possibilita o apuramento do lucro tributável ou prejuízo fiscal e, conseqüentemente do montante de imposto a pagar ou a receber. Esta declaração deve ser apresentada pelos seguintes sujeitos passivos:

- Entidades residentes, quer exerçam ou não, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- Entidades não residentes com estabelecimento estável em território português;
- Entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, desde que, relativamente aos mesmos, não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo.

Por outro lado, nos termos do n.ºs 6 e 8 do artigo 117.º do CIRC, apenas estão dispensadas da apresentação da referida declaração:

- As entidades isentas ao abrigo do artigo 9.º do Código, exceto quando sujeitas a uma qualquer tributação autónoma ou quando obtenham rendimentos de capitais que não tenham sido objeto de retenção na fonte com caráter definitivo;
- As entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português que apenas auferam, neste território, rendimentos isentos ou sujeitos a retenção na fonte a título definitivo.

Em segundo lugar, importa salvaguardar que a informação utilizada é agregada, não havendo, por isso, possibilidade de realizar uma análise correlacional exaustiva e individualizada sobre o comportamento das empresas, tendo em consideração, por exemplo, o setor onde se insere, a região onde se encontra sediada, a própria dimensão da mesma, entre outros aspetos que poderiam ser interessantes. Nesse sentido e tendo em

---

<sup>64</sup> Tendo em consideração o postulado no n.ºs 1 e 2 do artigo 120.º do CIRC, a declaração deve ser enviada “por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, e para os sujeitos passivos com período especial de tributação, até ao último dia do 5.º mês posterior à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil”.

consideração o que já foi descrito na metodologia, perante os dados disponibilizados, apenas poderemos realizar uma análise exploratória-descritiva.

Em terceiro lugar, é necessário perceber de que forma é que o estudo foi estruturado numa primeira fase, quais os problemas e limitações encontrados e, ainda, de que forma é que estes foram solucionados.

Deste modo, inicialmente, pretendeu-se analisar o impacto das alterações legislativas – Reforma de IRC de 2014 – na dedutibilidade dos gastos fiscais para empresas da região Norte.

A escolha desta região foi, essencialmente alimentada pelo facto de, em 2015, concentrar a parcela mais expressiva das empresas em Portugal (Tabela 5: em 2011, 31% e em 2015, 33%), ultrapassando marginalmente a região de Lisboa, que era, em 2011, a mais relevante (Tabela 5: em 2011, 35% e em 2015, 32%) no que diz respeito a este indicador. Simultaneamente e tendo em consideração a Tabela 5, a região do Norte foi a que sofreu o maior aumento, na ordem dos 2 pontos percentuais (p.p.), enquanto na região Centro apenas cresceu 1 p.p. e a região de Lisboa decresceu 3 p.p..

<b>Tabela 5: Evolução do número de empresas por região (2011 e 2015)</b>			
(em percentagem / pontos percentuais)			
<i>Fonte: Banco de Portugal (2016)</i>			
<b>Descrição</b>	<b>2011</b>	<b>2015</b>	<b>Variação</b>
Região Norte	31%	33%	↑ 2 p.p.
Região Centro	19%	20%	↑ 1 p.p.
Região de Lisboa	35%	32%	↓ 3 p.p.

No que diz respeito ao volume de negócios e ao número de pessoas ao serviço, através das Tabelas 6 e 7 verificamos que a região de Lisboa agregava a maior parcela de volume de negócios (47%) e do número de pessoas ao serviço (38%), realidade motivada pelo facto de o tecido empresarial ser composto maioritariamente por empresas de grande dimensão na região de Lisboa e de Pequenas e Médias Empresas<sup>65</sup> na região Norte<sup>66</sup>.

<sup>65</sup> Consideram-se PME's, segundo os critérios postulados na Recomendação n.º 2003/361/CE da Comissão Europeia, de 6 de maio, as empresas cujo número de efetivos é inferior (<) a 250 trabalhadores, o volume de negócios não é superior (≤) a 50 milhões de euros e, ainda, o valor do balanço total não é superior (≤) a 43 milhões de euros.

<sup>66</sup> Mediante a informação disponibilizada pelo INE, na edição de 2013, acerca das “Empresas em Portugal – 2011”, percebeu-se que, em 2011, a região Norte concentrava o maior número de PME's (360.197 empresas), o que equivalia a 32,4% do total, enquanto as empresas de grande dimensão se localizavam na região de Lisboa (559 empresas), 51,1% do total. Perante este facto, é justificável que a maior parcela do volume de negócios de encontre localizada na região de Lisboa. Relativamente ao boletim estatístico para

Contudo, importa ressaltar que, entre 2011 e 2015, foi a região Norte que sofreu o maior crescimento em ambos os indicadores<sup>67</sup>.

<b>Tabela 6: Evolução do volume de negócios por região (2011 e 2015)</b>			
(em percentagem / pontos percentuais)			
<i>Fonte: Banco de Portugal (2016)</i>			
Descrição	2011	2015	Variação
Região Norte	25%	28%	↑ 3p.p.
Região Centro	14%	16%	↑ 2 p.p.
Região de Lisboa	51%	47%	↓ 4 p.p.

<b>Tabela 7: Evolução do número de pessoas ao serviço por região (2011 e 2015)</b>			
(em percentagem / pontos percentuais)			
<i>Fonte: Banco de Portugal (2016)</i>			
Descrição	2011	2015	Variação
Região Norte	31%	34%	↑ 3 p.p.
Região Centro	16%	17%	↑ 1 p.p.
Região de Lisboa	41%	38%	↓ 3 p.p.

Paralelamente, uma vez que a informação fiscal não é pública e existe alguma rigidez, por parte das empresas, em divulgá-la, esta escolha foi igualmente justificada pela maior proximidade física face às mesmas, na medida em que me encontro a residir na referida região. Perante esta realidade e tendo em conta a evolução do tecido empresarial da região Norte, considerou-se oportuno realizar o estudo nesta mesma região e apenas incluir PME's.

Após definida a região a analisar, uma amostra de 180 empresas foi extraída, a 13 de janeiro de 2017, da base de dados *Amadeus*, versão 14.01, cumprindo os seguintes requisitos de seleção (Anexo 1):

- Classificação NUT's: PT11 – Norte;
- Número de trabalhadores;
- Todas as empresas com valores conhecidos;
- Último ano disponível;

o ano de 2015, a informação não se encontra tão detalhada e, por existe, método de comparação com o referido ano.

<sup>67</sup> Segundo a “Análise Setorial das Sociedades Não Financeiras em Portugal 2011-2016” elaborada pelo Banco de Portugal, em novembro de 2016, entre 2011 e 2015, a região Norte sofreu um crescimento de 3 p.p. tanto na parcela do volume de negócios, como na referente ao número de pessoas ao serviço. Por seu turno, a região Centro cresceu, respetivamente, 2p.p. e 1p.p. e a região de Lisboa decresceu, respetivamente 4p.p. e 3p.p..

- Exclusão de empresas sem informação financeira recente disponível;
- Todas as empresas com e-mail.

Através desta, foi-nos possível selecionar aquelas que cumpriam os requisitos de PME e, ainda, utilizando os seguintes critérios de exclusão:

- Empresas do setor financeiro (banca e seguradoras), da Administração Pública e Segurança Social e do setor imobiliário, uma vez que são setores fortemente regulamentados, com normativos bastante específicos e, em alguns casos, com sistemas de contabilidade próprio;
- SAD's, na medida em que o período de encerramento das DF's não coincide com o habitualmente estipulado (ano civil);
- Empresas com NIF's inválidos.

Nesse sentido, a amostra final ficou composta por 153 empresas. Em seguida, foi enviado um e-mail (Anexo 2) a cada empresa, cujo assunto era “Pedido de utilização de informação em Dissertação de Mestrado”. O mesmo requeria a utilização da DR Modelo 22 e da Informação Empresarial Simplificada (IES) referentes aos anos de 2012 a 2015, reforçando que, ao longo do estudo, iriam ser respeitados todos os princípios éticos e deontológicos, designadamente o princípio de confidencialidade onde toda a informação passível de identificação da empresa seria retirada.

Após o envio dos e-mails e de várias insistências posteriores, apenas foram obtidas três respostas, uma com interesse em integrar o estudo e as restantes com impossibilidade de participação, uma vez que as políticas internas da empresa não o permitiam. Apesar de não querermos desistir ao primeiro problema, percebemos que não seria viável, nem conclusivo, avançar com o estudo empírico que tínhamos idealizado. Esta decisão foi justificada pelo facto de a rigidez por parte das empresas, inicialmente apontada, se ter efetivamente verificado.

Esta adversidade fez com se tivesse optado por outra via, recorrendo, por isso, às Estatísticas sobre o IRC, disponibilizadas no site oficial da Administração Tributária, tendo sido utilizadas as referentes aos anos de 2010/2012, 2012/2014 e 2013/2015. Com recurso às mesmas, foi aglomerada toda a informação referente ao Q07 da DR Modelo 22, nos anos de 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015, numa nova base de dados.

Posteriormente e tendo em conta as alterações provenientes da Reforma de IRC de 2014, analisou-se quais os campos da respetiva declaração que foram alvo dessas mesmas alterações. Nesse sentido, foram identificadas 29 correções fiscais a acrescentar e 16 correções fiscais a deduzir. Com o intuito de perceber quais as correções que representavam uma maior parcela do valor global, tanto em número de declarações, como em valor, foi utilizado o Princípio de Pareto<sup>68</sup>. Este proclama que 80% das consequências advêm de 20% das causas (Sales, 2013), ou seja, mais concretamente, 20% das correções fiscais produzem efeitos em 80% do número de declarações global ou do valor total consignado nas mesmas.

Importa ressaltar que são conhecidos alguns trabalhos<sup>69</sup> que abordam a temática associada às alterações legislativas em sede de IRC provenientes da Reforma de 2014. Contudo, estes fazem uma análise exaustiva sob o ponto de vista teórico e, por isso, são escassos os estudos empíricos semelhantes ao que aqui pretendemos desenvolver. Por essa mesma razão, será difícil efetuar um meio de comparação com os mesmos, uma vez que os objetivos proclamados não são os mesmos.

### 3.3 Apresentação e discussão dos resultados

#### 3.3.1 Enquadramento inicial

A Autoridade Tributária e Aduaneira estabelece como missão “*administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de protecção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia*”<sup>70</sup>. Nesta medida, é através da informação declarada pelos sujeitos passivos que a AT tem publicado indicadores de carácter estatístico sobre os diferentes impostos. Neste estudo, incidiremos

---

<sup>68</sup> O Princípio de Pareto, igualmente conhecido como Regra do 80-20, obteve esta designação por intermédio de Joseph Juran, em honra do economista italiano Vilfredo Pareto (1848-1923), que havia realizado um estudo acerca da distribuição da riqueza. Através do mesmo, descobriu que a menor parte da população possuía a maioria da riqueza, ao invés que a maior parte da população detinha uma pequena parcela da riqueza global (Sales, 2013).

<sup>69</sup> Lagoa, D. 2015. *O regime da dedutibilidade de custos à luz do novo artigo 23.º do CIRC*. Dissertação de Mestrado não publicada. Universidade Católica Portuguesa de Lisboa, Lisboa; Martins, A. 2014. The portuguese corporate tax reform and international trends: an assessment. *International Journal of Law and Management*, 57(4): 281-299; Sardão, A. 2014. *Dedutibilidade de juros em sede de IRC: algumas questões*. Dissertação de Mestrado não publicada. Universidade Católica Portuguesa do Porto, Porto.

<sup>70</sup> Informação retirada do portal oficial da AT.

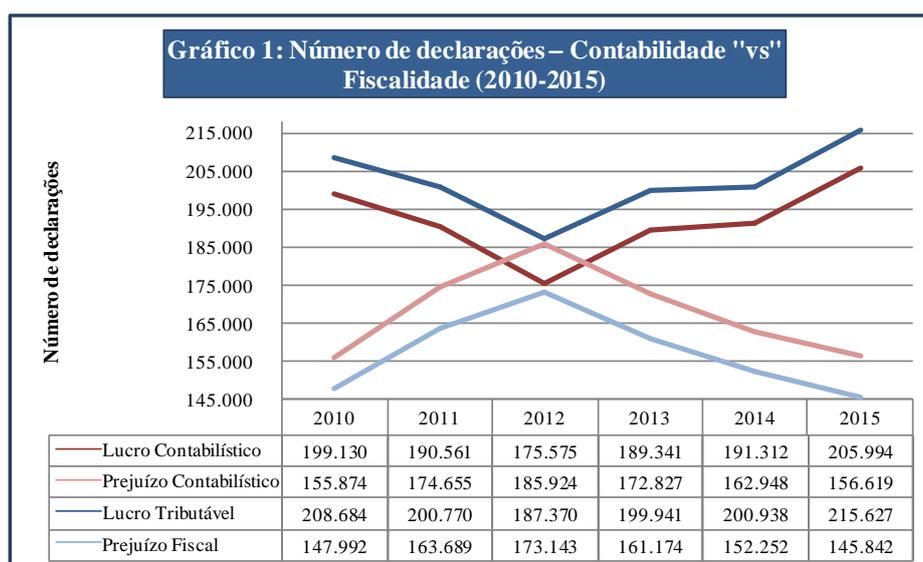
nas estatísticas referentes à tributação sobre o rendimento das pessoas coletivas, temática basilar da presente dissertação.

Atualmente, o portal da AT<sup>71</sup> possui informação desde 2005 até 2015, possibilitando a avaliação da evolução do referido imposto e, ainda, a elaboração de uma análise sobre a forma como alterações legislativas incidentes no seu normativo legal têm efeito no lucro tributável do sujeito passivo.

Importa, mais uma vez, ressaltar que a informação é agregada, tendo por base, não só o número de declarações Modelo 22, como também os valores declarados nas mesmas. Esta é analisada tendo em consideração o tipo de sujeito passivo, o regime de tributação, o tipo de declaração especial, o CAE, os escalões de volumes de negócio, o distrito, o resultado, entre outros. Nesse sentido, os diversos quadros e campos que compõem a Declaração de Rendimentos Modelo 22 são analisados segundo as categorias anteriormente expostas.

### 3.3.2 Uma análise global

Em primeiro lugar, interessa realizar um enquadramento inicial sobre o comportamento dos principais indicadores financeiros ao longo do período temporal em estudo.



Fonte: Descrição Estatística IR – Autoridade Tributária e Aduaneira

<sup>71</sup>[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas\\_ir/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/)

Perante o exposto no Gráfico 1, pode-se verificar que, apesar de as categorias associadas ao resultado contabilístico apresentarem a mesma tendência das associadas ao resultado fiscal, o número de empresas com lucro tributável é superior ao número de empresas com lucro contabilístico. Por seu turno, e segundo o expectável, existe um maior número de empresas com prejuízo contabilístico do que com prejuízo fiscal.

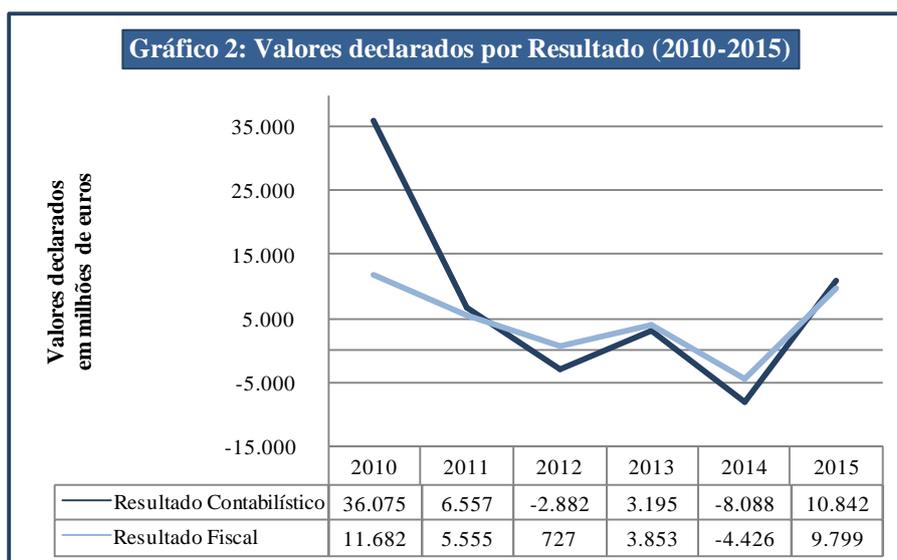
Relembrando o descrito nos capítulos antecedentes, no sistema fiscal português encontra-se vigente o modelo de dependência parcial que, por sua vez, faz com que o ponto de partida para o lucro tributável seja o resultado líquido do período proveniente da contabilidade. Contudo, a fiscalidade possui normativos próprios, o que faz com que nem toda a informação registada contabilisticamente seja considerada para efeitos fiscais. Se por um lado, o gestor tem como principal objetivo obter informação que lhe permita maximizar o seu rendimento, por outro, a administração tributária pretende maximizar as suas receitas mediante o pagamento de impostos por parte das empresas.

Neste sentido, uma vez que o imposto provoca uma diminuição no resultado líquido do sujeito passivo, os gestores propendem a apresentar o menor resultado possível para que, de igual forma, o montante de imposto a pagar seja o mais reduzido possível. Perante esta realidade é de esperar que o resultado contabilístico<sup>72</sup> seja inferior ao resultado fiscal<sup>73</sup>. Em termos de valores declarados em milhões de euros, o Gráfico 2 permite-nos constatar que, ao longo do período em estudo, essa realidade não foi assim tão evidente, na medida em que em 2010, 2011 e 2015, o resultado contabilístico foi superior ao fiscal, enquanto nos restantes anos, apesar de se verificar o inverso, a diferença foi pouco expressiva, face ao que seria de prever.

---

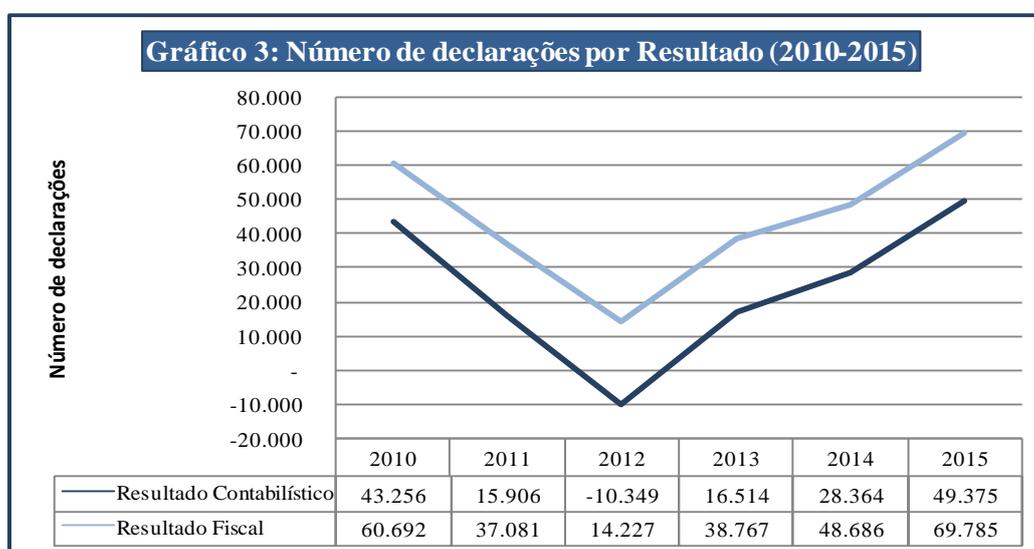
<sup>72</sup> Representado pela diferença entre o lucro contabilístico e o prejuízo contabilístico.

<sup>73</sup> Representado pela diferença entre o lucro tributável e o prejuízo fiscal.



Fonte: Descrição Estatística IR – Autoridade Tributária e Aduaneira

Contrariamente e em termos de número de declarações, o Gráfico 3 demonstra que, ao longo da janela temporal em análise, o resultado fiscal era consideravelmente superior ao resultado contabilístico. Por esta razão é essencial perceber e justificar a proveniência da referida divergência.

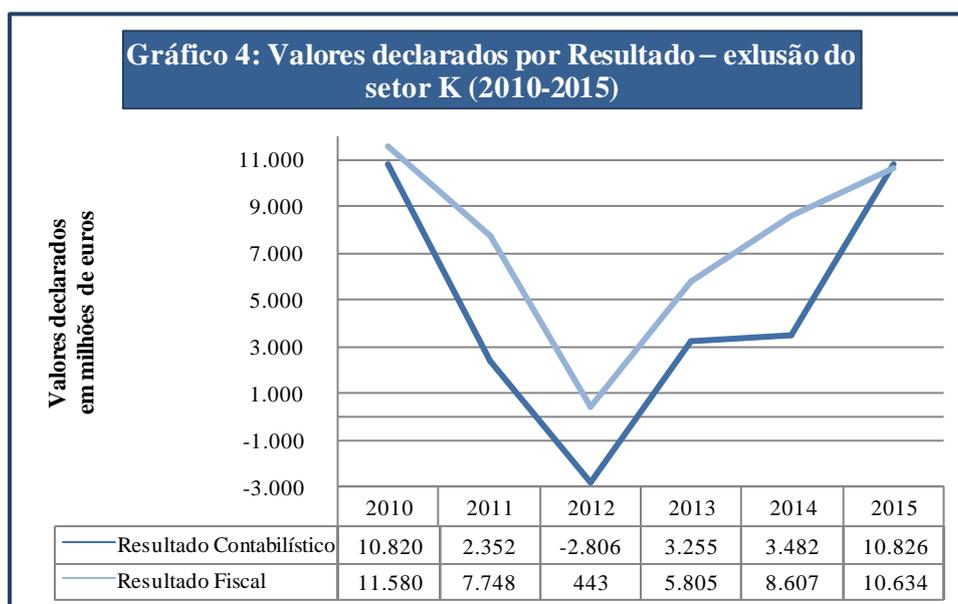


Fonte: Descrição Estatística IR – Autoridade Tributária e Aduaneira

Para tal, procedeu-se a uma análise da informação segundo as classes que possuem um maior número de categorias, nomeadamente o CAE e o distrito. A mesma, sobretudo através da construção das tabelas no anexo 3 e 4, permitiu-nos concluir que na informação referente ao setor de atividade existem distorções que fazem com que não se verifique a superioridade expectável do resultado fiscal face ao resultado contabilístico. Na verdade,

essas distorções encontram-se de forma evidente no setor k – atividades financeiras e de seguros – onde se verificou que, ao longo do período em estudo, aproximadamente, 2% do número de declarações dizem respeito a, aproximadamente, 25% do valor global de IRC liquidado. Este fenómeno fica a dever-se ao facto de um reduzido grupo de empresas serem incomparavelmente maiores do que as restantes, o que, por sua vez, origina este efeito de concentração de imposto liquidado nas mesmas. Por outro lado, as tabelas no anexo 5 e 6, associadas aos distritos onde se localizam as sedes ou estabelecimentos estáveis das entidades, revelam que não existem diferenças significativas entre o número de declarações de cada distrito e o valor de IRC liquidado no mesmo.

Este facto fez com que o setor k fosse eliminado da análise e, por isso, o Gráfico 4 revela a realidade anteriormente enunciada. Paralelamente, é importante destacar o facto de se ter verificado uma forte queda, no ano de 2012, não só ao nível dos resultados contabilísticos, como também no que toca aos resultados fiscais. Esta realidade pode ser justificada pelo período de crise que afetou Portugal em 2011, tal como explanado no subcapítulo 2.1 – A economia portuguesa no período antecedente à Reforma. Nesse sentido, é oportuno relembrar que, até 2011, o investimento e, conseqüentemente o crescimento económico haviam apresentado grandes quedas, facto causado por uma economia em depressão (rever Tabela 1). Deste modo, esta realidade pode ter contribuído para que o resultado contabilístico apresentasse valores negativos.



*Fonte: Descrição Estatística IR – Autoridade Tributária e Aduaneira*

### 3.3.3 O período da Reforma de IRC de 2014

Mantendo a nossa análise no Gráfico 4, interessa destacar que, após o período de recessão e da conseqüente entrada em vigor do programa de ajustamento económico e financeiro proposto pela “troika”<sup>74</sup>, verificou-se um período de crescimento e desenvolvimento económico, sendo exemplo disso o aumento galopante verificado nos resultados contabilístico e fiscal, do ano 2012 para o ano 2013.

Contudo, carece de especial destaque o comportamento das duas variáveis, anteriormente indicadas, no período que incidiu e sucedeu à Reforma de IRC de 2014. Nesse sentido, de 2013 para 2014, verificou-se um forte abrandamento no crescimento do resultado contabilístico, ao invés do resultado fiscal que suportou um incremento moderado. Segundo as notas prévias anexadas ao Dossier Estatístico de IRC 2013-2015, este facto justifica-se essencialmente pelo aumento considerável de 65,1% no resultado líquido negativo das empresas de 2013 para 2014, enquanto o resultado líquido positivo apenas aumentou 14,2%.

Por outro lado, de 2014 para 2015, o Gráfico 4 permite-nos verificar que o resultado fiscal manteve a sua tendência, enquanto o contabilístico foi alvo de um crescimento bastante acentuado. Tendo por base o documento anteriormente enunciado, este facto justifica-se pela evolução positiva verificada no resultado líquido positivo, um aumento de 7,6% de 2014 para 2015, enquanto o resultado líquido negativo, após um período de crescimento, sofreu uma redução de 43,8% em 2015.

No Gráfico 4 destaca-se a aproximação entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal nos anos de 2010 e 2015, sendo que no último, o resultado contabilístico ultrapassa, ainda que de forma ligeira, o resultado fiscal. Uma possível explicação para esta aproximação poderá ser o efeito tardio das alterações legislativas provenientes da Reforma. Na verdade, a partir de 2014 verificou-se um crescimento mais do que proporcional do resultado contabilístico face ao resultado fiscal, podendo espelhar a adaptação às alterações em causa.

Paralelamente, o número de declarações apresentou um crescimento de 2,6% em 2014 e de 2,8 em 2015. Na verdade, este crescimento havia dado sinais desde 2011, uma vez que um grande número de empresas que se encontravam previamente dispensadas de

---

<sup>74</sup> Equipa técnica composta pela Comissão Europeia, pelo Banco Central Europeu e, ainda, pelo Fundo Monetário Internacional.

entregar a DR Modelo 22, passaram a inserir-se no referido âmbito. Destaca-se, ainda, o facto de, em 2015, 43,0% das declarações dizerem respeito às secções G<sup>75</sup>, F<sup>76</sup> e C<sup>77</sup>, segundo o CAE. No mesmo período, 88,1% das declarações abarcam contribuintes cujo volume de negócios é inferior a 500.000 euros, facto motivado por Portugal ser maioritariamente constituído por PME's.

Adicionalmente, parece-nos importante referir que esta forte queda poderá ter sido eventualmente causada pela presença/ausência de um regime simplificado. Em sede de IRC, este regime foi criado em 2001 e revogado em 2010, no entanto, com a Reforma de IRC de 2014 a Comissão para a Reforma entendeu que o mesmo, de carácter optativo, deveria ser parte integrante do sistema fiscal português. Na verdade, a adoção do mesmo, em contrapartida do abandono do regime geral, pode ter forte impacto na receita fiscal.

#### 3.3.4 As correções fiscais extracontabilísticas

As diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal advêm do efeito das correções fiscais, tanto a acrescer, como a deduzir, constantes no Quadro 07 da DR Modelo 22. Estas surgem como consequência das imposições proclamadas nos artigos do CIRC referentes à dedutibilidade dos gastos fiscais e demais normativos complementares. Esta análise terá como janela temporal o ano da Reforma de IRC e, ainda, o ano antecedente e subsequente, ou seja, 2013, 2014 e 2015.

Incidindo nas 29 correções fiscais a acrescer alvo de alterações provenientes da Reforma de IRC de 2014 e tendo por base o montante declarado, optou-se por seleccionar as 10 correções fiscais que possuem maior peso, tal como espelhado na Tabela 8. Paralelamente, tendo por base o número de declarações com correções fiscais a acrescer, foram seleccionadas igualmente as 10 CFA com maior peso, encontrando-se discriminadas na Tabela 9.

---

<sup>75</sup> Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis, motociclos e de bens de uso pessoal e doméstico.

<sup>76</sup> Construção.

<sup>77</sup> Indústrias Transformadoras.

De notar que duas<sup>78</sup> das correções fiscais seleccionadas com base no valor declarado não constam na análise segundo o número de declarações e vice-versa<sup>79</sup>. Nesse sentido, agregando todas as correções em evidência, optou-se pela análise discriminada de 12 CFA.

Tabela 8: Correções Fiscais a Acrescer (valores declarados)		
(valores declarados em milhões de euros)		
<i>Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira</i>		
Artigo CIRC	Campo Modelo 22	Descrição
Art. 19.º nº4 e art. 39º	Campo 721	1. Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros
Art. 18.º nº8	Campo 712	2. Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional
Art. 23.º-A nº1 al. a)	Campo 724	3. IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros
Art. 28.º e art.s 28.º-A a 28.º-C	Campo 718	4. Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais
Art. 31.º-B e art. 34.º nº1	Campo 719	5. Perdas por imparidade de ativos não correntes e depreciações e amortizações, não aceites como gastos
Art. 18.º nº 9	Campo 713	6. Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor
Art. 46.º	Campo 739	7. Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento
Art. 67.º	Campo 748	8. Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos
Art. 43.º	Campo 723	9. Realizações de utilidade social não dedutíveis
Art. 23.º-A nº1 al. e)	Campo 728	10. Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações

Tabela 9: Correções Fiscais a Acrescer (número de declarações)		
(número de declarações)		
<i>Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira</i>		
Artigo CIRC	Campo Modelo 22	Descrição
Art. 23.º-A nº1 al. a)	Campo 724	1. IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros
Art. 23.º-A nº1 al. e)	Campo 728	2. Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações
Art. 31.º-B e art. 34.º nº1	Campo 719	3. Perdas por imparidade de ativos não correntes e depreciações e amortizações, não aceites como gastos
Art. 46.º	Campo 739	4. Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento
Art. 43.º	Campo 723	5. Realizações de utilidade social não dedutíveis
Art. 48.º nº1	Campo 740	6. 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento
Art. 18.º nº8	Campo 712	7. Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional
Art. 28.º e art.s 28.º-A a 28.º-C	Campo 718	8. Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais
Art. 19.º nº4 e art. 39º	Campo 721	9. Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros
Art. 41.º	Campo 722	10. Créditos incobráveis não aceites como gastos

A Tabela 10 permite-nos verificar que, ao longo do período temporal em estudo, a amostra em causa representava, aproximadamente 98,0% do valor total constante nas correções fiscais alvo de alterações legislativas. Segundo o Princípio de Pareto, 80% das consequências advêm de 20% das causas e, por isso, 80% do valor constante nas

<sup>78</sup> Duas das correções fiscais seleccionadas com base no valor declarado não constavam na análise referente ao número de declarações, sendo elas: ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor e, ainda, limitação à dedutibilidade de gastos de financiamentos líquidos.

<sup>79</sup> Duas das correções fiscais seleccionadas com base no número de declarações não constavam na análise referente ao valor declarado, sendo elas: 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento e, ainda, créditos incobráveis não aceites como gastos.

declarações é justificado pelas 4 correções fiscais com maior peso (aproximadamente, 14%<sup>80</sup> do número de CFA). Contudo, a relação estabelecida no princípio foi superada, na medida em que 20%<sup>81</sup> das CFA correspondem a aproximadamente 90% do valor global acrescido ao valor contabilístico e a aproximadamente 60% do número de declarações.

A amostra representava cerca de 99,5% do número total de correções alvo de alterações provenientes da Reforma de IRC de 2014. Mantendo a hierarquização conforme o valor declarado, verificamos que para que pelo menos 90% do número de declarações alvo de alterações legislativas seja selecionado, são necessárias as 10 primeiras correções fiscais a crescer, tendo em conta o espelhado na Tabela 9.

Constatamos que a posição hierárquica das correções fiscais varia mediante a análise segundo o número de declarações ou o valor declarado. Por um lado, a CFA que diz respeito ao IRC encontra-se na 3.<sup>a</sup> posição em termos de valor declarado e na 1.<sup>a</sup> posição em termos de número de declarações, não havendo, por isso, grandes diferenças. Por outro, a CFA associada às provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros encontra-se na 1.<sup>a</sup> posição em termos de valor declarado e na 9.<sup>a</sup> posição em termos de número de declarações, revelando-se uma diferença considerável.

Nesse sentido, carece de especial destaque o campo da DR Modelo 22 associado ao *IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros*, na medida em que representam, ao longo do período em análise, uma média de aproximadamente 225.642 declarações, 50% do número total de declarações. Por outro lado, no que diz respeito ao montante declarado, a evolução não tem sido tão estável, uma vez que, em 2013, representava 4.964 milhões de euros, ou seja, 19,5% do montante total declarado e, em 2014, se verificou uma queda de 6,1 p.p.. Contudo, no ano subsequente, verificou-se uma subida para o patamar encontrado em 2013.

---

<sup>80</sup> $\frac{4}{29} = 0,1379 \approx 14\%$  do número total de correções fiscais a crescer.

<sup>81</sup> $29 * 0,2 \approx 6$  CFA.

O efeito das alterações legislativas na dedutibilidade dos gastos fiscais

Tabela 10: Correções Fiscais a Acrescer (2013-2015)																						
																		(N = número de declarações; V = valores declarados em milhões de euros)				
Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira																						
Artigo CIRC	Campo Modelo 22	Descrição	N	V	2013				2014				2015				2013		2014		2015	
					N	%	V	%	N	%	V	%	N	%	V	%	N	V	N	V	N	V
Art. 19.º n.º4 e art. 39º	Campo 721	1. Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	9	1	3.106	0,7%	7.205	28,3%	3.709	0,8%	10.002	25,9%	3.675	0,8%	8.190	29,7%	0,7%	28,3%	0,8%	25,9%	0,8%	29,7%
Art. 18.º n.º8	Campo 712	2. Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional	7	2	4.239	1,0%	4.212	16,6%	4.236	0,9%	11.932	30,9%	4.366	0,9%	5.317	19,3%	1,7%	44,9%	1,8%	56,8%	1,7%	48,9%
Art. 23.º-A n.º1 al. a)	Campo 724	3. IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros	1	3	222.594	51,5%	4.964	19,5%	220.784	49,3%	5.175	13,4%	233.549	49,6%	5.218	18,9%	53,2%	64,4%	51,1%	70,2%	51,3%	67,8%
Art. 28.º e art.s 28.º-A a 28.º-C	Campo 718	4. Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais	8	4	4.158	1,0%	4.175	16,4%	4.322	1,0%	4.935	12,8%	4.216	0,9%	3.493	12,6%	54,2%	80,8%	52,1%	82,9%	52,2%	80,4%
Art. 31.º-B e art. 34.º n.º1	Campo 719	5. Perdas por imparidade de ativos não correntes e depreciações e amortizações, não aceites como gastos	3	5	24.277	5,6%	1.789	7,0%	20.922	4,7%	1.633	4,2%	20.176	4,3%	1.458	5,3%	59,8%	87,8%	56,8%	87,2%	56,4%	85,7%
Art. 18.º n.º 9	Campo 713	6. Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor	11	6	748	0,2%	437	1,7%	964	0,2%	952	2,5%	1.109	0,2%	579	2,1%	60,0%	89,6%	57,0%	89,6%	56,7%	87,8%
Art. 46.º	Campo 739	7. Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento	4	7	15.923	3,7%	455	1,8%	16.248	3,6%	467	1,2%	16.658	3,5%	764	2,8%	63,7%	91,3%	60,6%	90,8%	60,2%	90,6%
Art. 67.º	Campo 748	8. Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos	12	8	304	0,1%	826	3,2%	558	0,1%	1.820	4,7%	492	0,1%	1.238	4,5%	63,8%	94,6%	60,7%	95,5%	60,3%	95,1%
Art. 43.º	Campo 723	9. Realizações de utilidade social não dedutíveis	5	9	11.323	2,6%	223	0,9%	10.920	2,4%	721	1,9%	11.018	2,3%	161	0,6%	66,4%	95,5%	63,2%	97,4%	62,7%	95,7%
Art. 23.º-A n.º1 al. e)	Campo 728	10. Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações	2	10	133.997	31,0%	175	0,7%	152.932	34,2%	184	0,5%	163.675	34,7%	271	1,0%	97,4%	96,2%	97,4%	97,9%	97,4%	96,6%
Art. 48.º n.º1	Campo 740	11. 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento	6	11	6.383	1,5%	145	0,6%	7.098	1,6%	131	0,3%	7.618	1,6%	300	1,1%	98,9%	96,7%	98,9%	98,2%	99,0%	97,7%
Art. 41.º	Campo 722	12. Créditos incobráveis não aceites como gastos	10	12	2.627	0,6%	205	0,8%	2.404	0,5%	190	0,5%	2.436	0,5%	124	0,4%	99,5%	97,5%	99,5%	98,7%	99,5%	98,2%
<b>Subtotal</b>					429.679	99,5%	24.460	97,5%	445.097	99,5%	37.821	98,7%	468.988	99,5%	26.688	98,2%						
Total de correções fiscais a acrescer alvo de alterações legislativas					431.880	100,0%	25.438	100,0%	447.395	100,0%	38.635	100,0%	471.229	100,0%	27.617	100,0%						

De igual forma, o campo das *Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros* apresentou uma situação semelhante à anterior, pois a tendência manteve-se no que diz respeito à evolução por número de declarações, aproximadamente 3.496 declarações, 1% do número total, mas revelou-se variável face ao montante declarado. Deste modo, em 2014, verificou-se uma queda de 2,4 p.p., tendo, em 2015, ultrapassado o patamar que se havia demonstrado em 2013, assumindo, assim, 29,7% do montante total declarado, isto é, 8.190 milhões de euros.

Em sentido oposto, o campo associado à *Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional* representava em média 4.280 declarações, 1% do número total. Por seu turno, em 2013, 16,6% do montante total declarado, tendo, em 2014, aumentado 14,3 p.p. – 11.932 milhões de euros – e, em 2015, diminuído para o patamar de 19,3%. A mesma situação verificou-se noutros campos, ainda que de forma menos evidente e significativa, tais como *Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor* e, ainda, *Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos*.

Analisando, agora, as 16 correções fiscais a deduzir alvo de alterações legislativas, optou-se por selecionar as 10 CFD com maior peso segundo o montante declarado, tal como retratado na Tabela 11. De igual forma, realizou-se o referido processo para a análise segundo o número de declarações, exposto na Tabela 12.

Tabela 11: Correções Fiscais a Deduzir (valores declarados)		
(valores declarados em milhões de euros)		
Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira		
Artigo CIRC	Campo Modelo 22	Descrição
Art. 18.º n.º8	Campo 758	1. Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional
Art. 51.º e art. 51.º-D	Campo 771	2. Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos
Art. 19.º n.º4 e art. 39.º n.º4	Campo 764	3. Reversão de provisões tributadas
Art. 28.º n.º3 e art. 28.º-A n.º 3	Campo 762	4. Reversão de perdas por imparidade tributadas
Art. 46.º	Campo 769	5. Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais
Art. 18.º n.º9	Campo 759	6. Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor
Art. 28.º, art. 28.º-A n.º1 e art. 31.º-B n.º7	Campo 781	7. Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores
Art.s 74.º, 76.º e 77.º7	Campo 773	8. Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais
Art. 46.º n.º5 al. b), ex-art. 45.º n.º3 parte final e ex-art. 45.º n.º3 1ª parte	Campo 768	9. 50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio
Art. 67.º	Campo 795	10. Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores

Tabela 12: Correções Fiscais a Deduzir (número de declarações)		
		(número de declarações)
Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira		
Artigo CIRC	Campo Modelo 22	Descrição
Art. 46.º	Campo 769	1. Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais
Art. 18.º n.º8	Campo 758	2. Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional
Art. 28.º n.º3 e art. 28.º-A n.º 3	Campo 762	3. Reversão de perdas por imparidade tributadas
Art. 19.º n.º4 e art. 39.º n.º4	Campo 764	4. Reversão de provisões tributadas
Art. 51.º e art. 51.º-D	Campo 771	5. Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos
Art. 28.º, art. 28.º-A n.º1 e art. 31.º-B n.º7	Campo 781	6. Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores
Art. 18.º n.º9	Campo 759	7. Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor
Art. 6.º	Campo 755	8. Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE
Art. 46.º n.º5 al. b), ex-art. 45.º n.º3 parte final e ex-art. 45.º n.º3 1ª parte	Campo 768	9. 50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio
Art. 45.º-A	Campo 792	10. Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis

Paralelamente, verificou-se uma situação semelhante à anterior, na medida em que duas<sup>82</sup> das correções fiscais selecionadas com base no valor declarado não constam na análise segundo o número de declarações e vice-versa<sup>83</sup>. Nesse sentido, agregando todas as correções em evidência, optou-se igualmente pela análise discriminada de 12 CFD.

A Tabela 13 permite-nos verificar que a amostra em causa representava, aproximadamente 98,5% do valor total e 99,7% do número de declarações com correções fiscais alvo de alterações legislativas. Na verdade, 80% do valor constante nas mesmas é justificado pelas 4 correções fiscais com maior peso (25%<sup>84</sup> do número de CFD), tal como verificado na análise elaborada para as CFA. De igual forma, a relação estabelecida no princípio de Pareto foi extravasada, uma vez que aproximadamente 90% do valor global acrescido ao valor contabilístico é causado por 5 CFD, ou seja, 31%<sup>85</sup> do número total de CFD.

<sup>82</sup> Duas das correções fiscais selecionadas com base no valor declarado não constavam na análise referente ao número de declarações, sendo elas: correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais e, ainda, reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores.

<sup>83</sup> Duas das correções fiscais selecionadas com base no número de declarações não constavam na análise referente ao valor declarado, sendo elas: prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE e, ainda, gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis.

<sup>84</sup>  $\frac{4}{16} = 0,25 = 25\%$  do número total de correções fiscais a deduzir.

<sup>85</sup>  $\frac{5}{16} = 0,3125 \approx 31\%$  do número total de correções fiscais a deduzir.

Contrariamente à situação verificada nas CFA a nível da posição hierárquica, nas CFD não existe grande diferenciação entre a análise por valores declarados e número de declarações nas diversas correções fiscais.

Analisemos o caso do campo da DR Modelo 22 associado à *Reversão de perdas por imparidade tributadas*. Se por um lado, no que diz respeito à evolução quanto ao número de declarações, se verificou um desenvolvimento estável, rondando a média das 2.328 declarações, aproximadamente 10,7% do total de declarações, por outro lado, ao nível do montante declarado, verificou-se um crescimento positivo de 2013 para 2014 (6,8 p.p., atingindo o patamar de 5.048 milhões de euros). Em 2015, a situação reverteu, passando para 3.183 milhões de euros (12,1% do montante declarado no referido período), no entanto, manteve-se acima do limiar encontrado em 2013.

Contrariamente, o campo da *Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação patrimonial* sofreu um aumento em termos absolutos ao nível do montante declarado de 2013 para 2014 e uma quebra de 2014 para 2015. Porém, ao efetuarmos uma análise em termos relativos, apurou-se a existência de uma queda de 8,8 p.p. em 2014 e um aumento de 1,1 p.p. em 2015 (7.328 milhões de euros). Situação semelhante se verificou com o campo da *Diferença negativa entre as mais-valias e as menos valias* – campo com maior peso em termos de número de declarações – e, ainda, da *Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídas*.

O efeito das alterações legislativas na dedutibilidade dos gastos fiscais

Tabela 13: Correções Fiscais a Deduzir (2013-2015)																						
																		(N = número de declarações; V = valores declarados em milhões de euros)				
Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira																						
Artigo CIRC	Campo Modelo 22	Descrição	N	V	2013				2014				2015				2013		2014		2015	
					N	%	V	%	N	%	V	%	N	%	V	%	N	V	N	V	N	V
Art. 18.º n.º8	Campo 758	1. Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional	2	1	5.110	23,7%	7.619	35,5%	5.492	25,4%	8.324	26,7%	5.786	26,3%	7.328	27,8%	23,7%	35,5%	25,4%	26,7%	26,3%	27,8%
Art. 51.º e art. 51.º-D	Campo 771	2. Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos	5	2	828	3,8%	5.869	27,3%	934	4,3%	9.849	31,6%	987	4,5%	8.541	32,4%	27,6%	62,8%	29,8%	58,4%	30,8%	60,2%
Art. 19.º n.º4 e art. 39.º n.º4	Campo 764	3. Reversão de provisões tributadas	4	3	1.837	8,5%	3.391	15,8%	1.686	7,8%	4.141	13,3%	1.667	7,6%	3.794	14,4%	36,1%	78,6%	37,6%	71,7%	38,3%	74,6%
Art. 28.º n.º3 e art. 28.º-A n.º 3	Campo 762	4. Reversão de perdas por imparidade tributadas	3	4	2.383	11,1%	2.013	9,4%	2.303	10,7%	5.048	16,2%	2.298	10,4%	3.183	12,1%	47,1%	88,0%	48,2%	87,9%	48,8%	86,7%
Art. 46.º	Campo 769	5. Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais	1	5	9.339	43,3%	665	3,1%	8.696	40,3%	758	2,4%	8.359	38,0%	1.691	6,4%	90,5%	91,1%	88,5%	90,3%	86,8%	93,1%
Art. 18.º n.º9	Campo 759	6. Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor	7	6	804	3,7%	637	3,0%	911	4,2%	484	1,6%	1.019	4,6%	907	3,4%	94,2%	94,0%	92,7%	91,9%	91,4%	96,6%
Art. 28.º, art. 28.º-A n.º1 e art. 31.º-B n.º7	Campo 781	7. Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores	6	7	525	2,4%	177	0,8%	871	4,0%	400	1,3%	1.010	4,6%	630	2,4%	96,7%	94,9%	96,8%	93,2%	96,0%	99,0%
Art.s 74.º, 76.º e 77.º7	Campo 773	8. Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais	12	8	12	0,1%	5	0,0%	10	0,0%	1.805	5,8%	8	0,0%	1	0,0%	96,7%	94,9%	96,8%	99,0%	96,0%	99,0%
Art. 46.º n.º5 al. b), ex-art. 45.º n.º3 parte final e ex-art. 45.º n.º3 1.ª parte	Campo 768	9. 50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio	9	9	270	1,3%	226	1,1%	114	0,5%	141	0,5%	123	0,6%	5	0,0%	98,0%	95,9%	97,3%	99,4%	96,6%	99,0%
Art. 67.º	Campo 795	10. Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores	11	10	-	-	-	-	28	0,1%	57	0,2%	50	0,2%	132	0,5%	-	-	97,5%	99,6%	96,8%	99,5%
Art. 6.º	Campo 755	11. Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE	8	11	375	1,7%	64	0,3%	350	1,6%	36	0,1%	414	1,9%	34	0,1%	-	-	99,1%	99,7%	98,7%	99,6%
Art. 45.º-A	Campo 792	12. Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis	10	12	-	-	-	-	117	0,5%	13	0,0%	203	0,9%	28	0,1%	-	-	99,6%	99,8%	99,6%	99,7%
<b>Subtotal</b>					21.483	99,7%	20.665	96,2%	21.512	99,6%	31.057	99,8%	21.924	99,6%	26.273	99,7%						
<b>Total de correções fiscais a deduzir alvo de alterações legislativas</b>					21.545	100,0%	21.471	100,0%	21.590	100,0%	31.127	100,0%	22.009	100,0%	26.345	100,0%						

### 3.4 O efeito das alterações legislativas nas CF do Q07 da DR Modelo

#### 22

#### 3.4.1 Enquadramento dos campos alvo de alteração

Em primeiro lugar, importa perceber qual o impacto, em termos textuais, das alterações legislativas de alguns dos campos, tanto a acrescer, como a deduzir, da DR Modelo 22, anteriormente seleccionados. Será igualmente relevante fazer o *matching* destas alterações com as que já foram apuradas no âmbito artigo 23.º e complementares do CIRC.

No que diz respeito ao campo 712 e 758, sob o ponto de vista fiscal, não são dedutíveis os efeitos decorrentes da utilização do método de equivalência patrimonial ou do método de consolidação patrimonial<sup>86</sup>, tal como proposto pelos normativos contabilísticos. No pré-reforma, apenas se inseria nos referidos campos a não dedutibilidade dos efeitos da utilização do método de equivalência patrimonial. Nesse sentido, foi necessário ampliar o preceito e incluir o método de consolidação patrimonial, com o intuito de minimizar o impacto do diferente tratamento contabilístico na fiscalidade. Posto isto, os rendimentos oriundos dos lucros distribuídos são imputados ao período de tributação onde é obtido o direito aos mesmos. Esta alteração não se encontra intimamente relacionado com o artigo 23.º e complementares do CIRC, mas sim com a alteração do artigo 18.º n.º 8 do CIRC.

Os campos 713 e 759 abarcam os ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor. Verificou-se uma alteração do limiar, ou seja, na redação anterior apenas se aplicava a participações superiores a 5%, passando para igual ou superior a 5%, no que toca à percentagem de participação a partir do qual as variações de justo valor em instrumentos de capital próprio com preço formado num mercado regulamentado deixam de ser consideradas fiscalmente. O principal objetivo desta alteração prende-se com a necessidade de aproximar a legislação fiscal do normativo contabilístico e, ainda, dos critérios impostos na regulamentação dos mercados de capitais. Tal como nos campos anteriores, esta alteração insere-se no âmbito do artigo 18.º n.º 9 do CIRC.

---

<sup>86</sup> Quando se tratam de empreendimentos conjuntos que se encontrem sujeitos a IRC.

De notar que as duas alterações expostas visavam eliminar temáticas discordantes entre a contabilidade e a fiscalidade, não esquecendo, contudo, o princípio de dependência que vigora no sistema fiscal português.

O campo 718 diz respeito a perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais ou em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais. Com a Reforma de IRC de 2014, as perdas por imparidade em dívidas a receber passaram a integrar os artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, revogando assim os artigos 35.º e 36.º. Nesse sentido, as perdas por imparidade em inventários passaram a ser dedutíveis mesmo que reconhecidas em períodos de tributação anteriores, ao invés da redação anterior, onde o reconhecimento contabilístico tinha que ser efetuado no próprio ano. Neste âmbito, o campo 781 – perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores – carece de atenção. Por outro lado, em termos de perdas por imparidade em dívidas a receber, para efeitos do apuramento do lucro tributável, os juros de mora acessórios à obrigação principal, isto é, o crédito de cobrança duvidosa proveniente da atividade normal da empresa, é tido em consideração. Ainda nesta temática, verificou-se uma alteração à norma anti abuso, na medida em que a limitação de ser considerado fiscalmente uma perda proveniente de um crédito de cobrança duvidosa, onde a empresa devedora se trata de uma entidade participada ou participante em mais de 10%, passou a ser aplicável tanto a participações detidas direta, como indiretamente. Associado a este campo encontra-se o campo 762 onde as mesmas são revertidas e, ainda, o campo 781

No que toca ao campo 722 – créditos incobráveis não aceites como gastos – a Comissão para a Reforma optou por descurar a obrigação acessória do dever de comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, uma vez que a mesma era excessivamente custosa, especialmente para as entidades que tinham como objeto societário a comercialização a consumidores finais, pois a comunicação em causa não era pertinente sob o ponto de vista fiscal.

No campo 724 e 728 inserem-se no âmbito da reformulação do revogado artigo 45.º do CIRC que deu lugar ao artigo 23.º-A. Nesse sentido, o primeiro envolve a não dedutibilidade do valor da estimativa de IRC, das tributações autónomas e das respetivas derramas. A principal alteração diz respeito à introdução do limite à dedução das tributações autónomas (artigo 23.º-A, n.º 1, al. a) do CIRC). O segundo diz respeito às multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios (artigo 23.º-A, n.º 1, al. e) do CIRC), pela prática de infrações. A principal alteração baseou-se

na introdução da não dedutibilidade dos juros de mora. Ambos os casos se encontram devidamente enquadrados e explicados na revisão de literatura. De um modo geral, pretendeu-se clarificar o conceito de gasto e resolver um grande número de conflitos fiscais. Existem outros campos da DR Modelo 22 que foram alvo de alterações, no entanto, revelaram pouca expressividade segundo o número de declarações e o montante declarado em causa. No relatório final proposto pela Comissão para a Reforma, a mesma prevê que o impacto destas alterações se revele neutro na receita arrecadada pelo IRC. Analisaremos, mais à frente, o efeito das mesmas para o contribuinte.

Em relação ao campo 740 – 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento – a lei n.º 2/2014 passou a incluir os ativos intangíveis, exceto os que sejam adquiridos ou alienados a entidades com as quais se verifiquem relações especiais segundo o artigo 63.º, n.º 4 do CIRC. Passou a ser necessário que os bens alvo de reinvestimento sejam mantidos por um período mínimo de 1 ano, a partir do final do período em que se verifica o reinvestimento ou a realização, caso seja posterior. Paralelamente, esta realidade deixou de estar extensível às propriedades de investimento e, ainda, à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital (*participation exemption*).

Ainda no âmbito do regime de PE, o campo 771 – eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos – foi alvo de impactantes modificações, no sentido de fazer com que o sistema fiscal português acompanhe os mais competitivos da Europa, não só em termos de lucros e reservas distribuídas, como também nas mais-valias e menos-valias provenientes da detenção ou transmissão onerosa de participações qualificadas.

O campo 748 – limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos – e o campo 795 – reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores – centraram-se num dos principais focos da Comissão para a Reforma de IRC de 2014. Na verdade, no seu Relatório final advoga que o seu objetivo era abater determinados comportamentos de substituição e reorganizações que se guiassem exclusivamente pela necessidade de adaptar a realidade empresarial às suas diretrizes. Nesse sentido, tornou-se crucial esclarecer a proposta já iniciada com o Orçamento de Estado para 2013 no que toca à dedutibilidade dos juros, nomeadamente o conceito de EBITDA e a dedutibilidade de juros nos grupos de sociedades. Nesse sentido, os gastos

de financiamento líquidos apenas concorrem para formação do lucro tributável até ao maior de dois limites: 1 milhão de euros ou 30% do EBITDA.

No que concerne ao campo 792 – gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis – a principal alteração incidiu na dedução do custo de aquisição de ativos intangíveis. Na verdade, os que eram reconhecidos de forma autónoma nas contas individuais do sujeito passivo passaram a ter a possibilidade de dedução de 1/20 (partes iguais) do custo de aquisição, após o reconhecimento inicial, de elementos de propriedade industrial adquiridos a título oneroso que não tenham vigência temporal limitadas e, ainda, do *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais. Importa destacar o facto de este campo ter sido introduzido de raiz no Q07 da DR modelo 22 como consequência das alterações impostas pela Lei n.º 2/2014, 16 de janeiro e, por isso, apenas se aplica a ativos adquiridos em ou após 1 de janeiro de 2014.

#### 3.4.2 Efeito das alterações na DR Modelo 22

Focando, agora, a nossa análise numa perspetiva numérica, ou seja, com base nos dados obtidos através das estatísticas disponibilizadas pela AT, iremos tentar perceber qual o efeito para o sujeito passivo das alterações anteriormente explicitadas. Para tal, procurou-se justificar a existência, ou não, desse efeito através da evolução do comportamento dos sujeitos passivos face ao número de declarações e valor declarado nas diversas correções fiscais constantes no Q07 da DR Modelo 22.

Nesse sentido, começamos por analisar a variação em termos relativos, tanto em número, como em valor, com o objetivo de averiguar a tendência evolutiva ao longo do período em análise e, ainda, a existência de valores anormais, isto é, com taxas de crescimento extremamente afastadas do padrão habitual. Paralelamente, procuramos investigar o desenvolvimento do número de declarações como um todo e, mais especificamente e de forma individualizada, do número de declarações com CFA e com CFD. Esta análise permitiu-nos retirar algumas conclusões que, mais à frente, serão alvo de pormenorização e justificação.

Adicionalmente, no sentido de explorar, ainda mais, esta temática, tentamos desenvolver rácios de proporção entre o montante declarado no âmbito das várias correções fiscais em análise e o montante global de IRC liquidado. Contudo, uma vez que

os dados em causa são agregados, esta análise revelou-se inconclusiva, não estando, por isso, apta para ser integrar este estudo empírico.

Perante esta realidade, o ponto de partida será a análise da variação de cada correção de forma individualizada para, posteriormente examinarmos, em jeito de conclusão deste estudo empírico, a evolução em termos de número de declaração.

De notar que apenas nos iremos focar em determinadas correções, não só pelo seu peso no montante global, mas também pela sua tendência evolutiva. Posto isto, a Tabela 14 espelha a variação, em número e valor declarado, das correções fiscais a crescer entre 2012 e 2015. Esta pode ser agregada em três segmentos distintos:

1. CF nas quais se verificou um “falso” impacto da reforma, tanto em número, como em valor;
2. CF onde apenas se verificou efeitos ou em número, ou em valor;
3. CF onde se verificaram efeitos da Reforma de IRC de 2014, tanto em número, como em valor.

Incidindo nas correções fiscais que se inserem no âmbito do ponto 1, no campo 721<sup>87</sup> verificou-se uma alteração da tendência de queda de 2013 para 2014, verificando-se um crescimento positivo em termos de número de declarações e de valor declarado de, respetivamente 19,4% e 38,8%. Contudo, a variação no ano subsequente voltou a acompanhar a tendência inicial, de forma mais expressiva em valor do que em número. No mesmo sentido, no campo 723 verificou-se uma situação semelhante em termos de número, no entanto, em valor, a tendência inicial era de crescimento – 32,4% - tendo-se tornado mais expressiva de 2013 para 2014, após o conteúdo constante desta rúbrica ter sido alterado – 222,9%. Em 2015, a situação inverteu-se, tendo sofrido uma queda de 77,7%.

É no ponto 2 que se insere a maioria das CFA. Nesse sentido, carece de especial destaque os campos 712<sup>88</sup>, 713<sup>89</sup> e 718<sup>90</sup>. Nos dois primeiros, apurou-se um comportamento muito semelhante em termos de valor. Por outras palavras, a tendência foi de queda de 2012 para 2013, tendo, em 2014, aumentado, 183,3% e 118,0%,

---

<sup>87</sup> Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros.

<sup>88</sup> Anulação dos efeitos do método de equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional.

<sup>89</sup> Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor.

<sup>90</sup> Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais.

respetivamente. Contudo, em 2015 voltou a passar por um processo de decréscimo, sendo que, na primeira correcção, a queda foi superior ao verificado inicialmente. Adicionalmente, a inclusão da não dedutibilidade dos efeitos da utilização do método de consolidação patrimonial fez com que se verificasse um ligeiro aumento do número de declarações em 2015 - na ordem dos 3,1%. Por outro lado, no campo 713, a alteração do limiar fez com que se verificasse um aumento, logo em 2014, no número de declarações associadas a esta correcção, sendo que em 2015 a tendência se manteve, ainda que de forma mais suavizada (respetivamente, 28,9% e 15,0%). Quanto ao montante declarado no campo 718, a situação foi semelhante à relatada anteriormente, ainda que o crescimento em 2014 não tenha sido tão evidente – 18,2%.

No campo 724<sup>91</sup> – diretamente relacionado com o artigo 23.º do CIRC e complementares – a evolução em termos de número de declarações sofreu uma ligeira quebra em 2014, tendo em 2015 recuperado a tendência de evolução positiva mais do que o proporcional verificado de 2012 para 2013. Sob o ponto de vista do valor declarado, a evolução foi positiva ao longo da janela temporal, no entanto, por valores cada vez mais reduzidos. Nesse sentido, a introdução da não dedutibilidade das tributações autónomas não surtiu efeitos significativos para o sujeito passivo.

No que diz respeito ao ponto 3, podemos enquadrar neste segmento os campos 739<sup>92</sup> e 728<sup>93</sup>. No campo 739, a partir do de 2014, sob o ponto de vista do número de declarações, verificou-se uma inversão da tendência de decréscimo. Por outro lado, ao nível do valor declarado, o crescimento verificou-se desde o início do período em análise, no entanto, carece de especial destaque o facto de em 2013 a taxa de crescimento ter sido de 1,1%, em 2014 de 2,6% e em 2015 de 63,8%. Paralelamente, no campo 728, a inclusão da não dedutibilidade dos juros moratórios fez com que se declarasse, de uma forma global, mais 47,1%, em 2015, face ao período homólogo, onde a taxa de crescimento havia sido de 5,1%. Quanto ao número declarado, a evolução foi sempre positiva, com destaque para a taxa de crescimento mais expressiva – 14% – em 2014. Em termos práticos, esta realidade fez com que fosse acrescido ao lucro contabilístico um montante mais elevado, aumentando, conseqüentemente, o lucro tributável.

---

<sup>91</sup> IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros.

<sup>92</sup> Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento.

<sup>93</sup> Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações.

Em relação ao campo 748<sup>94</sup>, ainda que a sua alteração tenha sido efetuada em 2013, carece de especial atenção uma vez apresentou um crescimento positivo significativo e mais do que proporcional no respetivo ano (em número – 2071,4% e em valor – 20.538,8%). Nesse sentido, este incremento fez com que um montante mais elevado de correções fiscais, associadas à não dedutibilidade dos gastos de financiamento, fosse acrescido ao lucro contabilístico, aumentando, por isso, o lucro tributável do sujeito passivo. Adicionalmente, uma vez que o número de declarações também aumentou, é razoável afirmar que o efeito desta alteração foi extensível a um maior número de sujeitos passivos.

Adotando o mesmo método para as correções fiscais a deduzir, através da tabela 15 podemos averiguar, desde já, algumas tendências de crescimento semelhantes em mais do que uma correção fiscal, essencialmente sob o ponto de vista do número de declarações. Em nenhuma correção se verificou a situação descrita no ponto 1 e 3, encontram-se inseridas, na totalidade, no ponto 2, ou seja, correções fiscais onde apenas se verificou efeitos significativos ou em número, ou em valor.

No campo 758<sup>95</sup> – campo com mais peso em termos de valor e intimamente relacionado com o ~~em~~ campo 712 nas CFA – verificou-se um processo de crescimento positivo estável em termos de número e uma inversão da mesma tendência em 2015, passando de um crescimento na ordem dos 9,3% (2014), para uma queda de 12,0% (2015). Tendo em conta os valores apresentados em CFA, o efeito para o sujeito passivo foi menos evidente em termos de CFD.

Quanto ao número de declarações relacionadas com o campo 771<sup>96</sup>, em 2014 foi invertida a tendência de queda verificada no ano anterior, tendo-se mantido em 2015, ainda que com um ligeiro abrandamento. Contudo, o mesmo não se verifica em termos de montante declarado uma vez que a tendência inicial foi invertida em 2014, passando de uma queda de 3% para um aumento de 67,8%. Esta alteração não se manteve em 2014, uma vez que voltou a registar taxas de crescimento negativas, na ordem dos 13,3%. Nesse sentido, tal como em situações anteriores, constatou-se a presença de um “falso” efeito da Reforma de IRC de 2014.

---

<sup>94</sup> Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos.

<sup>95</sup> Anulação dos efeitos do método de equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional.

<sup>96</sup> Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos.

Nos campos 764<sup>97</sup>, 762<sup>98</sup>, 769<sup>99</sup> e 773<sup>100</sup> foi identificado um padrão evolutivo de queda contínuo. No primeiro esta tendência ganhou mais expressividade em 2014, voltando para o patamar inicial em 2015. No campo 762 e 769, a evolução negativa foi cada vez menor com o passar dos anos, não tendo sido identificado ~~em nenhum~~ uma taxa de crescimento extraordinária. Por último, em 2014, no campo 773, a taxa de crescimento negativa abrandou, aumentando novamente no ano subsequente.

Se por um lado foi possível identificar esta tendência em termos de número, por outro lado, o mesmo não se verificou quando analisado sob o ponto de vista do montante declarado. Nesse sentido, no campo 764 verificou-se uma reversão, em 2014, da tendência de decréscimo, voltando ao padrão inicial em 2015 (2013: -29,5%; 2014: 22,1%; 2015: -8,4%). No campo 762 e 773 observou-se uma confirmação da tendência de crescimento positivo em 2014, com especial destaque para o último campo, onde se passou de uma taxa positiva na ordem dos 177,4% para 35489,6%. No ano de 2015, esta evolução entrou em queda, especialmente no último campo em análise (-99,9%).

Por outro lado, no campo 769, a tendência foi de contínua evolução positiva, tendo ganho maior expressividade no ano de 2015 (2013: 3,3%; 2014: 14%; 2015:122,9%). Desta realidade pode-se concluir que, em termos de valor, as alterações em causa fizeram com que fosse declarado um montante mais elevado de correções fiscais com possibilidade de dedução ao lucro contabilística, diminuindo, por sua vez, o montante de lucro tributável, situação favorável para o sujeito passivo.

Adicionalmente, nos campos 759<sup>101</sup> e 781<sup>102</sup> foi identificado um período contínuo de evolução positiva. Em ambos verificou-se uma maior expressividade da taxa de crescimento no ano de 2014, tendo abrandado posteriormente, sobretudo no campo 781 (aproximadamente -50,0 p.p.). Quanto ao valor declarado, uma situação semelhante se verificou no campo 781, no entanto, no primeiro campo, o padrão de crescimento positivo foi revertido em 2014 e retomado em 2015, de forma mais evidente (2013: 30,6%; 2014: -24,0%; 2015: 87,3%).

---

<sup>97</sup> Reversão de provisões tributadas.

<sup>98</sup> Reversão de perdas por imparidade tributadas.

<sup>99</sup> Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias

<sup>100</sup> Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais.

<sup>101</sup> Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor.

<sup>102</sup> Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores.

Quanto aos campos 768<sup>103</sup> e 755<sup>104</sup>, inicialmente, o processo de crescimento era positivo, no entanto, em 2014 verificou-se uma queda em ambos, com especial destaque para o primeiro campo (-57,8%). Posteriormente, tal como evidenciado em diversas correções fiscais, a situação reverteu-se em 2015 para valores mais acentuados do que em 2013.

De notar que, apesar de o campo 795<sup>105</sup>, intimamente relacionado com os gastos de financiamento, ter sido introduzido em 2013, a AT não disponibilizou dados estatísticos para o referido ano, em termos de CFD, pelo que não foi possível construir a taxa de crescimento de 2013 para 2014, tornando-se difícil efetuar uma análise comparativa. Contudo, pode-se afirmar que, em 2015, a evolução positiva foi na ordem dos 78,6%, no que diz respeito ao número de declarações, e 133,1% sob o ponto de vista do montante declarado.

Em jeito de conclusão desta primeira abordagem, foi mais do que evidente que, no ano de 2014, se verificou uma inversão da tendência de crescimento de diversos campos do Q07 da DR Modelo 22. Contudo, a mesma regressou, na maioria das correções fiscais, ao padrão evolutivo inicial, movimento que identificamos como “falso efeito da Reforma de IRC de 2014”. Esta realidade faz nos corroborar com a posição defendida por Defond *et. al* (2012; 2011) e Kim & Li (2011), onde argumentam que o ano de transição de normativos costuma deixar transparecer os efeitos de adaptação naturais deste tipo de alterações, pelo que é comum que a literatura exclua este ano da análise.

Admitindo a sugestão dos referidos autores, eliminamos os valores associados ao ano de 2014 e reconstruímos as novas taxas de crescimento, encontrando-se as mesmas espelhadas nas Tabelas 16 e 17. Ao nível dos CFA e com base na Tabela 16, nos campos 712, 713, 721, 722 e 723 verificou-se uma inversão da tendência de crescimento tanto em número, como em valor. Nesse sentido, excetuando o campo 722 e 723, em todos os campos enunciados passaram-se de taxas negativas para positivas, o que nos leva a crer que um montante mais elevado foi acrescido ao resultado líquido, o que, por sua vez, aumenta o lucro tributável e, conseqüentemente o montante de imposto a pagar, *ceteris paribus*. Por outro lado, nos campos 722 e 723, a alteração foi no sentido inverso, ou seja,

---

<sup>103</sup> 50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização e 50% da diferença negativa entre as mais e menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio.

<sup>104</sup> Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE.

<sup>105</sup> Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores.

acresceu-se ao lucro contábilístico um montante mais baixo, reduzindo, por isso, o lucro tributável. De notar que, no campo 739 apenas se verificou a passagem de uma taxa negativa para positiva ao nível do número de declarações, pelo que em termos de valor, em 2013, a taxa era positiva na ordem dos 1,1% e, em 2015, 68%. Destaco, ainda, a tendência de abrandamento do crescimento ao nível da dedutibilidade dos gastos de financiamento.

Atentando nas CFD, os efeitos surtiram com mais impacto ao nível do valor declarado, pois em termos de número de declarações, apenas se verificou alteração na tendência evolutiva nos campos 768 e 771, passando de taxas negativas para positivas. Perante o exposto, a nossa análise incidirá ao nível do valor declarado, onde a inversão anteriormente indicada se verificou nos campos 764, 771 e 773, ou seja, se a nova tendência é de crescimento positivo, montantes mais elevados serão deduzidos ao resultado contábilístico, menor será o lucro tributável e o montante de imposto a pagar, *ceteris paribus*. Por outro lado, nos campos 758, 768 e 773, a taxa passou de positiva a negativa, pelo que montantes mais baixos serão abatidos ao resultado contábilístico, o que se traduzirá num lucro tributável e montante de imposto a pagar mais elevados, *ceteris paribus*.

Tabela 14: Variação do número e valor das Correções Fiscais a Acrescer (2012-2015)											
											(%)
Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira											
Artigo CIRC	Campo Modelo 22	Descrição	N	V	Número de declarações			Montante declarado			
					12/13	13/14	14/15	12/13	13/14	14/15	
Art. 19.º nº4 e art. 39º	Campo 721	1. Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	9	1	↓ -2,0%	↑ 19,4%	↓ -0,9%	↓ -9,8%	↑ 38,8%	↓ -18,1%	
Art. 18.º nº8	Campo 712	2. Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional	7	2	↓ -2,1%	↓ -0,1%	↑ 3,1%	↓ -9,5%	↑ 183,3%	↓ -55,4%	
Art. 23.º-A nº1 al. a)	Campo 724	3. IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros	1	3	↑ 2,3%	↓ -0,8%	↑ 5,8%	↑ 6,7%	↑ 4,3%	↑ 0,8%	
Art. 28.º e art.s 28.º-A a 28.º-C	Campo 718	4. Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais	8	4	↑ 3,0%	↑ 3,9%	↓ -2,5%	↓ -7,2%	↑ 18,2%	↓ -29,2%	
Art. 31.º-B e art. 34.º nº1	Campo 719	5. Perdas por imparidade de ativos não correntes e depreciações e amortizações, não aceites como gastos	3	5	↓ -6,3%	↓ -13,8%	↓ -3,6%	↓ -23,0%	↓ -8,7%	↓ -10,7%	
Art. 18.º nº9	Campo 713	6. Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor	11	6	↓ -12,7%	↑ 28,9%	↑ 15,0%	↓ -51,0%	↑ 118,0%	↓ -39,2%	
Art. 46.º	Campo 739	7. Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento	4	7	↓ -5,6%	↑ 2,0%	↑ 2,5%	↑ 1,1%	↑ 2,6%	↑ 63,8%	
Art. 67.º	Campo 748	8. Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos	12	8	↑ 2071,4%	↑ 83,6%	↓ -11,8%	↑ 20538,8%	↑ 120,4%	↓ -32,0%	
Art. 43.º	Campo 723	9. Realizações de utilidade social não dedutíveis	5	9	↑ 1,3%	↓ -3,6%	↑ 0,9%	↑ 32,4%	↑ 222,9%	↓ -77,7%	
Art. 23.º-A nº1 al. e)	Campo 728	10. Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações	2	10	↑ 0,9%	↑ 14,1%	↑ 7,0%	↓ -8,8%	↑ 5,1%	↑ 47,1%	
Art. 48.º nº1	Campo 740	11. 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento	6	11	↑ 8,4%	↑ 11,2%	↑ 7,3%	↑ 11,7%	↓ -9,4%	↑ 128,7%	
Art. 41.º	Campo 722	12. Créditos incobráveis não aceites como gastos	10	12	↑ 6,2%	↓ -8,5%	↑ 1,3%	↑ 56,6%	↓ -7,6%	↓ -34,5%	

Tabela 15: Variação do número e valor das Correções Fiscais a Deduzir (2012-2015)										
								(%)		
Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira										
Artigo CIRC	Campo Modelo 22	Descrição	N	V	Número de declarações			Montante declarado		
					12/13	13/14	14/15	12/13	13/14	14/15
Art. 18.º n.º8	Campo 758	1. Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional	2	1	↑ 7,0%	↑ 7,5%	↑ 5,4%	↑ 22,4%	↑ 9,3%	↓ -12,0%
Art. 51.º e art. 51.º-D	Campo 771	2. Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos	5	2	↓ -3,0%	↑ 12,8%	↑ 5,7%	↓ -1,1%	↑ 67,8%	↓ -13,3%
Art. 19.º n.º4 e art. 39.º n.º4	Campo 764	3. Reversão de provisões tributadas	4	3	↓ -2,2%	↓ -8,2%	↓ -1,1%	↓ -29,5%	↑ 22,1%	↓ -8,4%
Art. 28.º n.º3 e art. 28.º-A n.º3	Campo 762	4. Reversão de perdas por imparidade tributadas	3	4	↓ -4,1%	↓ -3,4%	↓ -0,2%	↑ 0,1%	↑ 150,7%	↓ -37,0%
Art. 46.º	Campo 769	5. Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais	1	5	↓ -8,5%	↓ -6,9%	↓ -3,9%	↑ 2,3%	↑ 14,0%	↑ 122,9%
Art. 18.º n.º9	Campo 759	6. Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor	7	6	↑ 9,8%	↑ 13,3%	↑ 11,9%	↑ 30,6%	↓ -24,0%	↑ 87,3%
Art. 28.º, art. 28.º-A n.º1 e art. 31.º-B n.º7	Campo 781	7. Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores	6	7	-	↑ 65,9%	↑ 16,0%	-	↑ 126,5%	↑ 57,5%
Art.s 74.º, 76.º e 77.º	Campo 773	8. Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais	12	8	↓ -29,4%	↓ -16,7%	↓ -20,0%	↑ 177,4%	↑ 35489,6%	↓ -99,9%
Art. 46.º n.º5 al. b), ex-art. 45.º n.º3 parte final e ex-art. 45.º n.º3 1.ª parte	Campo 768	9. 50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio	9	9	↑ 1,1%	↓ -57,8%	↑ 7,9%	↑ 0,2%	↓ -37,6%	↓ -96,7%
Art. 67.º	Campo 795	10. Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores	11	10	-	-	↑ 78,6%	-	-	↑ 133,1%
Art. 6.º	Campo 755	11. Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE	8	11	↑ 1,4%	↓ -6,7%	↑ 18,3%	↓ -19,9%	↓ -43,1%	↓ -5,9%
Art. 45.º-A	Campo 792	12. Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis	10	12	-	-	↑ 73,5%	-	-	↑ 112,3%

Tabela 16: Variação do número e valor das Correções Fiscais a Acrescer (2012, 2013, 2015)										
(%)										
<i>Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira</i>										
Artigo CIRC	Campo Modelo 22	Descrição	N	V	Número de declarações		Montante declarado			
					12/13	13/15	12/13	13/15		
Art. 19.º n.º4 e art. 39.º	Campo 721	1. Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	9	1	↓ -2,0%	↑ 18,3%	↓ -9,8%	↑ 13,7%		
Art. 18.º n.º8	Campo 712	2. Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional	7	2	↓ -2,1%	↑ 3,0%	↓ -9,5%	↑ 26,2%		
Art. 23.º-A n.º1 al. a)	Campo 724	3. IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros	1	3	↑ 2,3%	↑ 4,9%	↑ 6,7%	↑ 5,1%		
Art. 28.º e art.s 28.º-A a 28.º-C	Campo 718	4. Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais	8	4	↑ 3,0%	↑ 1,4%	↓ -7,2%	↓ -16,3%		
Art. 31.º-B e art. 34.º n.º1	Campo 719	5. Perdas por imparidade de ativos não correntes e depreciações e amortizações, não aceites como gastos	3	5	↓ -6,3%	↓ -16,9%	↓ -23,0%	↓ -18,5%		
Art. 18.º n.º9	Campo 713	6. Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor	11	6	↓ -12,7%	↑ 48,3%	↓ -51,0%	↑ 32,6%		
Art. 46.º	Campo 739	7. Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento	4	7	↓ -5,6%	↑ 4,6%	↑ 1,1%	↑ 68,0%		
Art. 67.º	Campo 748	8. Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos	12	8	↑ 2071,4%	↑ 61,8%	↑ 20538,8%	↑ 50,0%		
Art. 43.º	Campo 723	9. Realizações de utilidade social não dedutíveis	5	9	↑ 1,3%	↓ -2,7%	↑ 32,4%	↓ -28,1%		
Art. 23.º-A n.º1 al. e)	Campo 728	10. Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações	2	10	↑ 0,9%	↑ 22,1%	↓ -8,8%	↑ 54,6%		
Art. 48.º n.º1	Campo 740	11. 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento	6	11	↑ 8,4%	↑ 19,3%	↑ 11,7%	↑ 107,3%		
Art. 41.º	Campo 722	12. Créditos incobráveis não aceites como gastos	10	12	↑ 6,2%	↓ -7,3%	↑ 56,6%	↓ -39,5%		

Tabela 17: Variação do número e valor das Correções Fiscais a Deduzir (2012, 2013, 2015)												
(%)												
Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira												
Artigo CIRC	Campo Modelo 22	Descrição	N	V	Número de declarações				Montante declarado			
					12/13	13/15	12/13	13/15				
Art. 18.º n.º8	Campo 758	1. Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional	2	1	↑	7,0%	↑	13,2%	↑	22,4%	↓	-3,8%
Art. 51.º e art. 51.º-D	Campo 771	2. Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos	5	2	↓	-3,0%	↑	19,2%	↓	-1,1%	↑	45,5%
Art. 19.º n.º4 e art. 39.º n.º4	Campo 764	3. Reversão de provisões tributadas	4	3	↓	-2,2%	↓	-9,3%	↓	-29,5%	↑	11,9%
Art. 28.º n.º3 e art. 28.º-A n.º 3	Campo 762	4. Reversão de perdas por imparidade tributadas	3	4	↓	-4,1%	↓	-3,6%	↑	0,1%	↑	58,1%
Art. 46.º	Campo 769	5. Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais	1	5	↓	-8,5%	↓	-10,5%	↑	2,3%	↑	154,2%
Art. 18.º n.º9	Campo 759	6. Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor	7	6	↑	9,8%	↑	26,7%	↑	30,6%	↑	42,4%
Art. 28.º, art. 28.º-A n.º1 e art. 31.º-B n.º7	Campo 781	7. Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores	6	7		-	↑	92,4%		-	↑	256,7%
Art.s 74.º, 76.º e 77.º	Campo 773	8. Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais	12	8	↓	-29,4%	↓	-33,3%	↑	177,4%	↓	-72,3%
Art. 46.º n.º5 al. b), ex-art. 45.º n.º3 parte final e ex-art. 45.º n.º3 1ª parte	Campo 768	9. 50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio	9	9	↑	1,1%	↓	-54,4%	↑	0,2%	↓	-98,0%
Art. 67.º	Campo 795	10. Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores	11	10		-		-		-		-
Art. 6.º	Campo 755	11. Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE	8	11	↑	1,4%	↑	10,4%	↓	-19,9%	↓	-46,5%
Art. 45.º-A	Campo 792	12. Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis	10	12		-		-		-		-

Adicionalmente, a Tabela 18 permite-nos ir ao encontro do comprovado na análise anterior, na medida em que evidencia a variação, em termos de número de declarações, ao longo do período em análise. O número total de declarações encontrou-se em contínuo crescimento desde 2012 até 2015, verificando-se um variação positiva de 31.253<sup>106</sup> declarações (7%<sup>107</sup>). De notar que esta tendência não se verificou ao nível do número de declarações com CFA, uma vez que, em termos absolutos, a variação foi tendencialmente crescente, no entanto, em 2014, e tal como verificado anteriormente verificou-se uma queda, ainda que pouco significativa, na ordem dos 2%<sup>108</sup> face ao período homólogo. No ano subsequente a tendência inicial foi retomada. Por outro lado, ao nível das CFD, verificou-se um aumento contínuo, mas pouco significativo, do número de declarações.

No intuito de tornar esta análise mais robusta, elaborou-se rácios de proporção entre o número de declarações com CFA / CFD e o número total de declarações. Ressalva-se que o somatório do número de declarações com CFA e com CFD não é igual ao número total de declarações, uma vez que existem declarações que não se aplicam a nenhum dos casos. Posto isto, a Tabela 16 evidencia que não se verificaram alterações significativas ao nível das CFD, uma vez que há uma manutenção de aproximadamente 17% das declarações com CFD. Por seu turno, no que diz respeito às CFA é evidente uma quebra significativa passando de, aproximadamente 86%, em 2012, para 80%, em 2014 e 2015.

Posto isto, tanto nas CFA, como nas CFD, essencialmente ao nível do montante declarado não se verifica um crescimento semelhante em todos os campos, pelo que se torna difícil avaliar os efeitos das alterações em causa.

<b>Tabela 18: Variação do número total de declarações e por CF (2012-2015)</b>				
(número de declarações; %)				
<i>Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira</i>				
Descrição	2012	2013	2014	2015
Número total de declarações	421.430	429.148	440.168	452.683
Número de declarações (CFA)	360.554	361.193	353.276	361.508
Proporção	86%	84%	80%	80%
Número de declarações (CFD)	73.520	74.644	74.950	79.210
Proporção	17%	17%	17%	17%

<sup>106</sup>  $452.683 - 421.430 = 31.253$  declarações.

<sup>107</sup>  $\frac{31.253}{421.430} = 7\%$

<sup>108</sup>  $\frac{353.276 - 361.193}{361.193} = -2\%$ .

#### 4. Conclusão

O sistema fiscal português impõe, por intermédio da Constituição da República Portuguesa, a tributação com base no rendimento real dos sujeitos passivos, o que por sua vez representa um meio para concretizar o princípio da capacidade contributiva. Na verdade, a fiscalidade encontra-se intimamente relacionada com a contabilidade, uma vez que é desta que parte a formulação do conceito de rendimento real. Nesse sentido, é essencialmente na esfera da dedutibilidade dos gastos fiscais que a presença de um modelo de dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade surte maior impacto. Neste, e nos termos do artigo 17.º do CIRC, assume-se como base para a formação do lucro tributável o resultado contabilístico, o qual será, posteriormente, alvo de ajustamentos, positivos ou negativos, extra-contabilísticos.

A existência de limitações à dedutibilidade dos gastos encontra-se presente no ordenamento jurídico português desde o Código de Contribuição Industrial que, através da reforma fiscal de 1989, deu lugar ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Com o objetivo primordial de acompanhar o processo de harmonização internacional, as respetivas normas proclamadas neste âmbito têm sofrido diversas reestruturações em termos de texto legal, nomeadamente quanto ao cumprimento de requisitos específicos e de comprovação da existência do gasto.

Em termos do preceito legal vigente antes da Reforma de IRC de 2014, era considerado como gasto fiscal, de acordo com o n.º 1 do artigo 23.º, todos aqueles *“que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora ...”*, expondo, em seguida, um elenco exemplificativo de diversos gastos que podiam ser deduzidos ao rendimento. Diversos autores alegavam que esta noção se centrava em aspetos puramente económicos e era excessivamente ampla e imperfeita, o que, por sua vez, fazia com que fosse a principal causa de litígio entre a AT e o sujeito passivo, especialmente quanto a interpretação do conceito de “indispensabilidade”. Na verdade, a doutrina e a jurisprudência distanciaram-se por completo de uma interpretação deste conceito com base numa relação de causalidade entre gastos e rendimentos, alegando que qualquer despesa que se relacione com o objeto societário satisfaz o requisito da indispensabilidade.

Adicionalmente, a necessidade do requisito de comprovação impunha a verificação da existência efetiva dos gastos, no entanto, este ordenamento jurídico não fazia qualquer

referência ao meio pelo qual o custo deva ser comprovado, não explicitando qual a noção de documento justificativo e os elementos que nele devam constar. Acresce, ainda, a necessidade de os gastos efetuados pelo sujeito passivo se encontrarem ligados aos rendimentos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora. Todavia, tal como nos outros requisitos, este conceito não se encontrava explícito na lei.

A par do artigo 23.º do CIRC, o artigo 45.º do mesmo normativo possui igual relevância, na medida em que expõe os encargos que não são tidos em consideração no balanço fiscal. Este tinha como principal objetivo limitar a dedutibilidade de despesas que, ainda que se insiram no âmbito da atividade da empresa, poderem, de certa forma, favorecer terceiros que se relacionem com o sujeito passivo.

Estas debilidades revelavam a extrema necessidade de o Estado intervir, uma vez que tornavam o sistema fiscal português débil e pouco aliciente sob o ponto de vista fiscal. Na verdade, a crescente mobilidade de capital, a facilidade que as empresas possuem em extravasar as suas fronteiras para diversas áreas geográficas, a crescente concorrência fiscal alimentada por taxas mais baixas ou regimes fiscais especiais em determinados países, fez com que os decisores políticos utilizassem o IRC como instrumento captador de investimento e crescimento económico. Nesse sentido, era crucial seguir o exemplo das economias mais desenvolvidas sob o ponto de vista fiscal.

A Comissão Europeia percebeu que os sistemas de impostos vigentes na União Europeia eram altamente ineficazes, uma vez que o princípio da contabilidade separada obrigava a que as empresas multinacionais apresentassem contas separadas em cada país onde atuassem, fazendo com que este tipo de empresas deslocasse os seus lucros para países onde a taxa fosse mais baixa.

No sentido de caminharmos para uma UE cada vez mais unificada, era necessário que as políticas económicas e fiscais dos diversos EM's progredissem num único sentido. Estas deveriam ser coordenadas centralmente, com o objetivo de eliminar estas distorções, e entrar-se num processo de harmonização fiscal, capaz de lutar contra a concorrência fiscal excessiva. Deste modo, em 2011, a União Europeia apresentou uma proposta de diretiva sobre a matéria coletável consolidada comum em sede de IRC (CCCTB), tendo sido relançada em 2015. O foco era, essencialmente eliminar fenómenos de sobretributação e dupla tributação, através da definição de um conjunto de regras para o cálculo dos resultados fiscais a título individual e da consolidação dos mesmos.

Passando da esfera internacional para a nacional, desde o início do século XXI, a economia portuguesa evidenciou um comportamento aquém do esperado e contrário ao desempenho demonstrado nos últimos 15 anos de presença na UE. Desde o crescimento fraco a uma economia em clara depressão, os prognósticos evolutivos eram extremamente desfavoráveis.

Perante esta realidade, a Reforma de IRC tornou-se numa das prioridades do Programa do XIX Governo Constitutivo desde o início da sua legislatura, com o intuito de reforçar a competitividade e a internacionalização das empresas portuguesas. Foi formada uma Comissão para a Reforma com o objetivo máximo de alterar, de forma profunda, o respetivo código do IRC, no sentido de promover o crescimento económico sustentável. Nesse sentido, a Reforma de IRC de 2014 visou a promoção deste imposto como ferramenta fiscal fundamental para a competitividade e atratividade do investimento, um dos principais problemas da economia portuguesa no período posterior à crise financeira. As alterações legislativas associadas à dedutibilidade dos encargos fiscais, a par de outras, surgiram como resposta a esta mesma necessidade. A par desta temática, destacam-se como parâmetros alvo de alteração, a redução das taxas nominais de imposto, o novo regime de *participation exemption*, a simplificação das regras de preços de transferência, do regime de tributação de grupos de sociedades e das regras de preços de transferência.

A regra geral de dedução foi alvo de consideráveis alterações, não só a noção de gasto fiscal, mas também os requisitos formais da sua comprovação, tendo-se estabelecido como regra geral de dedutibilidade que “*são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”.

No que diz respeito à comprovação dos gastos fiscais, atualmente, o n.º 3, n.º 4 e n.º 6 do artigo 23.º do código do IRC explicam pormenorizadamente o que se entende por “comprovado documentalmente”. Mais especificamente, o n.º 6 do artigo 23.º indica que quando há obrigatoriedade na emissão de fatura, esta deverá ser o documento representativo do gasto contraído. Estas alterações propunham-se a proporcionar à Administração Tributária uma crescente e eficaz fiscalização das relações económicas entre a entidade que emite o documento, o fornecedor, e o adquirente dos bens ou prestações de serviços.

Incidindo no princípio que suscitava maior fonte de controvérsia, tanto na doutrina, como na jurisprudência, a Comissão pretendeu fazer com que a dedutibilidade dos gastos dependesse da sua ligação com a atividade empresarial e, conseqüentemente excluir a incerteza decorrente do conceito. Contudo, apesar destes esforços por parte da Comissão, não os eliminou por completo, ainda que tenha estabelecido um conceito mais concreto e objetivo. Deste modo, a base da nova regra geral focou-se no artigo 12.º do CCCTB.

Em termos práticos e de efeitos concretos para o contribuinte, a doutrina subdivide-se em duas posições distintas. Por um lado, alguns autores advogam que nada se alterou, pois apesar de o requisito da indispensabilidade ter sido eliminado, a atual redação da norma faz com que a AT possa atuar como se o mesmo ainda vigorasse. Por outro lado, outros argumentam que a única alteração apenas incidiu na obrigatoriedade de os gastos serem incorridos ou suportados tendo um objetivo ou finalidade fundamental, aquando da contração dos mesmos. Deste modo, os gastos serão dedutíveis se contraídos para salvaguardar o interesse da empresa, incluindo, por isso, atividades que concorram direta ou indiretamente para conceber um excedente económico.

Quanto ao elenco dos gastos considerados dedutíveis no artigo 23.º do CIRC, este foi separado da regra geral da dedutibilidade dos gastos, encontrando-se agora no n.º 2. Alguns aspetos foram alvo de alterações terminológicas, essencialmente motivadas pela uniformização da nomenclatura fiscal com a contabilística. Adicionalmente, a grande alteração deste artigo incidiu fundamentalmente na formulação da regra geral e não no elenco exemplificativo dos gastos dedutíveis.

Em jeito de complemento das alterações evidenciadas no artigo 23.º, o artigo 45.º e 65.º do CIRC foram revogados, dando lugar ao artigo 23.º-A. Vários parâmetros foram modificados, no entanto, aqueles que carecem de especial destaque são os postulados na alínea a) e alínea e) do n.º 1, uma vez que foram os que revelaram maior peso no número total de declarações e montante global declarado alvos de alteração. Quanto ao primeiro, inseriu-se neste âmbito a não dedutibilidade das tributações autónomas, facto que não se encontrava previsto no Anteprojeto da Reforma de IRC. Paralelamente, o segundo refere-se à inclusão dos juros de mora, a par dos juros compensatórios, na regra que exclui a dedutibilidade das multas, coimas e demais encargos, pela prática de infrações que não tenham origem contratual.

No intuito de se tentar perceber qual o verdadeiro impacto destas alterações para o sujeito passivo, formulou-se um estudo empírico, onde foi adotada uma abordagem mista, e se desenvolveu um estudo exploratório-descritivo com recurso a métodos puramente estatísticos e, ainda, uma análise descritiva. Para tal, recorreremos à informação estatística disponibilizada no portal da AT, avaliando a evolução do referido imposto e, ainda, elaborando uma análise sobre a forma como alterações legislativas surtiram efeito no montante de lucro tributável do sujeito passivo. Ressalva-se que a informação é agregada, tendo por base, não só o número de declarações Modelo 22, como também os valores declarados nas mesmas.

Uma vez que o imposto provoca uma diminuição no resultado líquido do sujeito passivo, os gestores propendem a apresentar o menor resultado possível para que, de igual forma, o montante de imposto a pagar seja o mais reduzido possível. Perante esta realidade, é de esperar que o resultado contabilístico seja inferior ao resultado fiscal. Ao analisar a evolução em termos de valores declarados em milhões de euros, em 2010, 2011 e 2015, o resultado contabilístico foi superior ao fiscal, enquanto nos restantes anos, apesar de se verificar o inverso, a diferença foi pouco expressiva, face ao que seria de prever. Em termos de número de declarações, verificou-se que o resultado fiscal era consideravelmente superior ao resultado contabilístico. Com o intuito de averiguar o porquê das diferenças apuradas, procedeu-se a uma análise da informação segundo as classes que possuem um maior número de categorias, nomeadamente o CAE e o distrito. As divergências encontravam-se situadas na análise por setor, onde no setor k – atividades financeiras e de seguros – ao longo do período em estudo, aproximadamente, 2% do número de declarações diziam respeito a, aproximadamente, 25% do valor global de IRC liquidado. Este facto fez com que o setor k fosse eliminado da análise e a divergência fosse regularizada.

Em termos práticos, tanto no caso das CFA, como das CFD, selecionou-se as 10 correções fiscais com mais peso em número e em valor. Em ambos os casos, duas das CF selecionadas com base no valor não constavam na análise com base no número de declarações e vice-versa, pelo que se optou por analisar 12 CFA e CFD. No primeiro caso, a amostra selecionada representava cerca de 98% do valor total e 99,5 do número de declarações com correções fiscais alvo de alterações legislativas. Quanto às CFD, amostra representava 98,5% do valor total e 99,7% do número de declarações com correções

fiscais alvo de alterações legislativas. Todas as situações extravasaram a relação definida no Princípio de Pareto, onde 80% das consequências advêm de 20% das causas.

Quanto ao efeito das alterações legislativas nas correções fiscais do Q07 da DR Modelo 22, analisou-se algumas alterações do conteúdo textual das referidas correções, nomeadamente a inclusão do método de consolidação patrimonial (campo 712 e 758); a alteração do limiar de percentagem de participação a partir do qual as variações de justo valor em instrumentos de capital próprio em determinadas condições deixam de ser consideradas fiscalmente (campo 713 e 759); a não dedutibilidade das tributações autónomas e dos juros de mora (campo 724 e 728); a introdução do regime de PE (campo 740 e 771); a limitação à dedutibilidade dos gastos de financiamento ( campo 748 e 795); entre outros.

Posteriormente, efetuou-se uma análise da evolução relativa das 12 CFA e CFD que havíamos escolhido inicialmente. Em quanto que nas CFA não foi possível identificar uma tendência evolutiva constante, nas CFD conseguimos identificar algumas tendências de crescimento semelhantes em mais do que uma correção fiscal. Após uma análise exaustiva, verificou-se a evidência de que, no ano de 2014, se verificou uma inversão da tendência de crescimento de diversos campos do Q07 da DR Modelo 22. Contudo, a mesma regressou, na maioria das correções fiscais, ao padrão evolutivo inicial, movimento que identificamos como “falso efeito da Reforma de IRC de 2014”. Na verdade, esta realidade foi ao encontro daquela que é a posição defendida por alguns autores, ou seja, o ano de transição de normativos costuma deixar transparecer os efeitos de adaptação naturais deste tipo de alterações, pelo que é comum que a literatura exclua este ano da análise.

Admitindo a sugestão dos referidos autores, eliminamos os valores associados ao ano de 2014 e reconstruímos as novas taxas de crescimento. Ao nível dos CFA, verificou-se, em alguns dos campos, uma inversão da tendência de crescimento tanto em número, como em valor. Excetuando duas situações, passaram-se de taxas negativas para positivas, o que nos leva a crer que um montante mais elevado foi acrescido ao resultado líquido, o que, por sua vez, aumenta o lucro tributável e, conseqüentemente o montante de imposto a pagar, *ceteris paribus*. Por outro lado, ao nível das CFD, os efeitos surtiram com mais impacto em termos de valor declarado, pois no que diz respeito ao número de declarações, apenas se verificou alteração na tendência evolutiva em dois campos, passando de taxas negativas para positivas. Posto isto, focando no valor declarado, em 50% dos campos alvo

de alteração de tendência, esta passou a ser de crescimento positivo e, por isso, montantes mais elevados serão deduzidos ao resultado contabilístico, menor será o lucro tributável e o montante de imposto a pagar, *ceteris paribus*. Por outro lado, nas restantes 50%, a taxa passou de positiva a negativa, pelo que montantes mais baixos serão abatidos ao resultado contabilístico, o que se traduzirá num lucro tributável e montante de imposto a pagar mais elevados, *ceteris paribus*.

Adicionalmente, ao analisar os rácios de proporção entre o número de declarações com CFA / CFD e o número total de declarações verificamos que, ao nível das CFD, não há evidencia de alterações significativas, uma vez que há uma manutenção de aproximadamente 17% das declarações com CFD. Por seu turno, no que diz respeito às CFA é evidente uma quebra significativa passando de, aproximadamente 86%, em 2012, para 80%, em 2014 e 2015.

Perante tudo o que aqui foi explicitado, e segundo a opinião de diversos autores, o impacto das alterações legislativas ao nível do texto do normativo pouco ou nada influenciou na resolução dos problemas identificados como base da Reforma de IRC de 2014. No mesmo sentido, ao nível do estudo empírico, tanto nas CFA, como nas CFD, essencialmente em termos de montante declarado, não se verifica um crescimento semelhante em todos os campos, pelo que se torna difícil avaliar os efeitos concretos das alterações em causa.

Chegado o fim deste estudo, importa salientar alguns dos desafios encontrados, nomeadamente a realização de novos estudos de investigação no âmbito de futuras alterações legislativas, que tenham como base dados individuais das empresas.

## 5. Bibliografia

- Abreu, M. 2010. Fiscalidade e competitividade internacional. *Executive Digest*.
- Alexandre, F., Conraria, L. A. & Bação, P. 2016. *Crise e castigo: os desequilíbrios e o resgate da economia portuguesa* (1<sup>a</sup> ed.). Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Alves, M. P. 2012. *Metodologia científica*. Lisboa: Escolar Editora.
- Amorim, J. C. 2007. Os custos dedutíveis para efeitos de IRC. *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*. 32: 21–43.
- Andrade, F. R. 2016. O que mais faz zangar as pessoas é serem mais tributadas do que os seus semelhantes. *Sindicato dos Trabalhadores dos Impostos*. 7: 4–5.
- Areias, R. B. & Esteves, J. C. 2014. *IRC: notas práticas*. Porto: Porto Editora.
- Baliamoune-Lutz, M. & Garelo, P. 2014. Tax structure and entrepreneurship. *Small Business Economics*, 42(1): 165–190.
- Bastos, R. M. 2014. A reforma do IRC e o objetivo da redução do grau de litigiosidade fiscal. *Justiça Tributária*, 3: 25–35.
- Bettendorf, L., Devereux, M., Horst, A., Loretz, S. & Mooji, R. 2009. Corporate tax harmonization in the EU. *CPB Discussion Paper*, 133.
- Bruce, D. & Mohsin, M. 2006. Tax policy and entrepreneurship: new time series evidence. *Small Business Economics*, 26: 409–425.
- Cullen, J. B. & Gordon, R. H. 2007. Taxes and entrepreneurial risk-taking: theory and evidence for the US. *Journal of Public Economics*, 91(7–8): 1479–1505.
- Defond, M. L., Hu, X., Hung, M. Y. & Li, S. 2012. Has the widespread adoption of IFRS reduced US firms' attractiveness to foreign investors? *Journal of International Accounting Research*, 11(2): 27-55.
- Defond, M. L., Hu, X., Hung, M. Y. & Li, S. 2011. The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: the role of comparability. *Journal of Accounting and Economics*, 51(3): 240-258.
- Delloite. 2013. *Observatório da competitividade fiscal 2013*.
- Devereux, M. & Loretz, S. 2008. The effects of EU formula apportionment on corporate tax revenues. *Fiscal Studies*, 29(1): 1–33.
- Diamond, J. W. & Zodrow, G. R. 2013. The case for corporate income tax reform. *American Action Forum*.
- Djankov, S., Ganser, T., McLiesh, C., Ramalho, R. & Shleifer, A. 2010. The effect of

- corporate taxes on investment and entrepreneurship. *American Economic Journal: Macroeconomics*, 2(3): 31–64.
- Donohoe, M., McGill, G. & Outslay, E. 2013. Back to the drawing board: the structural and accounting consequences of a switch to a territorial system. *National Tax Journal*, 66(3): 713–744.
- Emmerson, C., Johnson, P. & Miller, H. 2013. The IFS green budget. *The Institute for Fiscal Studies*.
- Ferede, E. & Dahlby, B. 2012. The impact of tax cuts on economic growth: evidence from the canadian provinces. *National Tax Journal*, 65(3): 563–594.
- Fortin, M. F. 2000. *O processo de investigação: da conceção à realização* (2ª ed.). Loures: Lusociência.
- Gentry, W. & Hubbard, G. 2000. Tax policy and entrepreneurial entry. *The American Economic Review*, 90(2): 283–287.
- Gnaedinger, C. 2008. News analysis: CCCTB opponents stake out different positions. *Tax Analysts Internacional*, November.
- Grubert, H. & Altshuler, R. 2013. Fixing the system: an analysis of alternative proposals for the reform of international tax. *National Tax Journal*, 66(3): 671–712.
- Holcombe, R. G. & Lacombe, D. J. 2004. The effect of state income taxation on per capita income growth. *Public Finance Review*. SAGE Publications Inc, 32(3): 292–312.
- Johnson, P. & Myles, G. 2011. The mirrlees review. *Fiscal Studies*, 32(3): 319–329.
- Kim, Y. & Li, S. 2011. The externality effect of accounting standards convergence: evidence from cross-border information transfers around EU mandatory IFRS adoption, *Working paper*, Santa Clara University.
- Lagoa, D. 2015. *O regime da dedutibilidade de custos à luz do novo artigo 23º do CIRC*. Dissertação de Mestrado não publicada. Universidade Católica Portuguesa de Lisboa, Lisboa.
- Lopes, C. 2013. *A tributação por métodos indiretos - uma análise do enquadramento jurisprudencial dos aspetos contabilístico-fiscal*. Dissertação de Mestrado não publicada. Universidade de Coimbra, Coimbra.
- Loretz, S. 2008. Corporate taxation in the OECD in a wider context. *Oxford Review of Economic Policy*, 24(4): 639–660.
- Lourenço, M. J. 2013. *O paradigma do rendimento real - contributos para a (des)construção de um mito*. Dissertação de Mestrado não publicada. Universidade

- do Minho, Braga.
- Lourtie, P. 2011. Portugal no contexto da crise do euro. *Relações Internacionais*, 32: 61–105.
- Markle, K. S. & Shackelford, D. A. 2012. Cross-country comparisons of corporate income taxes. *National Tax Journal*, 65(3): 493–527.
- Martins, A. 2013. A dedutibilidade dos juros e a noção de “atividade” das sociedades: a propósito do artigo 23.º do CIRC. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 5(4): 79–111.
- Martins, A. 2014. The portuguese corporate tax reform and international trends: an assessment. *International Journal of Law and Management*, 57(4): 281–299.
- Martins, A. 2015. A dedutibilidade dos gastos e a nova redação do artigo 23.º, n.º1 do CIRC: uma nota. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 8(1): 95–114.
- Matthews, S. 2011. What is a ‘competitive’ tax system?. *OECD Taxation Working Papers*.
- Morais, R. D. 2007. *Apontamentos ao IRC* (1ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Brealey, R. A., Myers, S. C. & Allen, F. 2007. *Principles of corporate finance*. New York: McGraw Hill.
- Nabais, J. C. 2013. Ainda fará sentido o art. 104.º da Constituição?. *Justiça Tributária*, 1.
- Nabais, J. C. 2015. *Direito fiscal* (8ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Neves, A., Lobo, C., Sousa, J., Mendonça, P. & Paiva, P. 2013. *O novo IRC*. Coimbra: Almedina.
- Nikolay, K. & Spengel, C. 2017. The european commission’s CC(C)TB re-launch. *ZEW policy brief*, 1/2017.
- Oliveira, E. & Ferreira, P. 2014. *Métodos de investigação: da interrogação à descoberta científica*. Porto: Vida Económica.
- Pereira, M. 2013. O impacto da relação entre a contabilidade e a fiscalidade nas demonstrações financeiras, in *XIV Congresso internacional de Contabilidade e Auditoria*. Disponível em: <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/43.pdf> (Acedido a: 20 março 2017).
- Perna, R. & Cerioni, L. 2012. The new CCCTB proposed scheme: an opportunity for cross-border business, a challenge for the national judge. *Association of European Administrative Judges - Taxation Law Working Group*.

- Portugal, A. M. 2004. *A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*. Coimbra: Coimbra Editora.
- PwC. 2014. *Paying taxes 2014: the global picture*, pp. 102–103.
- Ralha, P. 2014. *A harmonização fiscal e o futuro da UE, Público - online*. Disponível em: <https://www.publico.pt/opiniaio/jornal/a-harmonizacao-fiscal-e-o-futuro-da-ue-28813332> (Acedido a: 15 março 2017).
- Ralha, P. 2016. UE: harmonização fiscal impossível? – editorial. *Sindicato dos Trabalhadores dos Impostos*, 7: 3–4.
- Ramos, S. T. & Naranjo, E. S. 2014. *Metodologia da investigação científica*. Lisboa: Escolar Editora.
- Raupp, F. & Beuren, I. 2003. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, I. (Coord.). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*: 76–97. São Paulo: Atlas.
- Reed, R. 2008. The robust relationship between taxes and U.S. state income growth. *National Tax Journal*, 61(1): 57–80.
- Ribeiro, J. S. 2010. *Tributação presuntiva do rendimento - um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*. Coimbra: Almedina.
- Sales, M. 2013. *Diagrama de pareto*, EALDE Business School.
- Sanches, S. 2007. *Manual de direito fiscal*. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora.
- Santos, A. C. 2016. A proposta de diretiva sobre a matéria coletável consolidada comum em sede de imposto sobre as sociedades: passado, presente e futuro. *Sindicato dos Trabalhadores dos Impostos*, 7: 6–13.
- Sardão, A. 2014. *Dedutibilidade de juros em sede de IRC: algumas questões*. Dissertação de Mestrado não publicada. Universidade Católica Portuguesa do Porto, Porto.
- Scholes, M. S., Wolfson, M. A., Erickson, M. M., Hanlon, M. M., Maydew, E. L. & Shevlin, T. J. 2008. *Taxes and business strategy*. New York: Prentice Hall.
- Tashakkori, A. & Teddlie, C. 2003. *Handbook of mixed methods in social & behavioral research* (2ª ed.). Thousand Oaks: Sage.
- Tavares, T. C. 1999. *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos*. Lisboa: [s.n.].

- Tomljanovich, M. 2004. The role of state fiscal policy in state economic growth. *Contemporary Economic Policy*. Wiley Online Library, 22(3): 318–330.
- Valentim, S. 2015. *Dedutibilidade dos encargos financeiros : a perspetiva contabilística e a perspetiva fiscal - análise doutrinal e análise jurisprudencial*. Dissertação de Mestrado não publicada. Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Barcelos.
- Vasques, S. 2015. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Zikmund, W. G., Babin, B. J., Carr, J. C. & Griffin, M. 2013. *Business research methods* (9<sup>a</sup> ed.). United States of America: South Western Cengage Learning.

## 6. Anexos

Anexo 1: Estratégia de Pesquisa - base de dados <i>Amadeus</i>			
Product name	Amadeus		
Update number	268		
Software version	14.01		
Data update	13/01/2017 (n° 2681)		
Username	*****		
Export date	17/01/2017		
Cut off date	31/03		
	Step result	Search result	
1. All active companies and companies with unknown situation	20,167,396	20,167,396	
2. NUTS classification: PT11 - North	140,048	130,665	
3. Latest year of accounts: 2017, 2016, 2015	15,276,185	109,913	
4. Number of employees: All companies with a known value, Last available year, exclusion of companies with no recent financial data	11,474,884	92,535	
5. All companies with e-mail address	4,059,358	180	
Boolean search : 1 And 2 And 3 And 4 And 5	TOTAL	180	
Definition of the Ultimate Owner:			
- minimum percentage that must characterise the path from a subject Company up to its Ultimate owner: 50.01%			
- UO can have no shareholder identified or all its shareholders have an unknown percentage			

Anexo 2: E-mail enviado às empresas
<p><b>Assunto:</b> Pedido de utilização de informação em Dissertação de Mestrado.</p> <p>Ex<sup>mo(a)</sup> Senhor(a)</p> <p><b>Diana Vieira Martins</b>, Mestranda em Contabilidade no ISCTE <i>Business School</i>, residente na Rua 20 de Janeiro, n° 38, Figueiredo, 4720-406 Amares, com o telemóvel n° 916161807, encontrando-se a desenvolver a sua Dissertação de Mestrado, subordinada ao tema “O impacto das alterações legislativas na dedutibilidade dos gastos fiscais”, orientada pelo Professor Doutor Paulo Dias do Departamento de Contabilidade do referido Instituto, vem por este meio solicitar a Vossa Excelência a utilização do Modelo 22 e da Informação Empresarial Simplificada (IES) referentes aos anos de 2012 a 2015.</p> <p>O presente estudo tem como principal objetivo analisar o impacto das alterações legislativas provenientes da Reforma do IRC de 2014 na dedutibilidade dos gastos fiscais em empresas da região Norte. Nesse sentido, pretende-se fazer um estudo comparativo entre o pré e o pós Reforma, com o intuito de averiguar quais as alterações essenciais que foram efetuadas ao normativo e respectivas consequências e implicações das mesmas para o contribuinte.</p> <p>Informa, ainda, que neste estudo serão respeitados todos os princípios éticos e deontológicos, designadamente o princípio de confidencialidade onde toda a informação passível de identificação da empresa será retirada.</p> <p>Nesse sentido, de forma a simplificar o processo e a perceber a sua intenção de participação, gostaria que respondesse a este inquérito: <a href="https://goo.gl/forms/pt9Rn2kkWDOEm33o2">https://goo.gl/forms/pt9Rn2kkWDOEm33o2</a>.</p> <p>Muito grata pela colaboração, encontra-se à disposição para qualquer esclarecimento adicional.</p> <p>Pede deferimento,</p> <p>Braga, 6 de fevereiro de 2017</p> <p><i>Diana Martins</i></p>

O efeito das alterações legislativas na dedutibilidade dos gastos fiscais

Anexo 3: Número de Declarações por CAE (2010-2015)												
												(número de declarações)
Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira												
DESIGNAÇÃO	2010	%	2011	%	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%
** Atividades mal definidas	149	0,0%	671	0,2%	380	0,1%	1.274	0,3%	777	0,2%	862	0,2%
A Agricultura, produção animal, caça, floresta e pesca	10.386	2,6%	11.277	2,7%	12.393	2,9%	13.559	3,2%	14.902	3,4%	16.442	3,6%
B Indústrias extrativas	972	0,2%	972	0,2%	938	0,2%	925	0,2%	919	0,2%	902	0,2%
C Indústrias transformadoras	41.252	10,5%	41.613	9,9%	41.042	9,7%	40.895	9,5%	41.508	9,4%	42.168	9,3%
D Eletricidade, gás, vapor, água quente e fria e ar frio	752	0,2%	782	0,2%	792	0,2%	817	0,2%	819	0,2%	823	0,2%
E Captação, tratamento e distribuição de água; saneamento, gestão de resíduos e despoluição	979	0,2%	1.034	0,2%	1.056	0,3%	1.086	0,3%	1.097	0,2%	1.098	0,2%
F Construção	49.026	12,4%	49.112	11,7%	47.107	11,2%	45.624	10,6%	45.133	10,3%	44.889	9,9%
G Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis e motociclos	102.961	26,1%	104.917	25,0%	104.210	24,7%	104.604	24,4%	106.084	24,1%	107.723	23,8%
H Transportes e armazenagem	19.753	5,0%	19.881	4,7%	19.511	4,6%	19.089	4,4%	18.948	4,3%	18.813	4,2%
I Alojamento, restauração e similares	33.541	8,5%	35.014	8,3%	35.379	8,4%	36.093	8,4%	37.615	8,5%	39.310	8,7%
J Atividades de informação e de comunicação	8.163	2,1%	9.034	2,2%	9.549	2,3%	10.025	2,3%	10.514	2,4%	11.016	2,4%
K Atividades financeiras e de seguros	7.022	1,8%	8.204	2,0%	8.453	2,0%	8.853	2,1%	9.249	2,1%	9.361	2,1%
L Atividades imobiliárias	26.911	6,8%	27.613	6,6%	27.577	6,5%	27.577	6,4%	28.939	6,6%	30.443	6,7%
M Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares	36.077	9,2%	38.237	9,1%	38.607	9,2%	39.434	9,2%	40.962	9,3%	42.581	9,4%
N Atividades administrativas e dos serviços de apoio	12.587	3,2%	13.132	3,1%	13.190	3,1%	13.448	3,1%	13.995	3,2%	14.551	3,2%
O Administração Pública e Defesa; Segurança Social Obrigatória	165	0,0%	411	0,1%	476	0,1%	489	0,1%	519	0,1%	535	0,1%
P Educação	5.258	1,3%	5.753	1,4%	5.921	1,4%	6.019	1,4%	6.259	1,4%	6.728	1,5%
Q Atividades de saúde humana e apoio social	18.440	4,7%	22.909	5,5%	23.622	5,6%	24.641	5,7%	25.536	5,8%	26.120	5,8%
R Atividades artísticas, de espetáculos, desportivas e recreativas	6.357	1,6%	9.779	2,3%	10.577	2,5%	11.735	2,7%	12.376	2,8%	13.288	2,9%
S Outras atividades de serviços	13.136	3,3%	19.194	4,6%	20.640	4,9%	22.951	5,3%	24.006	5,5%	25.018	5,5%
T Act. famílias empregadoras pessoal doméstico e act. produção das famílias para uso próprio	2	0,0%	2	0,0%	2	0,0%	1	0,0%	1	0,0%	1	0,0%
U Atividades dos organismos internacionais e outras instituições extra-territoriais	2	0,0%	5	0,0%	8	0,0%	9	0,0%	10	0,0%	11	0,0%
<b>TOTAIS</b>	<b>393.891</b>	<b>100,0%</b>	<b>419.546</b>	<b>100,0%</b>	<b>421.430</b>	<b>100,0%</b>	<b>429.148</b>	<b>100,0%</b>	<b>440.168</b>	<b>100,0%</b>	<b>452.683</b>	<b>100,0%</b>

O efeito das alterações legislativas na dedutibilidade dos gastos fiscais

Anexo 4: IRC liquidado por CAE (2010-2015)												
												(valores declarados em milhões de euros)
Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira												
DESIGNAÇÃO	2010	%	2011	%	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%
** Atividades mal definidas	-	0,0%	4	0,2%	2	0,1%	1	0,0%	1	0,0%	1	0,0%
A Agricultura, produção animal, caça, floresta e pesca	25	0,8%	24	0,8%	33	1,2%	30	1,1%	38	1,1%	48	1,3%
B Indústrias extrativas	34	1,1%	26	0,9%	29	1,0%	8	0,3%	4	0,1%	8	0,2%
C Indústrias transformadoras	470	15,8%	469	16,7%	467	16,7%	421	15,1%	498	14,0%	539	14,8%
D Eletricidade, gás, vapor, água quente e fria e ar frio	92	3,1%	102	3,6%	102	3,6%	133	4,8%	157	4,4%	119	3,3%
E Captação, tratamento e distribuição de água; saneamento, gestão de resíduos e despoluição	66	2,2%	58	2,1%	66	2,4%	63	2,3%	75	2,1%	56	1,6%
F Construção	197	6,6%	138	4,9%	130	4,6%	135	4,8%	137	3,8%	128	3,5%
G Comércio por grosso e a retalho; reparação de veículos automóveis e motociclos	605	20,3%	472	16,8%	478	17,1%	525	18,9%	606	17,0%	648	17,8%
H Transportes e armazenagem	142	4,8%	171	6,1%	183	6,5%	214	7,7%	240	6,7%	254	7,0%
I Alojamento, restauração e similares	49	1,6%	43	1,5%	38	1,4%	44	1,6%	59	1,7%	73	2,0%
J Atividades de informação e de comunicação	116	3,9%	108	3,8%	86	3,1%	69	2,5%	87	2,4%	64	1,8%
K Atividades financeiras e de seguros	666	22,4%	711	25,3%	716	25,6%	654	23,5%	1.057	29,7%	802	22,1%
L Atividades imobiliárias	109	3,6%	93	3,3%	96	3,4%	101	3,6%	127	3,6%	165	4,5%
M Atividades de consultoria, científicas, técnicas e similares	133	4,5%	125	4,4%	132	4,7%	134	4,8%	222	6,2%	490	13,5%
N Atividades administrativas e dos serviços de apoio	56	1,9%	54	1,9%	60	2,2%	65	2,3%	76	2,1%	83	2,3%
O Administração Pública e Defesa; Segurança Social Obrigatória	68	2,3%	73	2,6%	40	1,4%	35	1,2%	29	0,8%	5	0,2%
P Educação	13	0,4%	11	0,4%	14	0,5%	11	0,4%	12	0,3%	11	0,3%
Q Atividades de saúde humana e apoio social	112	3,8%	107	3,8%	104	3,7%	111	4,0%	105	2,9%	103	2,8%
R Atividades artísticas, de espetáculos, desportivas e recreativas	8	0,3%	7	0,3%	7	0,3%	10	0,4%	13	0,4%	16	0,4%
S Outras atividades de serviços	14	0,5%	15	0,5%	18	0,6%	17	0,6%	17	0,5%	18	0,5%
T Act. famílias empregadoras pessoal doméstico e act. produção das famílias para uso próprio	-	0,0%	-	0,0%	0	-	-	0,0%	-	-	-	0,0%
U Atividades dos organismos internacionais e outras instituições extra-territoriais	-	0,0%	-	0,0%	-	-	-	0,0%	0	-	0	0,0%
<b>TOTAIS</b>	<b>2.977</b>	<b>100,0%</b>	<b>2.812</b>	<b>100,0%</b>	<b>2.802</b>	<b>100,0%</b>	<b>2.779</b>	<b>100,0%</b>	<b>3.559</b>	<b>100,0%</b>	<b>3.631</b>	<b>100,0%</b>

O efeito das alterações legislativas na dedutibilidade dos gastos fiscais

Anexo 5: Número de Declarações por distrito (2010-2015)												
												(número de declarações)
Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira												
DESIGNAÇÃO	2010	%	2011	%	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%
Aveiro	24.740	6,3%	26.401	6,3%	26.517	6,3%	27.054	6,3%	27.738	6,3%	28.477	6,3%
Beja	4.106	1,0%	4.773	1,1%	4.911	1,2%	5.055	1,2%	5.250	1,2%	5.489	1,2%
Braga	28.608	7,3%	30.813	7,3%	31.255	7,4%	32.435	7,6%	33.503	7,6%	34.749	7,7%
Bragança	3.590	0,9%	4.024	1,0%	4.136	1,0%	4.340	1,0%	4.502	1,0%	4.641	1,0%
Castelo Branco	5.707	1,4%	6.330	1,5%	6.482	1,5%	6.705	1,6%	6.844	1,6%	7.029	1,6%
Coimbra	13.797	3,5%	14.912	3,6%	15.020	3,6%	15.327	3,6%	15.732	3,6%	16.294	3,6%
Évora	5.575	1,4%	6.226	1,5%	6.337	1,5%	6.507	1,5%	6.658	1,5%	6.856	1,5%
Faro	20.023	5,1%	21.245	5,1%	21.156	5,0%	21.330	5,0%	21.817	5,0%	22.377	4,9%
Guarda	4.347	1,1%	4.960	1,2%	5.032	1,2%	5.146	1,2%	5.303	1,2%	5.407	1,2%
Leiria	20.068	5,1%	20.869	5,0%	20.883	5,0%	21.150	4,9%	21.451	4,9%	22.021	4,9%
Lisboa	112.461	28,6%	118.227	28,2%	118.398	28,1%	119.529	27,9%	122.493	27,8%	125.424	27,7%
Portalegre	3.381	0,9%	3.760	0,9%	3.824	0,9%	3.949	0,9%	4.085	0,9%	4.183	0,9%
Porto	68.252	17,3%	72.362	17,2%	72.869	17,3%	74.687	17,4%	76.970	17,5%	79.528	17,6%
Santarém	15.571	4,0%	16.443	3,9%	16.475	3,9%	16.673	3,9%	17.013	3,9%	17.297	3,8%
Setúbal	24.150	6,1%	25.771	6,1%	25.467	6,0%	25.685	6,0%	26.230	6,0%	26.764	5,9%
Viana do Castelo	6.925	1,8%	7.617	1,8%	7.827	1,9%	8.046	1,9%	8.334	1,9%	8.688	1,9%
Vila Real	5.269	1,3%	5.692	1,4%	5.818	1,4%	6.034	1,4%	6.324	1,4%	6.566	1,5%
Viseu	10.546	2,7%	11.419	2,7%	11.570	2,7%	11.933	2,8%	12.236	2,8%	12.560	2,8%
Angra do Heroísmo	1.237	0,3%	1.359	0,3%	1.431	0,3%	1.519	0,4%	1.594	0,4%	1.673	0,4%
Horta	690	0,2%	782	0,2%	849	0,2%	930	0,2%	976	0,2%	1.090	0,2%
Ponta Delgada	2.724	0,7%	3.094	0,7%	3.163	0,8%	3.325	0,8%	3.486	0,8%	3.628	0,8%
Funchal	12.124	3,1%	12.467	3,0%	12.010	2,8%	11.789	2,7%	11.629	2,6%	11.942	2,6%
<b>TOTAL</b>	<b>393.891</b>	<b>100,0%</b>	<b>419.546</b>	<b>100,0%</b>	<b>421.430</b>	<b>100,0%</b>	<b>429.148</b>	<b>100,0%</b>	<b>440.168</b>	<b>100,0%</b>	<b>452.683</b>	<b>100,0%</b>

Anexo 6: IRC liquidado por distrito (2010-2015)												
												(valores declarados em milhões de euros)
Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira												
DESIGNAÇÃO	2010	%	2011	%	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%
Aveiro	135	4,5%	127	4,5%	132	4,7%	118	4,3%	136	3,8%	152	4,2%
Beja	38	1,3%	34	1,2%	39	1,4%	15	0,5%	16	0,5%	25	0,7%
Braga	155	5,2%	152	5,4%	160	5,7%	176	6,4%	198	5,6%	230	6,3%
Bragança	7	0,2%	7	0,3%	8	0,3%	9	0,3%	12	0,4%	10	0,3%
Castelo Branco	19	0,6%	21	0,8%	23	0,8%	20	0,7%	29	0,8%	28	0,8%
Coimbra	67	2,2%	63	2,2%	68	2,4%	55	2,0%	64	1,8%	68	1,9%
Évora	11	0,4%	11	0,4%	13	0,5%	14	0,5%	16	0,5%	18	0,5%
Faro	49	1,6%	43	1,5%	43	1,5%	47	1,7%	58	1,6%	70	1,9%
Guarda	12	0,4%	11	0,4%	12	0,4%	12	0,4%	13	0,4%	17	0,5%
Leiria	84	2,8%	76	2,7%	79	2,8%	79	2,8%	87	2,5%	95	2,6%
Lisboa	1.500	50,4%	1.409	50,1%	1.355	48,4%	1.361	49,0%	1.936	54,4%	1.908	52,5%
Portalegre	11	0,4%	13	0,5%	10	0,3%	12	0,5%	20	0,6%	17	0,5%
Porto	461	15,5%	403	14,3%	400	14,3%	396	14,3%	452	12,7%	513	14,1%
Santarém	66	2,2%	66	2,4%	72	2,6%	68	2,5%	68	1,9%	76	2,1%
Setúbal	186	6,3%	202	7,2%	145	5,2%	131	4,7%	148	4,2%	134	3,7%
Viana do Castelo	34	1,2%	43	1,5%	57	2,0%	66	2,4%	74	2,1%	63	1,7%
Vila Real	12	0,4%	11	0,4%	15	0,5%	21	0,8%	29	0,8%	21	0,6%
Viseu	45	1,5%	54	1,9%	62	2,2%	58	2,1%	51	1,4%	44	1,2%
Angra do Heroísmo	5	0,2%	4	0,1%	4	0,1%	3	0,1%	4	0,1%	4	0,1%
Horta	1	0,0%	1	0,0%	1	0,0%	1	0,0%	1	0,0%	2	0,1%
Ponta Delgada	24	0,8%	17	0,6%	21	0,7%	20	0,7%	25	0,7%	20	0,6%
Funchal	54	1,8%	43	1,5%	84	3,0%	95	3,4%	121	3,4%	115	3,2%
<b>TOTAL</b>	<b>2.977</b>	<b>100,0%</b>	<b>2.812</b>	<b>100,0%</b>	<b>2.802</b>	<b>100,0%</b>	<b>2.779</b>	<b>100,0%</b>	<b>3.559</b>	<b>100,0%</b>	<b>3.631</b>	<b>100,0%</b>