

SISTEMA FISCAL EM PORTUGAL: IMPORTÂNCIA DO SUBSETOR DA CONTABILIDADE

Fátima David (sdavid@ipg.pt)

Rute Abreu (ra@ipg.pt)

Carla Canotilho (carlacanotilho@netvisao.pt)

Instituto Politécnico da Guarda

Av. Dr. Francisco Sá Carneiro, 50; ESTG; 6300-559 Guarda, Portugal

RESUMO

A investigação tem como objetivo conhecer a importância que o subsector económico da «Contabilidade, auditoria e consultoria» tem assumido recentemente em Portugal, face ao elevado dinamismo da área da fiscalidade, tendo por base o conhecimento do sistema fiscal vigente. Como metodologia de investigação propõe-se, para a análise teórica, uma revisão de literatura, através de pesquisa bibliográfica, para contextualizar o sistema fiscal nacional, dando ênfase aos impostos que mais contribuem para as receitas fiscais. Para a análise empírica, propõe-se uma pesquisa documental apoiada em dados estatísticos publicados pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) no período 2008-2012. Os resultados evidenciam que a complexidade do sistema fiscal em Portugal justifica o peso significativo que a área da «Contabilidade, auditoria e consultoria», apoiada em estratégias que assentam em critérios de eficiência, eficácia e economia, tem nos serviços prestados às empresas.

PALAVRAS-CHAVE: Sistema fiscal, Impostos, Fiscalidade, Contabilidade, Portugal.

ABSTRACT

The research aims to know the importance that economic subsector of the “Accounting, auditing and consulting” has recently made in Portugal, at the great growth of the taxation area, based on the knowledge of the current tax system. As methodology, we propose, for the theoretical analysis, a literature review to contextualize the national tax system by focusing on the taxes that contribute most to the tax revenue. For the empirical analysis, we propose a documentary research supported by statistics published by the National Statistics Institute in 2008-2012. The results show that the complexity of the tax system in Portugal justifies the weight that the area of “Accounting, auditing and consulting” supported by strategies based on criteria of efficiency, effectiveness and economy, is in business services.

KEY WORDS: Tax System, Tax, Taxation, Accounting, Portugal.

1. INTRODUÇÃO

O sistema fiscal português tem a sua génese na Constituição da República Portuguesa (CRP) de 1976, onde estão tipificados os seus princípios orientadores, essencialmente no que respeita ao tipo de impostos e aos direitos e garantias dos contribuintes. Assim, no nº 1 do artigo 103º da CRP encontra-se plasmada a definição de sistema fiscal, especificamente que:

“visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza” (AR, 2005: 4659).

Adicionalmente, a CRP considera que a finalidade do sistema fiscal é:

“assegurar que a política fiscal compatibilize o desenvolvimento com proteção do ambiente e a qualidade de vida” e “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal” (AR, 2005: 4655).

Não obstante, Pereira (2009), numa visão mais simplificada, considera que a noção clássica de sistema fiscal será o conjunto de impostos vigentes num determinado país ou espaço geográfico, remetendo-se à legislação fiscal existente.

Nestes termos, o sistema fiscal em Portugal é constituído por três classes de impostos: os impostos diretos¹; os impostos indiretos²; e as contribuições para a segurança social. Por «imposto» entende-se a prestação pecuniária, unilateral, definitiva, coativa, exigida a detentores de capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções públicas, para realização dessas funções, sem carácter sancionatório (Nabais, 2008). Assim, na presente investigação vão analisar-se aqueles que possuem maior peso na receita fiscal total, nomeadamente: o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS); o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC); o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), onde se analisa o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI); o Imposto do Selo; e as Contribuições para a Segurança Social.

Por conseguinte, o objetivo principal desta investigação é conhecer a importância que o subsector económico da «Contabilidade, auditoria e consultoria» tem assumido recentemente em Portugal, face ao elevado dinamismo da área da fiscalidade, tendo por base o conhecimento do sistema fiscal vigente, quer a nível nacional, como internacional. Assim, metodologicamente desenvolve-se, na análise teórica, uma revisão de literatura, para contextualizar o sistema fiscal nacional, dando ênfase aos impostos que mais contribuem para

¹ Os impostos diretos aplicam-se no momento em que se recebe o rendimento, constituindo facto gerador de imposto a obtenção do rendimento. Estes impostos não têm repercussão, ou seja, quem paga o imposto é o contribuinte (por exemplo, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)).

² Os impostos indiretos incorporam-se no preço dos produtos, tributando-se à medida que o rendimento é utilizado. Estes impostos são repercutíveis, ou seja, quem paga é o consumidor (por exemplo, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)).

as receitas fiscais. Para na análise empírica, se realizar uma pesquisa documental apoiada em dados estatísticos publicados pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) no período 2008-2012.

A estrutura da investigação, dando ênfase aos impostos que mais contribuem para as receitas fiscais em Portugal, no âmbito do sistema fiscal nacional, apresenta: no ponto 2, os impostos sobre o rendimento (IRC e IRS); no ponto 3, os impostos sobre o património (IMI; IMT); no ponto 4, os impostos sobre a despesa (IVA; e RITI); no ponto 5, os outros impostos (como o imposto de selo) e as contribuições para a Segurança Social. De seguida, no ponto 6, analisa-se a evolução do setor dos «Serviços prestados às empresas» (SPE), em geral, e do subsetor «Contabilidade, auditoria e consultoria», tendo por base os dados publicados pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) no período 2008-2012; sendo 2012 o ano com dados mais recentes disponíveis. Para finalizar, no ponto 7 apresenta-se a conclusão da investigação realizada.

2. IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

Em Portugal o rendimento é tributado pelo Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). Enquanto, o IRS é um imposto que incide sobre o rendimento das pessoas singulares, tendo em conta o agregado familiar de cada sujeito passivo, o IRC é um imposto que incide sobre o lucro das sociedades ou o rendimento global das pessoas coletivas, obtido em determinado período económico, que normalmente coincide com o ano económico.

O *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (IRS) foi adotado no sistema fiscal português através do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de novembro (MF, 1988a), que aprovou o respetivo Código, revogando o Imposto Profissional, o Imposto de Capitais, a Contribuição Industrial, a Contribuição Predial, o Imposto sobre a Indústria Agrícola, o Imposto Complementar, o Imposto de Mais-Valias e Imposto do Selo do artigo 134º da Tabela Geral do Imposto do Selo (por exemplo, relativo a lotarias, rifas e apostas mútuas).

O IRS é um imposto nacional, estadual, direto, periódico, pessoal, subjectivo e progressivo por escalões, que tributa o rendimento anual auferido pelas pessoas singulares ou físicas, depois de efetuadas as devidas deduções e abatimentos. Para o efeito, os rendimentos dos contribuintes são agrupados de acordo com seis categorias distintas de rendimentos, sendo que para cada uma delas é apurado o rendimento líquido e o seu somatório global vai constituir o rendimento global de acordo com o estipulado no artigo 22º do CIRS (AT, 2014b). As categorias de rendimentos mencionadas são: Categoria A - Rendimentos de Trabalho dependente; Categoria B - Rendimentos Empresariais e Profissionais; Categoria E - Rendimentos de Capitais; Categoria F - Rendimentos de Prediais; Categoria G - Incrementos Patrimoniais; e Categoria H - Pensões.

Para dar cumprimento ao estipulado no nº 1 do artigo 104º da CRP (AR, 2005), considera-se no imposto pessoal de rendimento os rendimentos do agregado familiar, optando-se pela tributação conjunta dos

rendimentos e pelo sistema do quociente conjugal, conforme artigo 69º do CIRS (AT, 2014b). Este sistema permite atender à dimensão da família, através das deduções à coleta por cada dependente a cargo, conforme o elencado no artigo 79º do CIRS (AT, 2014b).

Depois das deduções e abatimentos, o rendimento final tributável do contribuinte é sujeito a um sistema de taxas progressivas, em conformidade com o artigo 68º do CIRS (AT, 2014b), que diferenciam os contribuintes em função dos seus rendimentos, o que não seria alcançado de modo eficaz pelo sistema de taxa proporcional. Porém, nos artigos 71º a 73º do CIRS (AT, 2014b), está prevista a aplicação de taxas liberatórias, taxas especiais e taxas de tributação autónoma, afastando a progressividade do sistema e aplicação de taxas proporcionais ou reais.

Com as alterações introduzidas pelo Orçamento do Estado para 1999, aprovado pela Lei nº 87-B/98, de 31 de dezembro (AR, 1998), os abatimentos até aí previstos no artigo 55º do CIRS (AT, 2014b), que visavam atender às necessidades básicas de vida dos contribuinte e seu agregado familiar, passaram a ser consideradas deduções à coleta. Atualmente, as deduções à coleta estão previstas no artigo 78º do CIRS (AT, 2014b), nomeadamente: despesas de saúde; despesas de educação e formação; entre outras.

Por seu lado, o *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (IRC) veio substituir a antiga Contribuição Industrial, o Imposto sobre a Indústria Agrícola, o Imposto de Mais-Valias, a Contribuição Predial, o Imposto de Capitais, o Imposto Complementar e, em parte, o Imposto do Selo.

O IRC, aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de novembro (MF, 1988b), que publicou o respetivo Código, entrou em vigor em janeiro de 1989. Mais recentemente, por via da entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística³, o CIRC foi republicado, em conformidade com o Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de julho (MFAP, 2009b), com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2010.

De acordo com o artigo 3º do CIRC (AT, 2014a), o IRC é um imposto que incide sobre o lucro tributável das pessoas coletivas de direito público ou privado, que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como sobre os rendimentos de pessoas coletivas não residentes, mas com rendimentos tributáveis gerados no território português. Para esses efeitos, o IRC pode ser classificado como direto, estadual, periódico e proporcional.

O IRC assenta no princípio de que a tributação é sobre o lucro real revelado pela contabilidade, corrigido de acordo com as normas fiscais, tal como preconiza o artigo 17º do CIRC (AT, 2014a). No entanto, por aplicação do Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de julho (MF, 2001), existe um regime simplificado de determinação da matéria coletável para as pequenas e micro empresas que não tenham optado pelo regime

³ O SNC, aprovado pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho (MFAP, 2009a), tem por objetivo adaptar o normativo contabilístico português às normas internacionais de contabilidade tal como adoptadas pela UE, sendo por isso necessário que o regime de tributação das entidades acompanhe essa mesma realidade.

geral. No entanto, este regime foi revogado a partir de 1 de Janeiro de 2011, nos termos do nº 2 do artigo 92º da Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril (AR, 2010), que aprovou o Orçamento de Estado para 2010.

A determinação do resultado tributável é efetuado de forma periódica, sendo que em Portugal, normalmente, o período económico coincide com o ano civil. A tributação do lucro efetivo ou real das empresas é um processo complexo, sendo o imposto determinado com base na declaração do sujeito passivo e num conjunto de elementos de prova por estes recolhidos através da contabilidade. Deste modo, o lucro tributável é determinado com base na soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais ocorridas no mesmo período e não refletidas no resultado apurado com base na contabilidade.

De modo a simplificar a tributação e a incentivar o investimento em equipamentos, na investigação e desenvolvimento e apoio à internacionalização das empresas, o CIRC prevê a utilização de vários benefícios e incentivos fiscais. Em relação aos benefícios, os mesmos podem traduzir-se em isenções, reduções de taxas e deduções ao rendimento ou à coleta de imposto. O CIRC prevê ainda a isenção de tributação a determinadas entidades ou atividades que prossigam fins de interesse público, social ou cultural, sempre que os rendimentos auferidos se destinem aos fins para que foram criadas.

3. IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO

No âmbito da reforma da tributação do património, existem atualmente em Portugal dois impostos sobre o património: o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), que incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados em território português; e o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), que incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre bens imóveis situados no território nacional e é devido pelas pessoas singulares ou coletivas, para quem se transmitem os bens imóveis.

O *Imposto Municipal sobre Imóveis* (IMI), que veio substituir a Contribuição Autárquica (CA), entrou em vigor em 1 de dezembro de 2004, tendo o Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de novembro (MF, 2003b), aprovado o respetivo Código. Este imposto incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos, urbanos ou mistos, situados em Portugal. A sua receita reverte para os respetivos municípios, sendo por isso um imposto com carácter local. Com a introdução do IMI, procurou reformar-se, de forma acentuada, o sistema de avaliação da propriedade, em especial da urbana, passando a existir um quadro legal de avaliação que assenta em fatores objectivos, não permitindo a discricionariedade de quem os avalia.

Como refere o Decreto-lei nº 287/2003, de 12 de novembro (MF, 2003b: 7594), que introduziu a reforma da tributação do património:

“O sistema de avaliações até agora vigente foi criado para uma sociedade que já não existe, de economia rural e onde a riqueza imobiliária era predominantemente rústica. Por essa razão, o regime legal de avaliação da propriedade urbana é profundamente lacunar e desajustado da realidade actual”.

Deste modo, como refere o próprio Preâmbulo do CIMI, com a entrada em vigor deste Código é introduzido o novo sistema de avaliação da propriedade urbana com base em fatores objetivos e simples. O Valor Patrimonial Tributário (VPT) é determinado com base nos artigos 12º, 14º e 37º do CIMI (AT, 2014h), sendo determinado com base nas regras estabelecidas neste diploma e, ainda, na declaração do sujeito passivo (Modelo 1) apresentada no prazo de 60 dias contados a partir dos seguintes factos:

- ✓ conclusão das obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações que possam alterar o valor patrimonial tributário do prédio; e
- ✓ mudança do proprietário por ocorrer transmissão onerosa ou gratuita de um prédio ou parte do prédio.

A iniciativa da primeira avaliação de um prédio urbano é da competência do Chefe de Finanças, com fundamento na declaração Modelo 1 apresentada pelo sujeito passivo ou em qualquer outro elemento que disponha, e se necessário a avaliação será precedida de vistoria ao prédio a avaliar. O sujeito passivo deve juntar ao Modelo 1 as plantas de arquitetura das construções correspondentes às aprovadas pela respetiva Câmara Municipal, conforme previsto no artigo 37º do CIMI (AT, 2014i).

De acordo com o artigo 76º do CIMI (AT, 2014i), o sujeito passivo aquando da notificação do resultado da avaliação do seu prédio, no caso de não concordar, pode requerer uma segunda avaliação no prazo de trinta dias a contar da data em que é notificado. Esta segunda avaliação é realizada por uma comissão constituída por dois peritos regionais, designados pelo Diretor de Finanças e pelo sujeito passivo ou seu representante. A liquidação do imposto fica suspensa até resultado da segunda avaliação transitar em julgado. Do resultado da segunda avaliação apenas cabe impugnação judicial nos termos do artigo 134º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT – AT, 2014g), que não tem efeito suspensivo, tal como considera o artigo 118º do CIMI (AT, 2014i).

Daqui resulta que, o valor patrimonial tributário apurado por aplicação das regras do CIMI é aquele que vai revelar para efeitos de aplicação das taxas para o cálculo do IMI, servindo de valor de referência à matéria coletável dos outros impostos criados ou ajustados por esta reforma, nomeadamente: o IMT; o IS; o IRS; e o IRC.

Também com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2004, com a publicação do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de novembro (MF, 2003b), surgiu o *Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)*, que veio substituir o Imposto Municipal de Sisa (IMS) e incide sobre as transmissões, a título oneroso, do

direito de propriedade sobre imóveis e das figuras parcelares desse direito sobre imóveis em território nacional, como base de incidência, assim como, a onerosidade como condição de tributação.

O CIMT não se limitou a reproduzir as regras de incidência constante do IMS, ao alargar a base de incidência a negócios jurídicos que o legislador considerou deverem integrar o conceito fiscal de transmissão onerosa de imóveis. Isto porque, um dos principais objetivos da reforma do património consistiu no combate à fraude e evasão fiscal, pelo que o CIMT passou a incluir nas suas normas de incidência real novos factos sujeitos a imposto, a saber:

- ✓ A outorga de procurações irrevogáveis e o seu substabelecimento;
- ✓ A celebração dos contratos-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis com a cláusula da livre cedência e a cessão da posição contratual nos referidos contratos;
- ✓ Outros ajustes de revenda.

Nos termos do alínea c) do nº 3 do artigo 2º do CIMT (AT, 2014j) há dois requisitos materiais a observar para sujeitar este tipo de contrato a imposto:

- ✓ Que a procuração confira ao procurador poderes de alienação sobre um bem imóvel ou de partes sociais; e
- ✓ Que o representado fique inibido de livremente revogar a procuração, independentemente da forma contratual que preveja a inibição desse direito.

De acordo com o nº 2 do artigo 22º do CIMT (AT, 2014j), o legislador considera que após a emissão da procuração dá-se automaticamente a transmissão, devendo o imposto ser liquidado antes da outorga notarial da procuração. Segundo o artigo 36º do mesmo Código (AT, 2014j), o pagamento deve ser efetuado no próprio dia da liquidação ou no primeiro dia útil seguinte sob pena de ficar sem efeito.

Também está sujeito a imposto a outorga de procuração da mesma natureza relativa a partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples, por quotas, quando tais sociedades possuam bens imóveis, por virtude da aquisição as quotas ou partes sociais, representem 75% do capital social ou 100%, sendo marido e mulher casados no regime de comunhão geral de bens ou de adquiridos. Nestes casos segue-se o mesmo regime das restantes procurações irrevogáveis. O procurador pode ainda transmitir a terceiros os poderes ou direitos que lhe foram atribuídos pelo mecanismo do substabelecimento, transmissão sujeita a imposto, integrando-se no conceito de incidência real conforme o artigo 2º, nº 3, alínea d) do mesmo preceituado (AT, 2014j).

A taxa de imposto aplicável, quer ao procurador, quer ao subestabelecido, é de 5% ou de 6,5%, conforme determinam as alíneas c) e d) do nº1 do artigo 17º do CIMT (AT, 2014j). No entanto, pode ainda ser aplicável a taxa de 10%, de acordo com o nº 4 do mesmo artigo, no caso do promitente adquirente tenha o

seu domicílio fiscal em país, em território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministério da Finanças.

Quanto à determinação do valor tributável, observa-se que este passa a ser determinado segundo as regras previstas pelo novo regime de avaliações previsto no CIMI, apenas com as exceções dos prédios urbanos arrendados até 31 de dezembro de 2001 e dos prédios rústicos. Com a entrada em vigor desta reforma, todos os imóveis urbanos antigos que não estavam arrendados em 31 de dezembro de 2001, assim como os que foram arrendados depois desta data e que foram objeto de transmissão onerosa, foram avaliados através da aplicação do novo mecanismo legal de avaliações, obtendo-se as garantias de atualização, de objetividade e de uniformidade dos valores oficiais dos imóveis que se transmitam, mesmo que tais valores já se encontrem corrigidos através da aplicação dos fatores de correção monetária.

Quanto aos novos imóveis, os mesmos são avaliados para efeitos da sua inscrição na matriz, relevando o seu valor patrimonial quer para efeitos do IMI quer do IMT. Os prédios urbanos que foram arrendados até 31 de dezembro de 2001 e que se mantenham nessa situação à data da liquidação, o seu valor tributável para efeitos do IMT será determinado através de um fator de capitalização, com o limite máximo de 15, aplicável ao valor da renda anual. Aos prédios rústicos que sejam objeto de transmissão prevê-se a atualização do seu valor patrimonial com aplicação de fatores de correção monetária a fixar em função do ano da última avaliação geral ou cadastral.

4. IMPOSTOS SOBRE A DESPESA

Na tributação da despesa incluem-se o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), bem como o Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias (RITI), para em relação aos impostos especiais sobre o consumo se considerarem: Imposto sobre os Produtos Petrolíferos; Imposto sobre o Tabaco; Imposto sobre o Álcool e as bebidas alcoólicas; Imposto Automóvel; Imposto Único de Circulação (IUC); entre outros.

O *Imposto sobre o Valor Acrescentado* (IVA) foi introduzido em 1 de Janeiro de 1986 no sistema fiscal português pelo Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 dezembro (MFP, 1984), constituindo um importante passo na reforma do sistema de tributação indireta. Este imposto plurifásico, que incide sobre a generalidade das transmissões de bens e prestações de serviços, revogou o Imposto de Transações, que vigorou durante vinte anos. A adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia originou a adoção do chamado “*sistema comum do IVA*”, regulado por várias diretivas, sendo a mais importante a Sexta Diretiva⁴.

⁴ Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio (CEE, 1977). Posteriormente foi revogada pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (CE, 2006), procedendo à uniformização da base tributável de imposto a aplicar em todos os Estados-membros, resultando o CIVA da sua transposição para a ordem jurídica nacional.

Este imposto, ao incidir sobre o valor acrescentado, pretende tributar o consumo de bens e serviços. Com base no artigo 1º do CIVA, estão sujeitas a IVA (incidência objetiva):

“as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, as importações e as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no RITT” (AT, 2014c).

Conforme o artigo 2º do CIVA (AT, 2014c), estão sujeitas a imposto (incidência subjetiva), as pessoas singulares ou coletivas que exerçam uma única atividade económica, de uma forma independente, que realizem uma única operação tributável, que realizem importações ou que mencionem o IVA, indevidamente. De referir também, as operações intracomunitárias e ainda quando o Estado e outras pessoas coletivas de direito público realizem, de forma significativa, operações não integradas nos seus poderes de autoridade.

O IVA pode classificar-se como sendo um imposto indireto e de obrigação única. Também é um imposto de matriz comunitária, plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo através do método do crédito do imposto. Este imposto é considerado não cumulativo, porque os agentes económicos liquidam o IVA a jusante, podendo deduzir o montante do respetivo imposto suportado, sendo entregue ao Estado por cada agente, o montante relativo ao “valor acrescentado” em cada fase. Por conseguinte, este imposto é proporcional, pois o imposto a pagar varia proporcionalmente, de acordo com a base tributável, por aplicação de uma taxa única.

Em relação às taxas a aplicar em sede de IVA, existem três categorias de taxas em Portugal continental e regiões autónomas, no cumprimento do artigo 18º do CIVA (AT, 2014c) e do artigo 18º do RITI (AT, 2014d), tal como se evidencia na Tabela 1.

Tabela 1. Taxas de IVA em Portugal Continental e Regiões Autónomas

Tipo de taxa	Continente	Madeira	Açores
Reduzida - aplica-se às importações, transmissões de bens e prestações de serviços que constem na lista I que se encontra em anexo ao CIVA	6%	5%	4%
Intermédia - aplica-se às importações, transmissões de bens e prestações de serviços, que contem na lista II do CIVA	13%	12%	9%
Normal - aplica-se às importações, transmissões de bens e prestações de serviços a que não se aplique a taxa reduzida e intermédia	23%	22%	16%

Fonte: Adaptação de AT (2014c).

Quanto aos regimes de tributação, o IVA caracteriza-se pela existência de um regime geral de tributação de periodicidade mensal ou trimestral, para além de:

- ✓ Regime Especial de Isenção - artigos 53º a 59º do CIVA (AT, 2014c);
- ✓ Regime Especial dos Pequenos Retalhistas - artigos 60º a 68º do CIVA (AT, 2014c);
- ✓ Regime de Tributação dos Combustíveis aplicável aos Revendedores - artigo 69º a 75º do CIVA (AT, 2014c);

- ✓ Regime de Inversão do Sujeito Passivo de IVA (AT, 2014c).

No regime geral de IVA estão enquadrados os sujeitos passivos abrangidos pelo artigo 2º do CIVA (AT, 2014c), os quais devem declarar o IVA à Administração Fiscal segundo uma periodicidade mensal ou trimestral, através do site da Internet www.portaldasfinancas.gov.pt, sendo que a Portaria nº 375/2003, de 10 de maio (MF, 2003a), instituiu a obrigatoriedade dos sujeitos passivos de IVA enviarem por transmissão eletrónica de dados a declaração periódica. No âmbito da periodicidade mensal, os sujeitos passivos devem, de acordo com a alínea a) do nº 1 do artigo 41º do CIVA (AT, 2014c), enviar a declaração periódica:

“a) Até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a (euro) 650 000 no ano civil anterior”.

Enquanto, na periodicidade trimestral, os sujeitos passivos devem, de acordo com a alínea b) do nº 1 do artigo 41º do CIVA (AT, 2014c), enviar a declaração periódica:

“b) Até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a (euro) 650 000 no ano civil anterior”.

O regime especial de isenção, conforme o artigo 53º do CIVA e seguintes (AT, 2014c), isenta de IVA os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou de IRC, o volume de negócios não ultrapasse os €10.000,00 no ano civil anterior. Neste regime, o sujeito passivo pode emitir faturas por bens transmitidos ou serviços prestados no exercício da sua atividade comercial, industrial ou profissional desde que mencione “IVA – regime de isenção”, como refere o artigo 57º do CIVA (AT, 2014c).

Ao regime especial dos pequenos retalhistas, estão sujeitas, de acordo com o artigo 60º do CIVA e seguintes (AT, 2014c), as pessoas singulares que não possuam e nem sejam obrigadas a possuir contabilidade organizada, com um volume de negócios superior ao regime especial de isenção, mas que não ultrapasse os €50.000,00. Neste regime, os sujeitos passivos pagam de IVA o correspondente a 25% do imposto suportado nas aquisições de bens, sem direito a qualquer dedução. Com este regime, o retalhista, em caso de vendas ou prestação de vendas, terá de mencionar “IVA – não confere direito a dedução” para cumprir o artigo 62º do CIVA (AT, 2014c).

O regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores está regulado nos artigos 69º ao 75º do CIVA (AT, 2014c). O artigo 69º do CIVA diz que:

“O imposto devido pelas transmissões de gasolina, gasóleo e petróleo carburante efectuadas por revendedores é liquidado por estes com base na margem efectiva de vendas” (AT, 2014c).

Também na emissão de faturas ou documentos equivalentes emitidos pelos revendedores deve mencionar-se “IVA – não confere direito à dedução”, tal como previsto no nº 4 do artigo 72º do CIVA (AT, 2014c).

Por último, no regime de inversão do sujeito passivo de IVA, consideram-se como sujeitos passivos, em conformidade com a alínea j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA (AT, 2014c):

“As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada”.

As faturas ou documentos equivalentes emitidos neste regime devem conter a expressão “IVA devido pelo adquirente”, tal como previsto no nº 13 do artigo 36º do CIVA (AT, 2014c).

No âmbito dos imposto sobre a despesa importa ainda referir o *Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias* (RITI), o qual foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 290/92, de 28 de dezembro (MF, 1992), por transposição para a legislação nacional da Directiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro (CEE, 1991), com o objetivo de harmonizar as regras do IVA por toda a União Europeia, abolindo as fronteiras físicas entre os diferentes Estados-membros.

Contudo, como o sistema previsto na Directiva 91/680/CEE apresentou lacunas e imperfeições que conduziram, algumas vezes, a resultados inaceitáveis para o decurso normal do comércio intracomunitário, foi publicada a Directiva 92/111/CEE, de 14 de Dezembro (CEE, 1992), conhecida como directiva de simplificação, a qual foi transposta para o direito interno nacional pelo Decreto-Lei nº 82/94, de 14 de março (MF, 1994).

O regime transitório estava inicialmente previsto vigorar durante quatro anos, findos os quais se faria um exame sobre o seu funcionamento, de forma a substituí-lo por um regime baseado no princípio da tributação no país de origem. Tributar na origem significaria que os sujeitos passivos registados num Estado-membro iriam adquirir mercadorias a fornecedores comunitários, suportando o respetivo IVA liquidado pelos fornecedores estrangeiros à taxa vigente nos Estados-membros respetivos, podendo deduzir o IVA como se de uma operação interna se tratasse. O novo sistema do IVA assentava nos seguintes critérios:

- ✓ Modernização do sistema atual do IVA através da simplificação da tributação, resultante da redução das obrigações administrativas para as empresas e administração pública;
- ✓ Aplicação uniforme do sistema comum do IVA em todos os Estados-membros, assegurando a neutralidade do IVA para evitar distorções e concorrência entre os Estados-membros;
- ✓ Não diminuição das receitas fiscais dos Estados-membros;
- ✓ Diminuição do risco de fraude e evasão fiscal.

A incidência objetiva do RITI, nos termos previstos no artigo 1º do RITI (AT, 2014d), recai sobre:

- ✓ As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas no território nacional, a título oneroso, quando o vendedor for um sujeito passivo registado para efeitos do IVA noutra Estado-membro e que não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção;
- ✓ As aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos, efectuadas no território nacional a título oneroso;
- ✓ As aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, efectuadas no território nacional a título oneroso;
- ✓ As operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens;
- ✓ As transmissões de meios de transporte novos, efectuadas a título oneroso, por qualquer pessoa, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutra Estado-membro.

De uma forma sumária, a regra é que as transmissões intracomunitárias de bens (TIB) se encontram isentas pelo artigo 14º do RITI (AT, 2014d), tratando-se de uma isenção completa (verdadeira isenção), tal como a das exportações, uma vez que, embora não sendo liquidado IVA a jusante, é possível a dedução do IVA suportado a montante (nº 2do artigo 19º do RITI). As aquisições intracomunitárias de bens (AIB) encontram-se sujeitas a IVA, nos termos do artigo 1º do RITI (AT, 2014d), devendo o IVA ser liquidado pelo próprio adquirente (alínea a) do nº 1 do artigo 23º do RITI), na própria fatura do fornecedor ou em documento interno (nº 1 do artigo 27, do RITI), o qual é dedutível nos termos do nº 1 do artigo 19º do RITI, dentro dos condicionalismos previstos no artigo 21º do CIVA e os inerentes ao próprio enquadramento do sujeito passivo.

Deste modo, à transmissão de um bem efetuada a partir de um Estado-membro, e por isso isenta nesse país (TIB), corresponde no Estado-membro de chegada uma aquisição tributável (AIB), para que a tributação se dê no país de destino, sendo o IVA liquidado pelo adquirente (inversão do sujeito passivo ou *reverse charge*). Deste modo, trata-se de uma situação excepcional em que o facto gerador é uma compra e não uma venda como é normalmente o caso.

5. OUTROS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES

Ao nível dos outros impostos, refira-se o Imposto de Selo (IS), e ao nível das contribuições, a Contribuição para a Segurança Social. Com a reforma do património e conseqüente revogação do Código do Imposto sobre as Sucessões e Doações, o *Imposto de Selo* (IS) passou a ser um imposto que, para além de incidir sobre atos e contratos, passou a incidir sobre o património, sobre as transmissões gratuitas de bens, porquanto o Código sofreu uma profunda remodelação de forma a ajustar-se à realidade atual. O CIS foi aprovado pela Lei nº 150/99, de 11 de setembro (AR, 1999) e republicado pelo Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro (MF, 2003b). Com a introdução deste Código, verificaram-se as principais alterações:

- ✓ Indicação expressa de quais os bens ou direitos não sujeitos a imposto, eliminando-se a tributação dos bens pessoais ou domésticos, bem como a presunção da sua existência;
- ✓ Transmissões gratuitas a favor dos sujeitos de IRC pelo que se excluem da incidência do imposto. Só as pessoas singulares são sujeitos passivos deste imposto;
- ✓ Maior controlo do valor tributável dos bens móveis através de regras de quantificação;
- ✓ Valor patrimonial tributário dos bens imóveis determinado conforme as novas regras do CIMI, tal como sucede para o IMT;
- ✓ Competência para a liquidação do imposto passa a ser dos serviços centrais da AT;
- ✓ Inovação de maior importância que é em matéria de determinação da base tributável incidente sobre as transmissões por morte que deixa de ser a quota hereditária de cada herdeiro, passando a ser a massa hereditária global na pessoa da cabeça de casal;
- ✓ Aplica-se uma única taxa de 10%, facto que também constitui um fator de simplicidade.

Como o IS também passou a incidir sobre as transmissões gratuitas de bens, foi necessário alterar a respetiva Tabela em conformidade, tendo sido acrescentada à verba 1 – Aquisição de bens, a verba 1.2. – Aquisição gratuita de bens, à taxa de 10% sobre o seu valor. De acordo com o n.º 3 do artigo 1.º do CIS (AT, 2014h) são consideradas transmissões gratuitas para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral as seguintes:

- ✓ Direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis;
- ✓ Bens móveis sujeitos a registo, matrícula ou inscrição;
- ✓ Participações sociais, valores mobiliários e direitos de crédito, títulos e certificados da dívida pública, bem como valores monetários, ainda que objeto de depósito em contas bancárias;
- ✓ Estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas;
- ✓ Direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos;
- ✓ Direitos de crédito dos sócios sobre prestações pecuniárias não comerciais associadas à participação social, designadamente suprimentos, empréstimos, prestações suplementares de capital e prestações acessórias pecuniárias, bem como quaisquer outros adiantamentos ou abonos à sociedade;
- ✓ Aquisição derivada de invalidez, distrate, renúncia ou desistência, resolução, ou revogação da doação entre vivos com ou sem reserva de usufruto, salvo nos casos previstos nos artigos 970.º e 1765.º do Código Civil, relativamente aos bens e direitos enunciados nas alíneas antecedentes.

Porém, a reforma do IS não se limitou a introduzir no Código as normas do antigo Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISID), uma vez que foram introduzidas outras alterações na tributação das transmissões gratuitas, quer no que respeita à incidência real do imposto, quer na forma do apuramento e liquidação do valor tributável, acrescentando ainda novas situações passíveis de incidência a este imposto. Em relação à incidência objectiva, o n.º 5 do artigo 1.º do CIS (AT, 2014h) determina quais os bens ou direitos não sujeitos a imposto eliminando a tributação dos bens de uso pessoal ou domésticos, bem como a presunção da sua existência.

Outra alteração significativa foi a exclusão da incidência do imposto das transmissões gratuitas a favor das pessoas coletivas, pelo que nesta vertente apenas as pessoas singulares estão sujeitas a este imposto. As transmissões gratuitas a favor das sociedades constituem variações patrimoniais positivas sujeitas a IRC, de acordo com o artigo 21º do CIRC (AT, 2014a). Para efeitos de IS, são aplicáveis as regras de determinação da matéria tributável previstas no CIMT (AT, 2014j).

Face ao exposto, é acrescentada à Tabela Geral do IS a verba 27 – Transferências onerosas de atividades ou de exploração de serviços, onde se tributa as subconcessões e os trespasses das concessões feitos pelo Estado, pelas Regiões Autónomas ou pelas Autarquias Locais, para exploração de empresas ou de serviços de qualquer natureza, bem como o trespasses dos estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas que passam a estar sujeitos à taxa de 5%. As alterações mais significativas em termos de transmissões gratuitas resultantes da reforma correspondem a:

- ✓ Isenção para o cônjuge, descendentes e ascendentes;
- ✓ Exclusão da incidência dos sujeitos de IRC;
- ✓ Definição da incidência real e territorial;
- ✓ Alargamento da base tributável: às aquisições por usucapião; aos estabelecimentos comerciais, industriais e agrícolas;
- ✓ Diminuição das taxas: taxa única de 10%;
- ✓ Incidência sobre a massa hereditária e não sobre a quota recebida por cada herdeiro; e
- ✓ Informatização e simplificação.

Em relação às contribuições refiram-se as *Contribuições para a Segurança Social ou Taxa Social Única* (TSU), introduzidas pelo Decreto-Lei nº 140-D/86, de 14 de junho (MTSS, 1986), e revogadas pelo artigo 42º do Decreto-Lei nº 199/99, de 8 de junho (MTS, 1999). Este diploma veio consagrar uma taxa contributiva única para o regime geral dos trabalhadores por conta de outrem, ao proceder à unificação das contribuições para a Segurança Social com as quotizações para o Fundo de Desemprego. Posteriormente, a taxa contributiva global foi revista em sede do Orçamento de Estado para 1995 (Lei nº 39-B/94, de 27 de dezembro - AR, 1994), fixando-se a taxa global em 34,75%, sendo de 23,75% a taxa a cargo da entidade patronal e 11% a taxa a suportar pelo trabalhador.

O artigo 63º da CRP (AR, 2005) consagra que a competência de organização, coordenação e financiamento de um sistema de segurança social dos cidadãos é do Estado, que deverá ter como finalidade a proteção dos trabalhadores e das suas famílias de problemas relacionados com a falta ou diminuição da capacidade para o emprego ou desemprego involuntário e morte. Com a nova Lei de Bases da Segurança Social, aprovada pela Lei nº 4/2007, de 16 de janeiro (AR, 2007), são objetivos prioritários do sistema, garantir a concretização do direito à Segurança Social, promover a melhoria sustentada das condições e dos níveis de proteção social, reforçar a respetiva equidade e promover a eficácia do sistema e a eficiência da sua gestão.

Atualmente existem dois regimes de contribuição para a Segurança Social, o regime geral que é constituído pelo regime que abrange os trabalhadores por conta de outrem e o regime não contributivo para os restantes casos. De referir que, no regime geral as contribuições efetuam-se por desconto, que por conta do trabalhador é 11% sobre os vencimentos auferidos e por conta da entidade patronal a taxa é de 23,75%. Dentro do regime geral existem tratamentos específicos, principalmente para trabalhadores do serviço doméstico, trabalhadores agrícolas, trabalhadores independentes e desportistas, entre outros.

Face ao exposto anteriormente, o sistema fiscal ideal deve atender a quatro pilares fundamentais: cada cidadão deve contribuir de acordo com os rendimentos e riqueza (princípio da equidade); os impostos não devem ser arbitrários (princípio da segurança jurídica); os impostos devem incidir sobre os contribuintes ou transações sob a forma mais conveniente (princípio da simplicidade); e os custos de incidência e cobrança fiscal devem ser reduzidos ao mínimo (princípio da eficiência) (Teixeira, 2008). Assim, concorda-se com Silva (2010: 5), ao considerar que:

“O Estado com os impostos visa, para além dos objetivos de arrecadação de receita, a redistribuição e a estabilização económica. Os impostos são um elemento estruturante da noção de Estado democrático, de uma sociedade de direito, bem como um imperativo de cidadania”.

6. SUBSETOR ECONÓMICO DA CONTABILIDADE

Com base nos dados publicados pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) no que respeita ao setor dos «Serviços Prestados às Empresas» (SPE)⁵, neste ponto pretende fazer-se uma breve análise da evolução do subsetor da «Contabilidade, auditoria e consultoria» em Portugal, no período 2008-2012, sendo 2012 o ano com dados mais recentes disponíveis. Os principais indicadores económicos do Sistema de Contas Integradas das Empresas (SCIE) do subsetor da «Contabilidade, auditoria e consultoria», refletem um decréscimo de 5,3% no valor do volume de negócios em 2012, face ao ano de 2008 (Tabela 2), em consequência da crise económica que se começou a sentir já em 2011.

Tabela 2. Principais Indicadores Económicos do Subsetor, 2008-2012

	2008	2009	2010	2011	2012	Taxa Δ 2012/2008
Número de empresas (nº)	41.734	41.167	40.451	38.720	38.338	-8,1%
Pessoas ao serviço (nº)	90.503	90.520	91.565	90.070	87.150	-3,7%
Prestação de serviços (10³€)	3.726.086	3.666.192	3.854.821	3.899.982	3.584.488	-3,8%
Volume de negócios (10³€)	3.908.523	3.888.276	4.071.021	4.039.365	3.702.272	-5,3%

Fonte: Adaptado de INE (2013).

⁵ Inclui oito áreas de serviços prestados às empresas, a saber: Informática e atividades relacionadas; Atividades jurídicas; Contabilidade, auditoria e consultoria; Arquitetura, engenharia e técnicas afins; Ensaios e análises técnicas; Publicidade; Estudos de mercado e sondagens de opinião; e Atividades de emprego (INE, 2013).

A Tabela 2 evidencia que as atividades ligadas ao subsetor «Contabilidade, auditoria e consultoria» sofreram uma diminuição generalizada ao nível do número de empresas (-8,1% ao longo dos cinco anos), do número de pessoas ao serviço (-3,7% entre 2008 e 2012) e do valor das prestações de serviços (quebra na ordem dos 3,8% ao longo do período).

A área de «Contabilidade, auditoria e consultoria» foi a que reuniu o maior número empresas dos SPE, registando 35,6% do total, de 2010 a 2012 (Tabela 3), seguida pelas atividades ligadas à «Arquitetura e engenharia» (25,7% em 2012). A atividade com menor representatividade, ao longo do período 2008-2012, foi a de «Estudos de mercado sondagens de opinião», não atingindo em nenhum dos anos analisados mais que 0,5% do total de SPE.

Tabela 3. Número de Empresas, por Tipo de Atividade, 2008-2012

	2008	2009	2010	2011	2012	Taxa Δ 2012/2008
Informática	10.008	9.570	9.258	9.413	9.959	-0,5%
Atividades jurídicas	28.162	27.898	26.424	26.274	25.944	-7,9%
Contabilidade, Auditoria e consultoria	41.734	41.167	40.451	38.720	38.338	-8,1%
Arquitetura e engenharia	35.083	33.138	31.360	28.579	27.709	-21,0%
Ensaio e análises técnicas	902	859	863	836	819	-9,2%
Publicidade	4.630	4.570	4.316	4.196	4.047	-12,6%
Estudos de mercado sondagens de opinião	441	397	352	391	365	-17,2%
Atividades de emprego	527	540	507	504	495	-6,1%
Total (SPE)	121.487	118.139	113.531	108.913	107.676	-11,4%

Fonte: Adaptado de INE (2013).

Contudo, em termos do número de pessoas ao serviço, a atividade de «Contabilidade, auditoria e consultoria» é acompanhada de perto pelas «Atividades de emprego» (Tabela 4), sendo que no último ano as atividades ligadas às «Atividades de emprego» e as atividades de «Contabilidade, auditoria e consultoria» invertem a sua importância relativa. Assim, a primazia das duas atividades verifica-se ao empregarem, em conjunto, mais de 50% do total de pessoas ao serviço das empresas de SPE.

Tabela 4. Número de Pessoas ao Serviço, por Tipo de Atividade, 2008-2012

	2008	2009	2010	2011	2012	Taxa Δ 2012/2008
Informática	40.823	42.276	43.601	46.835	48.060	17,7%
Atividades jurídicas	33.274	32.706	30.955	30.735	29.817	-10,4%
Contabilidade, Auditoria e consultoria	90.503	90.520	91.565	90.070	87.150	-3,7%
Arquitetura e engenharia	57.055	57.367	55.939	53.136	48.277	-15,4%
Ensaio e análises técnicas	5.022	4.972	5.055	4.943	4.847	-3,5%
Publicidade	15.059	13.511	12.993	12.462	11.524	-23,5%
Estudos de mercado sondagens de opinião	2.620	2.059	1.388	1.350	1.277	-51,3%

Atividades de emprego	101.581	97.391	100.955	94.299	83.954	-17,4%
Total (SPE)	345.937	340.802	342.451	333.830	314.906	-9,0%

Fonte: Adaptado de INE (2013).

No que respeita à evolução do volume de negócios do setor dos «Serviços Prestados às Empresas», assiste-se à sua diminuição no período 2008-2012 (Tabela 5). Entre 2008 e 2012, o volume de negócios gerado no âmbito dos SPE diminuiu cerca de 1.515 milhões de euros, correspondendo a uma diminuição anual média de 2%. Contudo, houve duas áreas que apresentaram uma tendência global do período inversa à anterior, especificamente: «Informática» (+2,1%); e «Ensaio e análises técnicas» (0,6%). Não obstante, no conjunto das oito áreas, a «Contabilidade, auditoria e consultoria» foi a área que mais contribuiu para o total do volume de negócios gerado pelos SPE, com uma contribuição anual superior a 25%. Além de que, esta área conjuntamente com a de «Informática» registaram, ao longo do período em análise, cerca de metade do volume de negócios gerado pelos SPE.

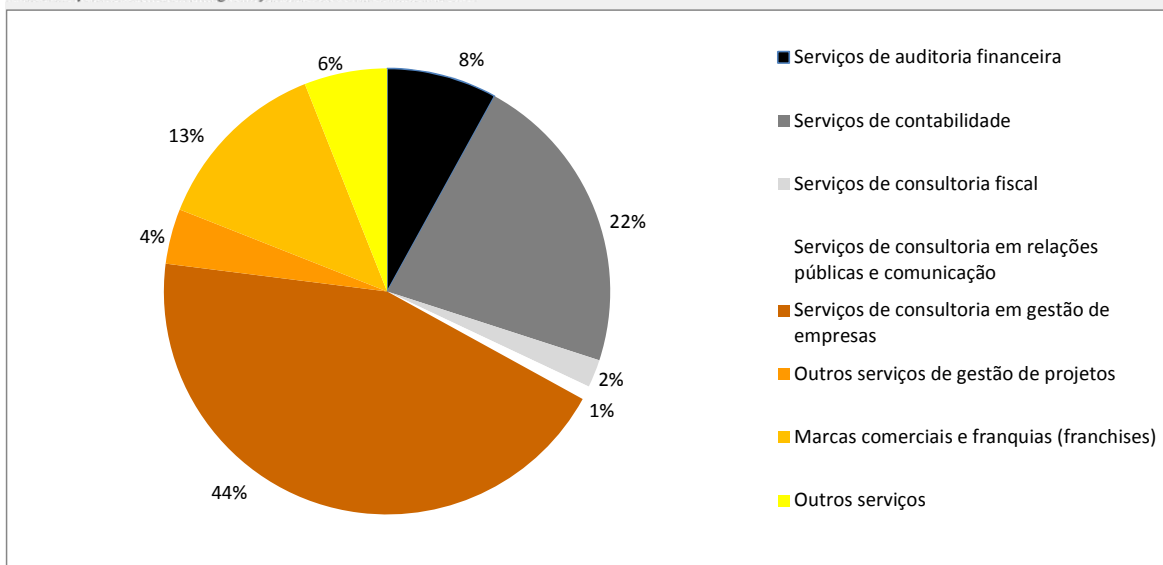
Tabela 5. Volume de Negócios, por Tipo de Atividade, 2008-2012

	2008	2009	2010	2011	2012	Taxa Δ 2012/2008
	10 ³ €					
Informática	3.540.316	3.602.768	3.624.930	3.613.488	3.612.965	2,1%
Atividades jurídicas	1.157.921	1.128.114	1.147.255	1.099.470	1.090.458	-5,8%
Contabilidade, Auditoria e consultoria	3.908.523	3.888.276	4.071.021	4.039.365	3.702.272	-5,3%
Arquitetura e engenharia	2.685.002	2.918.562	3.251.726	2.662.180	2.358.307	-12,2%
Ensaio e análises técnicas	291.051	297.990	307.678	311.646	292.864	0,6%
Publicidade	2.258.539	1.979.304	1.973.385	1.696.512	1.490.110	-34,0%
Estudos de mercado sondagens de opinião	156.887	117.085	102.540	96.605	88.241	-43,8%
Atividades de emprego	1.294.392	1.200.200	1.410.594	1.298.860	1.142.706	-11,7%
Total (SPE)	15.292.631	15.132.299	15.889.129	14.818.126	13.777.923	-9,9%

Fonte: Adaptado de INE (2013).

Quanto à repartição da prestação de serviços de «Contabilidade, auditoria e consultoria», por tipo de serviço prestado (Gráfico 2), verifica-se o predomínio dos «Serviços de consultoria em gestão de empresas», tendo registado em 2012 cerca de 1.568 milhões de euros (44% do total desse ano), seguindo-se os «Serviços de contabilidade» com 791 milhões de euros (22% do total desse ano) e as «Marcas comerciais e franquias (franchises)» com 443 milhões de euros (13% do total anual).

Gráfico 1. Repartição dos serviços de «Contabilidade, auditoria e consultoria», 2012



Fonte: Adaptado de INE (2013).

Paralelamente, da análise efetuada à evolução do número de clientes, por tipo de actividade, verifica-se que aumentou a representatividade dos clientes localizados na União Europeia e em Países Terceiros, como sejam os Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa (Tabela 6). As «Empresas privadas» são claramente os principais clientes, representando cerca de 87% do total, sendo as áreas de «Publicidade», «Estudos de mercado e sondagens de opinião» e as «Atividades de emprego», as que assumiram os pesos mais relevantes no consumo desses serviços, pesando entre 94,5% e 96,6% do total, enquanto os serviços de «Contabilidade, auditoria e consultoria» representam cerca de 93% em 2012.

Tabela 6. Distribuição dos Clientes, por Tipo de Atividade, 2008 e 2012

	Empresas privadas		Empresas públicas		Consumidores finais		Mercado nacional		União Europeia		Países Terceiros	
	2008	2012	2008	2012	2008	2012	2008	2012	2008	2012	2008	2012
Informática	82,7%	83,5%	16,0%	15,2%	1,3%	1,2%	87,1%	78,7%	7,8%	12,7%	5,1%	8,6%
Atividades Jurídicas	80,4%	79,1%	7,9%	6,5%	11,7%	14,4%	78,5%	79,7%	13,7%	10,8%	7,9%	9,5%
Contabilidade, Auditoria e Consultoria	92,7%	92,6%	6,3%	5,2%	1,0%	2,3%	87,8%	84,9%	6,0%	5,6%	6,2%	9,5%
Arquitetura e engenharia	73,0%	76,5%	23,9%	20,1%	3,1%	3,4%	86,2%	65,4%	4,8%	8,3%	9,0%	26,2%
Ensaio e análises técnicas	52,8%	46,3%	5,3%	5,3%	41,9%	48,4%	90,3%	90,8%	7,4%	6,6%	2,2%	2,6%
Publicidade	97,3%	96,6%	2,0%	2,5%	0,6%	0,9%	94,7%	91,9%	4,1%	5,9%	1,2%	2,3%
Estudos de mercado e sondagens de opinião	96,5%	94,5%	3,1%	5,5%	0,0%	0,9%	88,8%	84,6%	9,9%	14,5%	1,3%	0,9%
Atividades de emprego	97,2%	95,6%	2,3%	4,3%	0,5%	0,1%	95,0%	92,1%	4,7%	7,3%	0,3%	0,6%
Total (SPE)	88,2%	86,7%	9,2%	10,1%	2,7%	3,2%	89,7%	81,5%	6,2%	8,7%	4,1%	9,9%

Fonte: Adaptado de INE (2013).

No que se refere à procura de serviços por parte do setor público, destaca-se a área da «Arquitetura e engenharia» que representou cerca de 20% do conjunto da prestação de serviços destinado às empresas

públicas no ano 2012. Quanto aos «Consumidores finais», estes constituíram 48,4% dos clientes dos «Ensaio e análises técnicas» no ano 2012, enquanto os serviços de «Contabilidade, auditoria e consultoria» ficaram pelos 2,3%. Por outro lado, verifica-se que, ao longo do período em análise, mais de 80% dos consumidores totais de serviços pertenciam ao Mercado nacional (pese embora a diminuição de 8,2% em 2012, face a 2008), sendo de destacar o aumento da importância dos clientes estrangeiros, nomeadamente da União europeia (que passaram de 6,2% em 2008 para cerca de 9% em 2012) e de Países Terceiros (que passaram de 4,1% em 2008 para cerca de 10% em 2012), o que se justifica pelo agravamento da conjuntura económica a nível nacional.

Face ao exposto, pode concluir-se que os resultados evidenciam que a complexidade do sistema fiscal em Portugal justifica o peso significativo que a área da «Contabilidade, auditoria e consultoria», prestadora de serviços tão diversos como os serviços de contabilidade, serviços de auditoria financeira, serviços de consultoria fiscal e serviços de consultoria em gestão de empresas, entre outros, tem na globalidade dos serviços prestados às empresas.

7. CONCLUSÃO

De uma forma geral, a análise do sistema fiscal em Portugal evidencia as reformas que foram levadas a cabo ao longo dos últimos anos e a vasta legislação que lhes está associada, exigindo em termos profissionais uma constante atualização técnica, para além de se reconhecer que o mesmo procura garantir os princípios de equidade e capacidade contributiva consagrados na CRP. De facto, o sistema fiscal português é estruturado por impostos estaduais e locais que incidem sobre o rendimento, o património e a despesa, bem como por outros impostos sobre situações específicas (por exemplo, o Imposto do Selo) e contribuições para a Segurança Social.

A nível nacional, a tributação do rendimento encontra-se hoje centralizada no IRS e no IRC. A tributação do património, por seu turno, concretiza-se essencialmente no IMI e no IMT. Por fim, a tributação do consumo efetiva-se por via do IVA, considerando os impostos especiais sobre o consumo como sejam, designadamente, o Imposto Sobre Produtos Petrolíferos, o Imposto sobre o Tabaco, o Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas e o Imposto Sobre Veículos. Paralelamente, no âmbito da abolição das fronteiras físicas entre os vários Estados-membros foi introduzido no ordenamento interno o RITI que regula as operações entre os vários Estados-membros como se de um único país de tratasse.

Apesar das reformas fiscais serem um fenómeno recorrente, a maioria dos códigos fiscais caracteriza-se por regras extremamente complexas no que diz respeito, por exemplo, à tributação direta. De facto, apesar da harmonização fiscal ser um dos objetivos na União Europeia, este será um trabalho complexo e árduo, pois

os sistemas fiscais europeus são muito divergentes, e encontrar um modelo que seja adequado para a generalidade dos mesmos, será um objetivo que se pode transformar numa utopia.

Assim, pese embora a conjuntura económica desfavorável verificada a nível nacional e a nível internacional, constata-se que as operações inerentes ao cumprimento do exigente normativo legal a nível fiscal justificam o elevado volume de negócios das empresas prestadoras de serviços de «Contabilidade, auditoria e consultoria», particularmente relacionado com empresas privadas, apesar de os serviços prestados a consumidores finais ganharem cada vez mais importância. Adicionalmente, também se pode concluir que a internacionalização das economias e a procura de uniformização dos sistemas fiscais entre os diferentes países justificam o alargamento dos negócios para além das fronteiras nacionais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Assembleia da República (AR, 1994). Lei n.º 39-B/94, aprova o Orçamento do Estado para 1995. *Diário da República*, 298, 2.º Suplemento, I-A Série, 27 de dezembro: 7380(152)-7380(446).
- Assembleia da República (AR, 1998). Lei n.º 87-B/98, aprova o Orçamento do Estado para 1999. *Diário da República*, 301, 5.º Suplemento, I-A Série, 31 de dezembro: 7384-(144)- 7384-(573).
- Assembleia da República (AR, 1999). Lei n.º 150/99, aprova o Código do Imposto do Selo. *Diário da República*, 213, I-A Série, 11 de setembro: 6264-6275.
- Assembleia da República (AR, 2005). Lei Constitucional n.º 1/2005, aprova a Sétima revisão constitucional. *Diário da República*, 155, I-A Série, 12 de Agosto: 4642-4686.
- Assembleia da República (AR, 2007). Lei n.º 4/2007, aprova as bases gerais do sistema de segurança social. *Diário da República*, 11, I Série, 16 de janeiro: 345-356.
- Assembleia da República (AR, 2010). Lei n.º 3-B/2010, aprova o Orçamento do Estado para 2010. *Diário da República*, 82, Suplemento, I Série, 28 de abril: 1466(66)-1466(384).
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014a). *Código do IRC*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/circ_rep/index_irc.htm [Em: Outubro de 2014].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014b). *Código do IRS*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/irs/index_irs.htm [Outubro de 2014].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014c). *Código do IVA*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/index_iva.htm [Outubro de 2014].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014d). *RITI*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/riti_rep/index_riti.htm [Outubro de 2014].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014e). *Código das Sociedades Comerciais (CSC)*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/csc_rep/index_csc.htm [Outubro de 2014].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014f). *Estatuto dos Benefícios Fiscais*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/ebf_rep/index_ebf.htm [Outubro de 2014].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014g). *CPPT*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cppt_rep/index_cppt.htm [Outubro de 2014].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014h). *CIS*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/selo_rep/index_selo.htm [Outubro de 2014].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014i). *CIMI*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cimi/index_cimi.htm [Outubro de 2014].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2014j). *CIMT*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cimt_rep/index_cmt.htm [Outubro de 2014].
- Comunidade Económica Europeia (CEE, 1977). Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme. *Jornal Oficial da Comunidade Económica Europeia*, L 145, 13/06/1977, 1-40 (Edição especial portuguesa: Capítulo 09, Fascículo 1: 54).
- Comunidade Económica Europeia (CEE, 1991). Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE. *Jornal Oficial da Comunidade Económica Europeia*, L 376, 31/12/1991: 1-19.
- Comunidade Económica Europeia (CEE, 1992). Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado. *Jornal Oficial da Comunidade Económica Europeia*, L 384, 30/12/1992, 47-57.
- Comunidade Europeia (CE, 2006). Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, L 347, 11/12/2006: 1-188.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2013). *Estatísticas dos Serviços Prestados às Empresas 2012*. Lisboa: INE.

- Ministério das Finanças (MF, 1988a). Decreto-Lei n.º 442-A/88, aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS). *Diário da República*, 277, I Série, 2.º Suplemento, 30 de novembro: 4754(2)-4754(35).
- Ministério das Finanças (MF, 1988b). Decreto-Lei n.º 442-B/88, aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC). *Diário da República*, 277, I Série, 2.º Suplemento, 30 de novembro: 4754(38)-4754(71).
- Ministério das Finanças (MF, 1992). Decreto-Lei n.º 290/92, aprova o regime do IVA nas transacções intracomunitárias (RITI). *Diário da República*, 298, 1.º Suplemento, I Série, 28 de dezembro: 5966-5979.
- Ministério das Finanças (MF, 1994). Decreto-Lei n.º 82/94, transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 92/111/CEE, do Conselho, de 14 de Dezembro, que introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado. Altera diversa legislação relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA). *Diário da República*, 61, I-A Série, 14 de março: 1256-1263.
- Ministério das Finanças (MF, 2001). Decreto-Lei n.º 198/2001, aprova a revisão do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, e do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, publicando-se em anexo ao presente decreto-lei os correspondentes articulados, que dele fazem parte integrante. *Diário da República*, 152, I-A Série, 3 de julho: 3923-4012
- Ministério das Finanças (MF, 2003a). Portaria n.º 375/2003, institui a obrigatoriedade aos sujeitos passivos do IVA do envio por transmissão electrónica de dados da declaração periódica a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º do Código do IVA, bem como dos anexos nela referidos. *Diário da República*, 108, I-B série, 10 de maio: 2996.
- Ministério das Finanças (MF, 2003b). Decreto-Lei n.º 287/2003, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 26/2003 de 30 de Julho, aprova o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, altera o Código do Imposto do Selo, altera o Estatuto dos Benefícios Fiscais e os Códigos do IRS e do IRC e revoga o Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, o Código da Contribuição Autárquica e o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações. *Diário da República*, 262, I-A Série, 12 de novembro: 7568-7647.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2009a). Decreto-Lei n.º 158/2009, aprova o Sistema de Normalização Contabilística e revoga o Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei 47/77, de 7 de Fevereiro. *Diário da República*, 133, I Série, 13 de julho: 4375-4384.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2009b). Decreto-Lei n.º 159/2009, no uso da autorização legislativa concedida pelos n.º 1 e 2 do artigo 74.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, altera o Código do IRC, adaptando as regras de determinação do lucro tributável às normas internacionais de contabilidade tal como adoptadas pela União Europeia, bem como aos normativos contabilísticos nacionais que visam adaptar a contabilidade a essas normas. *Diário da República*, 133, I Série, 13 de julho: 4384-4448.
- Ministério do Trabalho e da Solidariedade (MTS, 1999). Decreto-Lei n.º 199/99, revê as taxas contributivas do regime geral de segurança social dos trabalhadores por conta de outrem. *Diário da República*, 132, I-A Série, 8 de junho: 3211-3216.
- Ministério do Trabalho e da Segurança Social (MTSS, 1986). Decreto-Lei n.º 140-D/86, instituiu a taxa social única. *Diário da República*, 132, I-suplemento Série, 14 de junho: 1406(7).
- Nabais, J.C. (2008). *Direito Fiscal*. 4.ª ed. Coimbra: Almedina.
- Pereira, M.H.F. (2009). *Fiscalidade*. 3.ª ed. Coimbra: Almedina.
- Silva, V.L.G. (2010). *A Actual Estrutura do Sistema Fiscal Português*. Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade de Aveiro. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.
- Teixeira, A.B. (1985). *Princípios de Direito Fiscal*. 3.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora.

AGRADECIMENTOS

As autoras agradecem a José Ángel Pérez López da Universidad de Sevilla (Espanha), bem como o apoio do projeto PESt-OE/EGE/UI4056/2014 UDI/IPG, financiado pela Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT). Os autores pertencem ao Centro de Investigação de Contabilidade e Fiscalidade. As ideias expressas no artigo são dos autores e não devem ser atribuídas a nenhuma organização.