

Os regimes simplificados tributação dos rendimentos empresariais em Portugal

M. Matilde Lavouras*

Publicado: 10 de Abril de 2025

Business income taxation in Portugal: a brief analysis of the simplified regimes

The taxation regime for corporate income in Portugal is not truly unitary. These revenues can be taxed under the Personal Income Tax or Corporate Income Tax. Additionally, in each case, the taxable income can be determined basing either on the general regime rules or on the simplified regime ones. This coexistence of legal regimes poses – or may pose – questions of compatibility with the Portuguese constitutional norms, especially with Article 104.

O regime de tributação dos rendimentos das empresas em Portugal não é verdadeiramente unitário. Para além de estes rendimentos poderem ser tributados em sede de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares e de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas pode, em cada um dos casos, a coleta a entregar nos cofres do Estado pode ainda ser determinada com base um regime geral ou com base num regime simplificado. Esta coexistência de regimes coloca – ou pode colocar – questões de compatibilidade com as normas constitucionais, sobretudo com o art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa.

Keywords: simplified taxation regimes; Personal Income Tax (IRS); Company Income Tax (IRC); taxation of enterprise income; ability to pay.

SUMARIO: 1. Notas introdutórias – 2. A tributação dos rendimentos empresariais – 3. O regime simplificado de tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) – 4. O regime simplificado de tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) – 5. Os regimes simplificados de tributação, o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva – 5.1. O enquadramento no regime simplificado – 5.2. Determinação da matéria tributável e da coleta do imposto – 6. Apreciação crítica

1. Notas introdutórias

O fenómeno tributário é, pela sua própria natureza, complexo e multifacetado. O desenho dos sistemas fiscais obedece a regras diferenciadas de país para país, mas que são uma decorrência dos princípios gerais da tributação tal qual são acolhidos pelas normas constitucionais e de outras normas de valor igual ou superior que vinculam os Estados a nível supranacional. Ao nível da tributação direta do rendimento destacam-se, pela sua importância, o princípio da igualdade fiscal, o princípio da neutralidade fiscal e o princípio da capacidade contributiva.

* Universidade de Coimbra (PT); ✉ mlavouras@fd.uc.pt;  <https://orcid.org/0000-0001-6447-5214>
Investigadora Integrada do Instituto Jurídico

Estes e outros princípios contribuem para a criação de um sistema fiscal neutro, equitativo, não discriminatório, simples e eficiente.¹

Em Portugal é o art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) que, nos números 1 e 2, enuncia as principais características dos impostos sobre o rendimento das pessoas físicas e das pessoas jurídicas. Quanto ao rendimento das pessoas físicas (ou equiparadas), a opção passa pela tributação do mesmo com base num imposto único, progressivo e pessoal, enquanto a tributação dos rendimentos das pessoas jurídicas deve ter por base rendimento real. A concretização destes princípios é feita, depois, no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)² e no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)³.

É neste contexto que se enquadra a problemática da tributação dos rendimentos empresariais que, como teremos oportunidade de referir em seguida, não obedece a um regime unitário. Para além da diferenciação entre a tributação dos rendimentos das empresas singulares e das empresas coletivas há que considerar a tributação em sede de regime geral ou de regime simplificado. É, sobretudo, sobre este último que falaremos, mas não sem antes referirmos que utilizaremos no texto um conceito amplo de empresa que, partindo de considerações objetivas, relega para um plano absolutamente insignificante os aspetos positivos.⁴

2. A tributação dos rendimentos empresariais

A tributação dos rendimentos empresariais em Portugal pode ser feita quer em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) quer por aplicação das normas relativas ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). A aplicação de um ou de outro conjunto normativo tem por base a (in)existência de uma estrutura jurídica autónoma – vulgarmente uma sociedade comercial – que, para além de ter personalidade jurídica própria se dedica à prática de atos suscetíveis de se enquadrarem em atividade empresarial.⁵

A dualidade de regimes é ainda complementada pela possibilidade de aplicação de regimes simplificados de tributação. Estes permitem, verdadeiramente, dar cumprimento ao princípio da neutralidade e da igualdade fiscal em sentido vertical e horizontal, partindo da prevalência da substância sobre a forma, uma vez que levam a uma aproximação dos dois regimes legais em situações objetivamente similares.⁶

1. Um sistema que, nas palavras de Adam Smith corresponderia a um sistema não arbitrário, que tem em consideração o momento mais conveniente para a recolha da receita do imposto e que escolhe o modo que minimize os custos de cobrança. Esta ideia é retomada por J. Mirrlees, A. Stuart, A., T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, e J. Poterba, *The Economic Approach to Tax Design*, in Institute for Fiscal Studies (IMF), & J. Mirrlees (Edits.), *Tax by Design*, Oxford University Press, Oxford, 2017, 21-45 e J. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019, 455. A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations*, 5.ª ed., 1776, E. Cannan, Methuen & Co., Ltd., Londres.
2. Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro, na sua redação atual.
3. Decreto-Lei n.º Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de novembro, na sua redação atual.
4. Acolhemos integralmente a noção ampla de empresa seguida por J. Casalta Nabais, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2018 noção esta que também é adotada em larga medida pela OCDE. Sobre as razões para a existência de um imposto sobre o rendimento das sociedades veja-se, em geral, R. Musgrave & P. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, 5.ª ed., McGraw-Hill International Editions, Nova Iorque, 1989, 369 e ss. e G. Colm, *The corporation and the corporate income tax*, in G. Colm, *Essays in Public Finance and Fiscal Policy*, Oxford University Press, Oxford, 1955, 96 e ss.
5. Ainda assim, nem todos os rendimentos obtidos por sociedades comerciais são tributados em sede de IRC, sendo de destacar aqueles que se encontram sujeitos a tributação na esfera jurídica dos sócios, ao abrigo do regime da transparência fiscal nos termos do art.º 6.º do CIRC. Sobre esta questão veja-se M. A. Pires, *A transparência fiscal: contributo para a compreensão do artigo 6.º do CIRC*, Vida Económica, Lisboa, 2018.
6. Sobre as razões justificativas da adoção de regimes simplificados de tributação veja-se A. Martins, *Tax Reform and Simplified Tax Regimes for Small Business: The Case of a Developing Country*, in Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, III, 2010, 1, 113-129, J. Loeprick, *Small Business Taxation: reform to encourage formality and firm growth*, Working Paper n.º 10571, Banco Mundial, 2019, J. S. Ribeiro, *Reflexões sobre o regime simplificado: a sua suspensão*

A criação de impostos gerais sobre o rendimento – o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) – em 1998 levaria a que, ao nível da tributação dos rendimentos pessoais deixássemos de ter um conjunto de impostos parcelares e de um imposto complementar⁷ e, no que aos rendimentos das pessoas coletivas diz respeito, a substituição de impostos cedulares⁸ também um único imposto – o IRC – que coexiste com outros impostos ou tributos unilaterais, disfarçados sob designações nem sempre claras quanto à sua natureza, habitualmente de aplicação setorial.⁹

Na versão original dos dois diplomas era já visível a possibilidade de tributação dos rendimentos das empresas em sede de IRS ou de IRC, mas não se considerava a possibilidade de serem sujeitos a regimes simplificados de tributação, sendo que só com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro – habitualmente designada por Lei da Reforma Fiscal – tal viria a suceder.

Até então a tributação dos rendimentos das empresas em sede de IRS era feita tendo por referência os dados constantes da contabilidade ou, nos casos em que esta não existisse, tendo por base os dados constantes dos livros de registo considerados obrigatórios para efeitos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Embora não existisse, verdadeiramente, um regime simplificado era já possível afastar a necessidade de existência de contabilidade organizada nas situações não abrangidas pelo art.º 119.º do CIRS.¹⁰ Nos casos em que fosse de aplicar o regime legal constante do CIRC não existia qualquer possibilidade de afastamento do (único) regime de determinação do *quantum* tributário, sendo o tratamento fiscal dado aos sujeitos passivos que obtivessem rendimentos empresariais tributáveis ao abrigo deste diploma alheio ao volume de rendimentos ou a considerações relacionadas com a dimensão da atividade.

A reforma da tributação do rendimento referida criou um novo modelo de tributação das empresas e, ao simplificar alguns procedimentos, permitiu adaptar os regimes legais às especificidades das Pequenas e Médias Empresas (PME).¹¹

Dúvidas parecem não existir que os regimes simplificados de tributação permitem dar resposta a

no domínio do IRC, Sciencia Iuridica, LVIII, 2010, 669-685, K. Tipke & J. Lang, *Direito Tributário (Steuerrecht)*, 18.ª ed., (edição em língua portuguesa da obra *Steuerrecht*, 18.ª edição, Colónia, Verlag Dr. Otto Schmith, 2005), Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor, 232 e ss., Banco Mundial, *Designing a Tax System for Micro and Small Businesses*, 2007, C. Crawford & J. Freedman, *Small Business Taxation*, in T. B. Stuart Adam (ed.), *Dimensions of Tax Design*, Oxford University Press, Oxford, 2008, 1028-1099, N. Aguiar, *Regimes Simplificados de Tributação do Rendimento Empresarial (I parte)*, in *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 28, 2006, 93-108, W. Gale, *Tax simplification: issues and options*, in *Tax Notes*, 92, 2001, 11, 1463-1483, C. Lopes, *A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas – Estudo comparativo na União Europeia*, Vida Económica, Porto, 1999 e M. McKerchar, *Understanding Small Business Taxpayers: Their Sources of Information and Level of Knowledge of Taxation*, in *Australian Tax Forum*, 12, 1995, 1, 25-42.

7. Foram abolidos 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 art.º 134.º da Tabela Geral do Imposto do Selo. Estas alterações permitiram aproximar o sistema tributário português do de outros países e introduzir, verdadeiramente, uma tributação progressiva do rendimento das pessoas singulares ainda que se trate de um imposto só formalmente único.
8. 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.
9. Acórdão n.º 149/2024 da 1.ª secção do Tribunal Constitucional Português, proferido no processo n.º 638/2022, de 27 de fevereiro de 2024
10. O art.º 109.º do CIRS dispunha, na sua redação original que eram obrigados a possuir contabilidade organizada: os sujeitos passivos cujos rendimentos médios dos três últimos anos provenientes de trabalho independente fossem superiores a vinte vezes o salário mínimo nacional mais elevado (excluídos que fossem as remunerações pagas a colaboradores) e os sujeitos passivos que exercessem uma atividade comercial, industrial ou agrícola e que no referido período temporal de três anos, tivessem um volume de negócios superior a 30000 contos (aproximadamente €149 643). A sujeição ao regime de contabilidade organizado seria, então, obrigatória para todos os que ultrapassassem aqueles limites podendo os demais aderir, caso assim o entendessem.
11. Podemos questionar, como Casalta Nabais, se a introdução destes regimes permitiu ou não sar pleno cumprimento ao objetivo de simplificação anunciado. J. Casalta Nabais, *Algumas reflexões sobre a recente reforma fiscal*, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 10, 2002.

alguns problemas de *compliance* decorrentes da sofisticação das regras fiscais.¹² Essas dificuldades são especialmente visíveis quando nos reportamos a micro, pequenas e médias empresas que, embora contribuam de forma muito intensa para o crescimento económico, têm algumas dificuldades em responder de forma eficaz às exigências de sistemas legais muito complexos.¹³ Ao introduzirem notas de equidade fiscal ao nível da tributação dos rendimentos empresariais contribuem, ainda, para o cumprimento atempado e adequado das obrigações fiscais evitando situações de evasão e fraude fiscal.

Como veremos mais adiante, a opção seguida pelo legislador português passou pela criação de regimes de adesão facultativa e não de inclusão obrigatória. Embora sejam ambos facultativos, quando se trate de rendimentos sujeitos a tributação em sede de IRS e que possam ser enquadrados no regime simplificado de tributação cabe ao sujeito passivo comunicar que não pretende que esse regime lhe seja aplicado – *opting-out*; já no caso de tributação dos rendimentos empresariais em sede de IRS caberá ao sujeito passivo declarar que pretende que lhe sejam aplicáveis as regras do regime simplificado de tributação – *opting-in*.¹⁴

3. O regime simplificado de tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)

O enquadramento fiscal dos rendimentos empresariais em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) é feito na categoria B de rendimentos, ou seja, são considerados rendimentos empresariais e profissionais.

Embora estejamos perante um conjunto bastante diversificado de rendimentos, todos eles decorrem do exercício de uma atividade económica ou profissional por parte do sujeito passivo. Esta nota de reiteração no exercício da atividade permite que esses atos assumam um caráter de empresarialidade afastando a possibilidade de inclusão dos mesmos numa das restantes categorias de rendimentos previstas no CIRS, nomeadamente nas categorias E, F ou G.

Como referimos supra estes rendimentos podem ser tributados tendo por base o regime geral – que a lei designa como regime de contabilidade organizada – art.º 32.º e art.º 33.º do CIRS – ou com base no regime simplificado de tributação – art.º 31.º do CIRS. A opção por um ou por outro dos regimes só pode ser exercida nos termos e condições referidos no n.º 2 do art.º 28.º do CIRC. Convém ter presente que o art.º 28.º, n.º 8 do CIRS permite, verificados que estejam os requisitos mencionados expressamente na norma, a tributação de rendimentos – incluindo os rendimentos empresariais – na categoria A, isto é, como se de rendimentos de trabalho dependente se tratasse. Podemos questionar se a opção do legislador português no art.º 30.º do CIRS, ao permitir que os rendimentos obtidos por sujeitos passivos que pratiquem atos isolados sejam sempre tributados no regime simplificado contende, ou não, com o princípio da igualdade.

12. R. Awasthi & N. Bayraktar, *Can Tax Simplification Help Lower Tax Corruption?*, in Eurasioan Economic Review, 5, 2015, 297-330.

13. Sobre a importância das PME na atividade económica da União Europeia veja-se Comissão Europeia, *Annual Report on European SMEs 2023/2024 SME Performance Review 2023/2024*, GROW and Joint Research Centre, 2024. O *Small Business Act* – COM (2008) 0394 final, tendo como objetivo principal a criação de um enquadramento que integre os diversos instrumentos que digam respeito às PME em estreita cooperação com os Estados-Membros, consagra como uma das principais linhas de intervenção medidas relacionadas com a diminuição dos custos administrativos relacionados com a gestão fiscal e que vão desde a simplificação de normas contabilísticas à faturação. São ainda de realçar aspetos relacionados com a diversificação e o acesso ao financiamento, com a política de concorrência e com redes para as PME. Não foram deixadas de parte considerações relativas à sustentabilidade e competitividade e à política industrial europeia no domínio da inteligência artificial e da robótica. Em Portugal a Resolução do Conselho de Ministros n.º 14/2014, de 13 de fevereiro, publicada no diário a República I série, de 20 de fevereiro de 2014, atribuiu à Reunião de Coordenação dos Assuntos Económicos e do Investimento (RCAEI) a função de Comité de Acompanhamento em Portugal do *Small Business Act* (SBA) para a Europa.

14. O regime de tributação simplificada dos rendimentos das empresas em sede de IRC afasta-se do que havia sido criado em 2000 e revogado em 2010.

Ficam obrigados a cumprir as exigências do regime geral os sujeitos passivos cujo valor anual ilíquido dos rendimentos empresariais e profissionais – excluindo os rendimentos que lhes sejam imputados nos termos do art.º 20.º do CIRS – relativos ao ano anterior seja superior a € 200 000. Os restantes sujeitos passivos verão os seus rendimentos serem tributados com base nas normas relativas ao regime simplificado, exceto se declararem expressamente e nos dentro dos prazos previstos no n.º 4 do art.º 28.º que pretende optar pela tributação de acordo com o regime da contabilidade organizada.¹⁵

A principal divergência entre os dois regimes de tributação dos rendimentos empresariais em sede de IRS diz respeito à fórmula que serve de base à determinação da matéria tributável. Nos casos em que seja de aplicar o regime simplificado a determinação do rendimento tributável é bastante simples e decorre da aplicação de um fator diferenciado em função do tipo de rendimento obtido nos termos do art.º 31.º, n.º 1 do CIRS.

Este modelo de determinação do valor que vai servir de base à determinação da coleta afasta, por um lado, a necessidade de comprovação do valor despesas e encargos incorridos para a obtenção daqueles rendimentos, desde que essas despesas e encargos não ultrapassem os 15% do rendimento bruto em causa, por outro lado, impossibilita o reporte prejuízos.¹⁶ O enquadramento no regime simplificado afasta, também, a não sujeição a tributação autónoma dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, ajudas de custo e deslocação em viatura própria do trabalhador.¹⁷

4. O regime simplificado de tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)

Tal como sucede ao nível da tributação dos rendimentos empresariais tributados em sede de IRS, também a tributação destes rendimentos na esfera jurídica dos sujeitos passivos que são de enquadrar no âmbito normativo de aplicação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas pode ser feita ao abrigo de um regime geral ou do regime simplificado.¹⁸ Convém notar desde já que não se trata de um regime simplificado de determinação do rendimento tributável, mas, tão somente, de um regime simplificado de tributação.¹⁹

Diversamente do que sucede ao nível da tributação dos rendimentos empresariais em sede de IRS a tributação dos rendimentos empresariais ao abrigo do regime simplificado de IRC necessita de ser solicitada pelo sujeito passivo – *opting-in* – estando disponível para as entidades que sendo *sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação e que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola* cumpram, cumulativamente, os seguintes requisitos; (a) tenham obtido no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido não superior a € 200 000,00 (duzentos mil euros); (b) o total do balanço respetivo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda os € 500 000,00 (quinhentos mil euros); (c) não estejam legalmente obrigadas à revisão legal de contas; (d) o seu capital social não seja detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, por

15. A opção pelo regime da contabilidade organizada mantém-se válida até que a declaração relativa ao pedido de sujeição a este regime seja alterada. Já no que diz respeito ao enquadramento no regime simplificado, é de referir que este se pode manter enquanto se mostrarem cumpridos os pressupostos de inclusão mencionados e, mesmo que o rendimento limite seja ultrapassado em dois períodos consecutivos ou, se for ultrapassado, num único período de mais de 25% - cfr. art.º 28.º, n.º 6 do CIRS.

16. Admite-se a dedução dos prejuízos apurados por referência à aplicação do regime simplificado nos casos em que exista uma transição para o regime da contabilidade organizada, nos termos do n.º 4 do art.º 55.º CIRS.

17. Cfr. art.º 73.º, n.º 8 do CIRS.

18. De entre as divergências entre os regimes legais de tributação simplificada em sede de IRC destaca-se a eliminação de uma coleta mínima e do pagamento especial por conta. J. S. Ribeiro, *Reflexões sobre o regime simplificado: a sua suspensão no domínio do IRC*, cit., 669-685.

19. J. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, cit., p. 147.

entidades que não preencham alguma das condições supra referidas, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco; (e) adotem o regime de normalização contabilística para microentidades²⁰ e (f) não tenham renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

Também no caso do regime simplificado de tributação em IRC estamos perante uma forma de determinação da matéria tributável com na aplicação de coeficientes a indicadores objetivos, determinados com base na contabilidade organizada de acordo com o normativo contabilístico vigente, tomando por referência não o lucro contabilístico – como sucede na determinação da matéria tributável por aplicação do regime geral de tributação em IRC, mas antes por referência a alguns indicadores contabilísticos diversos daquele, de acordo com as regras constantes do n.º 1 do art.º 86.º-B do CIRC. Estas regras permitem a determinação de um rendimento real mitigado, isto é, embora continue a ser válida a aceção de que estamos a tributar o rendimento real a normalização dos encargos imputáveis (indiretamente) a cada uma das categorias de rendimentos permite afirmar que este regime simplificado contém notas que o aproximam – e muito – da tributação do rendimento normal.

5. Os regimes simplificados de tributação, o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva

As diferentes notas caracterizadoras dos sistemas simplificados de tributação colocam-nos perante a necessidade de determinar se os mesmos respeitam o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva. A resposta parece-nos evidente e positiva.

Do ponto de vista constitucional não existem obstáculos à existência de regimes diferenciados de tributação. Ainda assim é necessário saber se, em concreto, estes permitem cumprir os desígnios constitucionais em termos de tributação sem beliscar os demais princípios jurídicos. Só se assim for se encontram reunidas as condições para afirmarmos quer a validade quer a efetividade das normas fiscais infraconstitucionais.

O ponto de partida para a nossa análise terá de ser, necessariamente, o art.º 104.º da Constituição que consagra como índice de tributação dos rendimentos empresariais a capacidade contributiva²¹ determinada esta por referência ao rendimento real. Deixa em aberto a possibilidade de opção pelo legislador de modelos que tenham por base o rendimento normal²² seja este o rendimento correspondente a uma série de anos ou de determinado anos. Do mesmo modo, também é compatível com a norma constitucional mencionada, a escolha de um sistema de tributação dos lucros diretamente na esfera das empresas, enquanto entes dotados de capacidade contributiva, ao invés de os tributar apenas na esfera jurídica dos sócios (pessoas físicas).

20. A remissão feita pela al. e) d n.º 1 do art.º 86.º-A do CIRC para o regime contabilístico das microentidades aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março deve ser entendido como feito para o regime contabilístico aplicável às microentidades e que se encontra atualmente regulado no Sistema de Normalização Contabilística aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho (que revogou os nos. 1 e 2 do artigo 1.º e os artigos 2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 6.º, 7.º, 8.º, 9.º, 10.º, 11.º, 13.º, 16.º, 17.º, 18.º, 19.º e 20.º e os anexos I e II do Decreto-Lei n.º 36 -A/2011, de 9 de março, alterado pela Lei n.º 66 -B/2012, de 31 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 64/2013, de 13 de maio. Para esses efeitos são microentidades *aquelas* que sendo de classificar como entidades nos termos do art.º 3.º do mesmo diploma não ultrapassem, à data do balanço, dois dos seguintes limites: (a) total do balanço € 350 000,00; (b) volume de negócios líquido: € 700 000,00 e (c) número médio de empregados durante o período: 10.

21. Sobre a importância do princípio da capacidade contributiva para o Direito Tributário e a sua evolução desde a obra de Adam Smith veja-se K. Tipke & J. Lang, *Direito Tributário (Steuerrecht)*, cit, 200 e ss., e, entre nós, J. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, em especial 437 e ss. e *idem*, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2020, 15 e ss.

22. J. Casalta Nabais *Direito Fiscal*, cit., 456, J. J. T. Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição refundida e atualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 1995, 306-307 e J. E. Stiglitz & J. K. Rosengard *Economics of the Public Sector*, 4.ª ed., W. Norton Company, Inc., Nova Iorque, 2015, 516.

Nesta análise assumem especial importância o princípio da igualdade, mas, também, o princípio da neutralidade fiscal, sem os quais não é possível garantir o cumprimento dos princípios da Constituição Económica e, em especial, da liberdade de organização e de gestão empresarial.

As especificidades de cada um dos regimes simplificados de tributação existentes em Portugal dificulta uma análise conjunta, mas, estando em causa a verificação da sua compatibilidade com os princípios e normas constitucionais consideramos que tal pode ser feito, sobretudo se distribuímos os problemas por dois grandes grupos: questões relacionadas com o enquadramento no regime simplificado e questões relacionadas com a determinação da matéria tributável e com o valor do imposto a pagar.

5.1. O enquadramento no regime simplificado

Recordamos, agora, que a aplicação das regras relativas ao regime simplificado de tributação dos rendimentos empresariais em sede de IRS sempre foi facultativa, embora essa característica se tenha tornado mais evidente com a eliminação do período mínimo de permanência no regime pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro. Consequentemente, estamos perante um regime de aplicação supletiva, mas que fica condicionado ao preenchimento de um requisito objetivo relativo ao montante anual líquido de rendimentos obtidos pelo sujeito passivo no período tributário em causa. Determinado que seja por parte da Autoridade Tributária este enquadramento cabe ao sujeito passivo, se assim o pretender, declarar que não pretende ver os rendimentos empresariais por si obtidos serem tributados de acordo com o regime simplificado.²³

No que ao regime simplificado de tributação dos rendimentos empresariais em sede de IRC diz respeito, há que considerar que se trata de um sistema de adesão facultativa (*opting-out*), também ele de aplicação facultativa, exceto nos casos do n.º 5 do art.º 86.º-A do CIRC²⁴ e de renúncia a todo o tempo. Esta renúncia não é, contudo, inócua uma vez que impede o sujeito passivo de requerer novamente a aplicação de regime antes de decorridos que sejam três anos do pedido de exclusão.

5.2. Determinação da matéria tributável e da coleta do imposto

A diferenciação existente entre o regime geral de tributação dos rendimentos empresariais em sede de IRS e o regime simplificado ao nível da determinação da base de incidência do imposto foram bastante esbatidas com as alterações que foram introduzidas pela Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2018. Embora se possa falar numa aproximação de regimes, permanecem ativas algumas especificidades sobre as quais discorreremos brevemente.

É quanto a este ponto que se colocam os maiores desafios. Na verdade, a dualidade de regimes encontra justificação quer na necessidade de ser adotado um regime compreensível pelos sujeitos passivos e que incentive ao cumprimento das normas tributárias, quer nas dificuldades inerentes à determinação do rendimento real efetivo quando estejam em causa determinado tipo de atividades.

Apesar da diferenciação sempre teremos de dizer que também no regime geral de tributação dos rendimentos empresariais há muitas notas de tributação do lucro normal, evidenciadas pelos registos contabilísticos fundados no *fair value* e exponenciadas pelas regras fiscais,²⁵ e pela divergência entre o tratamento fiscal e o tratamento contabilístico de determinados proveitos e custos.

23. Esta opção pode ser comunicada logo na declaração de início de atividade ou até ao final do mês de março do ano em que pretenda alterar o regime de tributação. Sobre o prazo em que pode ser exercida a opção veja-se o Acórdão inovador – à data em que foi proferido – do Tribunal Central Administrativo -Norte relativo ao Processo n.º 01570/04, de 13-01-2005.

24. A redação original do art.º 46.º-A do CIRC consagrava um regime de *opting-out* para os sujeitos passivos, residentes e que exercessem, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, não isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação, cujo volume anual de rendimento atingisse os 30 000 000\$00 (€149 639,37).

25. V. o nosso *A transparência nas demonstrações financeiras: a 'true and fair view' e o 'fair value' na tributação das empresas*, Tese de Doutoramento, Coimbra, 2013.

A legitimidade para a criação de regimes diferenciados de tributação de rendimentos em tudo similares, para ser válida, tem de ser fundada em razões objetivas ou objetiváveis e não arbitrárias. De entre estas assume um relevo especial a exigibilidade do cumprimento adequado e correto das normas tributárias – incluindo as que dizem respeito aos deveres acessórios – e a não onerosidade especial do processo de pagamento do imposto evitando valores muito elevados relativos aos custos de cumprimento. Deste modo incentiva-se a atividade empresarial e afasta-se a evasão fiscal ligada a questões de complexidade fiscal e de custos indiretos dos impostos.²⁶

Em rigor, as principais diferenças de regime decorrem do tratamento diverso que é dado num e noutra regime aos prejuízos fiscais e à tributação autónoma. Nestes dois casos a opção pelo regime simplificado de tributação impede os sujeitos passivos de deduzirem os custos e as perdas incorridas, podendo gerar situações de desfavor face ao regime da contabilidade organizada onde uns e outros são considerados na sua totalidade. O que o art.º 55.º, n.º 4 do CIRC permite, no que aos prejuízos fiscais diz respeito, é a dedução daqueles que tenham sido determinados em períodos anteriores àquele em que se iniciar a tributação ao abrigo do regime simplificado e desde que a matéria tributável não tenha sido determinada a partir da aplicação de avaliação indireta, nos termos dos arts. 87.º e ss. do CRIS, mas não mais do que isso. Situação diversa é a que ocorre no caso da tributação autónoma em que existe um afastamento do regime geral, nos termos do art.º 73.º do CIRS para os sujeitos passivos que não estejam obrigados a possuir contabilidade organizada.

Já na tributação dos rendimentos empresariais ao abrigo do regime simplificado em sede de IRC, a terminação da matéria coletável, sendo feita tendo por base os coeficientes previstos no n.º 1 do art.º 86.º-B do CIRC torna desnecessária a aplicação individualizada dos custos dedutíveis,²⁷ não sendo sequer possível ao contribuinte demonstrar que os custos em que incorreu foram superiores aos que determinaram a fixação dos coeficientes em causa.²⁸

De entre as especificidades do regime simplificado deste imposto são de destacar as relativas à tributação autónoma, às deduções à coleta, à isenção de pagamento de derrama municipal e à isenção de pagamento especial por conta. É de mencionar, também, o tratamento específico dado às mais-valias – art.º 46.º, n.º 9 do CIRC –, bem como as limitação às deduções à coleta – art.º 90.º, n.º 8 CIRC.²⁹ Resta saber se estas diferenciações de regime são compatíveis com o texto constitucional.

Sucintamente diremos que quer a isenção do pagamento de derrama municipal³⁰ quer a desoneração da realização de pagamentos especiais por conta estão relacionados com a necessidade de simplificação da tributação de rendimentos empresariais quanto obtidos por entidades sujeitas ao regime do CIRC. Ainda assim, convém ter presente que apenas a isenção (genérica) do pagamento da derrama esta está dependente da existência de uma decisão do órgão autárquico competente nesse sentido.

26. OCDE, *Rethinking Tax Services: the changing role of tax service providers in SME tax compliance*, OECD Publishing, Paris, 2016 e C. Lopes, *Simplicidade e complexidade do sistema fiscal: algumas reflexões*, in *Fiscalidade*, 13/14, 2003, 51-83.

27. R. D. Morais, *Sobre o IRS*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2014.

28. Esta assunção não deve ser considerada como uma presunção legal em sentido próprio e, por isso, não lhe é aplicável o regime previsto no art.º 73.º da LGT. Do que se trata é de uma padronização dos custos – uma nota da tributação do rendimento normal – conhecida do sujeito passivo que, face à análise do seu modelo de negócio e da sua estrutura de custos entente que tem vantagens em não implementar um sistema de contabilidade organizada, mas se conforma antes com a consideração (apenas) daqueles custos.

29. Estas divergências face ao regime geral deveriam carecer de uma fundamentação dogmática mais consistente embora a Jurisprudência, nomeadamente a do Supremo Tribunal de Justiça português, se ter pronunciado já no sentido de que nos aspetos não regulados no regime simplificados e não excecionados, se continuam a aplicar as normas do regime geral. Veja-se, por exemplo, a referência à aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária para cálculo do valor das mais-valias em sede de regime simplificado, no Acórdão do STA relativo ao Processo n.º 0232/15, de 12-12-2018.

30. A derrama municipal é um adicionamento ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas que pode ser criado pelas Autarquias Locais ao abrigo do artigo 18.º do Regime de Financiamento das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

No que à isenção da realização de pagamentos especiais por conta diz respeito, pouco haverá a dizer, uma vez que estamos perante uma mera alteração do momento temporal do pagamento do imposto. Ao invés de ser pago faseadamente e de forma parcialmente antecipada como sucede no regime geral, relega-se o cumprimento da obrigação de pagamento do imposto para um momento posterior.³¹ Deste modo, a escolha do momento mais adequado ao pagamento do imposto contribui para a manutenção de liquidez ao longo do período económico nestas destas entidades.

Uma das questões que nos obriga a refletir mais atentamente sobre este problema são as especificidades relativas à tributação das mais e menos valias verificadas quando as entidades estejam sujeitas ao regime de tributação simplificado. Não existindo propriamente um desvio ao regime-regra da tributação das mais-valias a especificidade decorre do regime de depreciações e amortizações. Apesar de se encontrar prevista a possibilidade de opção por outras quotas de amortização apenas podem ser imputados fiscalmente para cálculo do valor das mais e menos valias aqueles montantes que resultem da aplicação das quotas mínimas de amortização – cfr. art.º 46.º, n.º 9 do CIRC. Limitação esta com alguma similitude com a que consta do n.º 8 do art.º 90.º do CIRC, artigo este que veda a possibilidade de serem efetuadas quaisquer outras deduções à coleta que não as previstas no n.º 2 do mesmo artigo.

O que acabamos de referir leva-nos a concluir a tributação dos rendimentos empresariais ao abrigo do regime simplificado de IRC não incide, ainda que parcialmente, sobre o rendimento real das empresas. A determinação do rendimento tributável, por um lado, e da coleta, por outro lado, assentam, num conjunto de assunções que são verdadeiras de presunções inelidíveis³² de rendimento e de custos.³³ E é este conjunto de regras relativas à determinação do rendimento e dos custos que são considerados como relevantes para efeitos fiscais que nos leva a concluir que, em abstrato, estes regimes devem ser considerados como híbridos representando uma aproximação vertiginosa, mas não necessariamente desconforme com a Constituição da República Portuguesa ou perigosa, com modelo de tributação do rendimento normal.

6. Apreciação crítica

Como já deixámos antever regime de tributação dos rendimentos das empresas em Portugal não é verdadeiramente unitário. Para além de estes rendimentos poderem ser tributados em sede de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares e de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas pode, em cada um dos casos, a coleta a entregar nos cofres do Estado pode ainda ser determinada com base um regime geral ou com base num regime simplificado. Esta coexistência de regimes coloca – ou pode colocar – questões de compatibilidade com as normas constitucionais, sobretudo com o art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa.

Importa determinar se o confronto dessas especificidades resiste ao crivo da norma do art.º 104.º da CRP e aos restantes princípios da Constituição Fiscal portuguesa. Diríamos, desde logo, que por se tratar de regimes de adesão facultativa – embora diferenciada por um ser *opting-out* e o outro *opting-in* – fica na disposição do sujeito passivo a exclusão ou inclusão no mesmo. Por essa razão, e ainda que outras não houvesse, poderíamos afastar a(s) possível(eis) razão(ões) para a inconstitucionalidade de algum(ns) aspeto(s) do(s) regime(s) simplificado(s). Esta possibilidade materializa uma escolha fiscal apenas imputável ao sujeito passivo.³⁴

Os regimes simplificados de tributação dos rendimentos empresariais em Portugal, tendo por base legal precisamente o art.º 104.º da CRP impõe, apenas e só, que o regime – e por isso também os

31. Os pagamentos especiais por conta nada mais são do que a antecipação do pagamento de parte ou da totalidade do imposto devido a final.

32. Naturalmente que sendo o regime simplificado de adesão facultativa pode sempre o sujeito passivo, desde que cumpridos os prazos legais para exercício dessa opção, submeter os rendimentos à tributação de acordo com o regime geral.

33. J. L. Sanches, *O conceito do rendimento do IRS*, in *Fiscalidade*, 48, 2001, 33-61.

34. J. L. Sanches, *O conceito do rendimento do IRS*, ..., 49.

regimes especiais – tenham por base o rendimento real como índice da capacidade contributiva³⁵ mas é perfeitamente compatível com a mitigação desse índice desde que devidamente justificado.³⁶ Note-se que é também isso o que sucede nos casos em que a Administração Tributária, no cumprimento de um comando legal, determina a matéria coletável das empresas através da aplicação de métodos indiretos.³⁷

Nos regimes simplificados de tributação dos rendimentos das empresas em sede de IRS e IRC o legislador criou índices de capacidade contributiva real tendo por base o rendimento acréscimo. Assim sendo, estão criadas as condições para que se obtenha uma medida muito aproximada do rendimento real efetivo. Só assim não será se os indicadores escolhidos não forem os mais adequados ou se os coeficientes previstos se revelarem, desadequados e desajustados, podendo questionar-se (aí sim) se a norma constitucional não exigirá a sua alteração para restabelecimento da adequação.

Aqui chegados estamos em condições de referir que a tributação dos rendimentos das empresas com base num dos regimes simplificados de tributação tem como base uma capacidade contributiva determinada a partir do rendimento real efetivo e que os desvios face a este são pouco relevantes. Não há, ao menos quanto a este ponto, uma divergência significativa face aos regimes gerais de tributação do rendimento uma vez que também nos casos em que se recorre aos dados provenientes da contabilidade, as normas de direito fiscal consagram um tratamento específico para determinadas situações que podem divergir face ao rendimento real efetivo.

Os ajustes feitos nos índices de capacidade contributiva e que determinam um tratamento diferenciado dos rendimentos as empresas tributadas nos regimes especiais de IRS e IRC não são verdadeiramente discriminatórios e, precisamente por isso, não contendem com o princípio da igualdade nem com o princípio da neutralidade fiscal. Ainda que assim não fosse, sempre poderíamos invocar a necessidade de criação de modelos de determinação do quantum tributário que não coloquem os sujeitos passivos perante situações de verdadeira impossibilidade de cumprimento ou que demandem comportamentos excessivamente onerosos.³⁸

Estes regimes permitem, aliás, garantir a confiabilidade do próprio sistema tributário conferindo objetividade às situações em que a cognoscibilidade dos resultados da atividade das empresas é mais difícil dadas a complexidade das normas e os custos elevados associados à determinação da capacidade contributiva com base nos regimes gerais de tributação. Contribuem, ainda, para garantir a efetividade do princípio da neutralidade fiscal, para a minimização das distorções económicas e, em certa medida, para a simplificação fiscal e para o *compliance* fiscal.³⁹

35. Na Jurisprudência são de destacar o Acórdão n.º 84/2003 relativo ao processo n.º 531/99 o Acórdão n.º 348/97, relativo ao processo n.º 63/96, todos do Tribunal Constitucional português.

36. No mesmo sentido veja-se Casalta Nabais, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, Coimbra, 2018, 33 e ss.

37. O recurso aos métodos indiretos de tributação tem como objetivo permitir a determinação da capacidade contributiva de determinadas entidades evitando a erosão das receitas fiscais e o emagrecimento dos cofres do estado, contribuindo para uma repartição equitativa da carga tributária.

38. Aliás, a simplificação fiscal tem vindo a ser apontada como uma solução para resolver problemas de desigualdade fiscal. OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document*, O. B. Project, 2019, OECD Publishing Paris e V. Tanzi, *Termites of the State: why complexity leads to inequality*, Cambridge University Press, Cambridge, 2017.

39. S. Casal, C. Kogler & E. Kirchler, *Tax compliance depends on voice of taxpayers*, in *Journal of Economic Psychology*, 65, 2016, 141-150, OCDE, *Tax Compliance by Design: achieving improved SME tax compliance by adopting a system perspective*. 2014, OECD Publishing, Paris, E. Kirchler, H. Hoelzl & I. Hoelzl, *Enforced versus voluntary tax compliance: the "slippery slope" framework*, *Journal of Economic Psychology*, 29, 2008, 210-215 e I. Ajzen, *The Theory of Planned Behavior*, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50, 1991, 2, 179-211.