

Barómetro das Crises

4-12-2013 | Nº 8

IRC: uma reforma que favorece a erosão da tributação

Qualquer reforma do IRC deveria partir do reconhecimento dos factos:

- Em Portugal, as empresas estão sujeitas a um esforço fiscal ligeiramente menor do que na média da OCDE.
- O peso do IRC tem diminuído em percentagem do PIB desde 2008 e corresponde atualmente a aproximadamente um terço do pagamento em IRS.
- O número de empresas que declara prejuízos ultrapassou o número das que declaram resultados positivos (dados de 2011) e só 39% das empresas declara matéria coletável positiva.
- Um quinto das empresas que declaram resultados positivos não paga IRC, salvo o Pagamento Especial por Conta (PEC).
- Entre os resultados líquidos das empresas e a matéria coletável está abrir-se um hiato que em 2010 atingiu já cerca de 40 mil milhões de euros subtraídos à tributação

O IRC é um imposto que tem vindo a revelar-se ineficaz e injusto na tributação dos lucros das empresas. Mas a comissão de reforma ao apontar sobretudo para a redução progressiva da taxa nominal de IRC, a criação de um regime de *participation exemption* e o alargamento do prazo de dedução de prejuízos para doze anos, parece ignorar as suas principais disfunções. Este erro pode ter custos elevados.

A redução da taxa de IRC em dois pontos percentuais, adotada pelo governo para 2014, implica um custo que se estima em 219 milhões de euros. Outros custos não estão contabilizados e não serão menores, nomeadamente a mudança da regra de dedutibilidade dos gastos para efeitos fiscais prevista no artigo 23º do CIRC. E entretanto, agravar-se-á a erosão da matéria coletável com efeitos negativos na cobrança de IRC.

Como se calcula o IRC a liquidar?

1) Primeiro, deduzem-se ou adicionam-se aos **Resultados Líquidos do Exercício (RLE)** as variações patrimoniais positivas e negativas (campos 701 a 706 do Q. 07 da Declaração modelo 22 de IRC) e efetuam-se os abatimentos relativos à alteração do regime fiscal dos contratos de construção (campos 706 e 707 do mesmo Quadro). Em seguida acresce-se todo um conjunto de gastos não aceites para efeitos fiscais, designadamente: os gastos não documentados; os encargos não devidamente documentados; as multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações; o IRC e outros impostos sobre os lucros, as menos-valias contabilísticas; a diferença entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (campos 709 a 752 do Q.07) e deduzem-se várias componentes que não relevam para efeitos fiscais, tais como: reversão de provisões tributadas em períodos anteriores; mais-valias contabilísticas; diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais; eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos; benefícios fiscais de dedução ao rendimento, etc (campos 754 a 775 do Q.07). Apura-se assim o **Lucro Tributável (LT)**. $LT = RLE \pm \Delta \text{Patrimoniais} \pm \text{Correções Fiscais}$
(continua na pág. 3)

I. Comparação internacional

Comparando os dados estatísticos da OCDE, Portugal registava em 2010, último ano disponível, um peso da tributação sobre as empresas abaixo da média daquele conjunto de países, próximo do verificado nos outros países do Sul da Europa (2,8% do PIB português contra 2,9% do PIB médio na OCDE).

Acima da média encontravam-se, por ordem decrescente, países como Noruega, Luxemburgo, Austrália, Nova Zelândia, Suécia, Coreia do Sul, República Checa, Canadá, Japão, Reino Unido e Israel. Comparando com o Leste europeu, apenas a República Checa se situava acima de Portugal.

A concorrência fiscal não se faz somente através das taxas nominais de tributação. A Holanda, a Espanha e alguns países de Leste têm regimes de tributação de *holdings* que favorecem as deslocalizações. No entanto, os analistas argumentam que a previsibilidade do sistema fiscal, o funcionamento do fisco e da justiça e outros custos de contexto são igualmente importantes para decidir a localização e os investimentos estrangeiros. Alguns criticam o princípio da concorrência fiscal, porque prejudica a União Europeia no seu todo: “Não estou certo de que o argumento (da concorrência fiscal para atrair investimento) seja forte: o resultado é um processo de *beggar-my-neighbor* em que o ganho de um país é necessariamente mais pequeno do que a perda do seu rival” (John Kay, *Financial Times*, 28.11.2012).

2. Vinte anos para um diagnóstico

A. O IRC está a descer no total da receita fiscal e em % do PIB.

Desde a sua criação em 1989 e até 1993, o peso do IRC nas receitas fiscais reduziu-se sensivelmente em Portugal. A partir dessa data e até 2000, quando atingiu o seu ponto mais elevado (16,6%), o seu contributo para o Estado subiu, mas a partir de então tem vindo a reduzir-se gradualmente, tendendo para o valor dos anos iniciais, 10% das receitas fiscais totais, não obstante a introdução das tributações autónomas em 2000 e o aumento continuado das respetivas taxas nos últimos anos. Em 2012, a receita fiscal de IRC representou cerca de 13% da arrecadação de impostos. E, ao longo de 2013, essa tem sido a percentagem em torno da qual a receita de IRC tem flutuado. Em outubro de 2013, o valor acumulado das receitas de IRC pesava os mesmos 13% no conjunto das receitas fiscais.

A tendência parece ser, pois, para uma progressiva descida do seu peso no montante das receitas fiscais e em percentagem do PIB.

B. As pessoas pagam três vezes mais impostos do que as empresas.

Na totalidade da tributação sobre o rendimento, o contributo do IRC para as receitas fiscais tem representado, ao longo das últimas décadas, pouco mais de metade do contributo do IRS. O IRS continua a ser o principal imposto sobre o rendimento, contribuindo em 2012 com quase 70% da tributação sobre o rendimento e, em 2013, o hiato entre a receita dos dois impostos sobre o rendimento ampliou-se, como resultado do “enorme aumento de impostos”, nos termos do ex-ministro das Finanças Vítor Gaspar. De janeiro a outubro passados, o peso médio do IRS no conjunto das receitas fiscais ultrapassou os 33%, enquanto o IRC manteve o seu valor de 13%, ou seja, o IRS arrecadou quase 3/4 da tributação sobre o rendimento.

Os contribuintes individuais pagam cerca de três vezes mais do que as empresas.

C. Os contribuintes em IRC: 419 mil empresas, na maioria PME, cada vez maior número de grupos empresariais.

O número de contribuintes em IRC em 2011 está acima dos 419 mil (419.546 contribuintes), tendo vindo a crescer nos últimos anos, ainda que a um ritmo ligeiro e cada vez menos pronunciado, o que aliás é parcialmente explicado pela diferença entre a facilidade de criar empresas e a dificuldade de as liquidar. Muitas empresas estão inativas.

Nos últimos doze anos para os quais há dados, de 2000 para 2011, verificaram-se as seguintes alterações: reduziu-se o peso das empresas industriais (de 15,8% para 10% do total das empresas) e de atividade comercial (de 34% para 25%), tendo aumentado o peso das empresas de construção (9,7% para 12%) e de atividades imobiliárias (14,7% para 19,2% em 2010, e com uma queda abrupta para os 7% em 2011). A maior parte dessas sociedades são pequenas e médias empresas (82% do total tinham faturações anuais até 500 mil euros).

Ao mesmo tempo, o número de grupos empresariais autorizados a efetuar a tributação pelo regime do lucro consolidado tem vindo a subir significativamente ao longo dos últimos anos, passando de 1934 em 2003 para 3300 em 2011. Ou seja, em nove anos o número de declarações de grupos empresariais subiu cerca de 70%.

D. A maior parte das empresas declara prejuízos e reduziu-se para metade a percentagem das que liquidam IRC.

No período para o qual há informação, duplicou o número de sociedades que declaram não ter qualquer volume de negócios (de 8,6% para 18% do total) e, em 2011, o número das que declaram prejuízos ou resultados nulos, ultrapassou pela primeira vez o das que declaram resultados positivos. O peso das sociedades que declaram resultados fiscais negativos passou de 40,8%, em 2000, para 29,9% em 2004 e começou a subir para chegar a 39% em 2011.

Verifica-se ainda uma redução do peso das empresas que apresentam matéria coletável positiva. Em 2011, atingiu-se uma situação extrema: 39% das empresas com matéria coletável positiva contra 61% nula. Por força dessa situação, é ainda mais reduzido o peso das sociedades que declaram ter liquidado IRC como resultado na sua atividade normal: em 2000, eram 40% das empresas; em 2011, eram apenas 25,6%.

E. O hiato entre as sociedades com resultado positivo e as que pagam IRC é de 20 pontos percentuais.

O hiato entre as sociedades que apresentam resultados de exercício positivo e as que efetivamente declaram liquidar IRC, não entrando em consideração com o PEC, tem vindo a alargar-se. Em 1993, o hiato era de 9,8 pontos percentuais, em 2010 já atinge os 22 pontos percentuais em 2010 e, em 2011, os 19,8 pontos percentuais. Os gráficos seguintes mostram como este hiato, em valor, se aproximou dos 50 mil milhões de euros, enquanto a receita de IRC se mantém teimosamente a um nível que não ultrapassa 6 mil milhões de euros.

Como se calcula o IRC a liquidar?

(continuação)

2) Segundo, ao LT é possível deduzir parte dos prejuízos fiscais registados em anos anteriores e parte ainda de benefícios fiscais previstos na lei, apurando-se assim a **Matéria Coletável (MC)**.

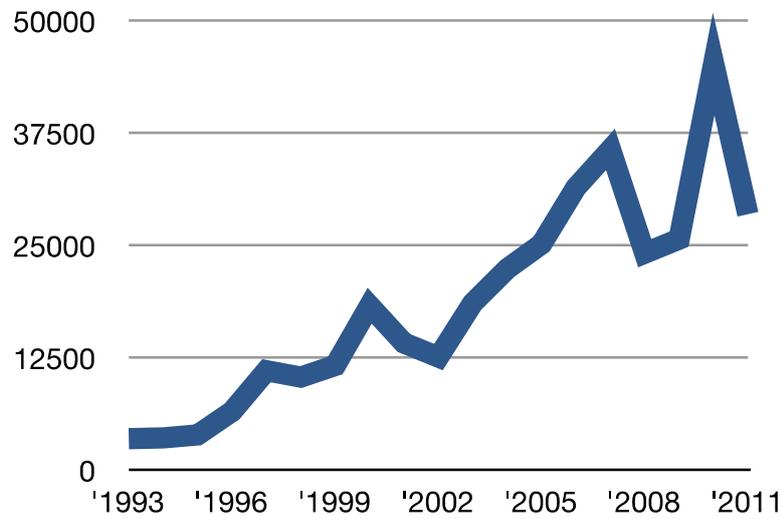
3) À MC aplicam-se as taxas de IRC, apurando-se a **Coleta**.

Mas a essa coleta podem ainda subtrair-se as deduções à coleta que a lei permita e que poderão dever-se a duplas tributações internacionais, a benefícios fiscais do tipo dedução à coleta e ao pagamento especial por conta. Apura-se assim o IRC Liquidado. A este montante são deduzidos os valores das retenções na fonte e os pagamentos por conta, apurando-se assim **o IRC a pagar, caso o resultado consolidado seja positivo**.

Para além do IRC propriamente dito os contribuintes devem auto liquidar conjuntamente com o IRC as derramas (municipal e estadual), tributações autónomas e juros compensatórios e de mora devidos.

Gráfico 1

Hiato entre os Resultados e IRC

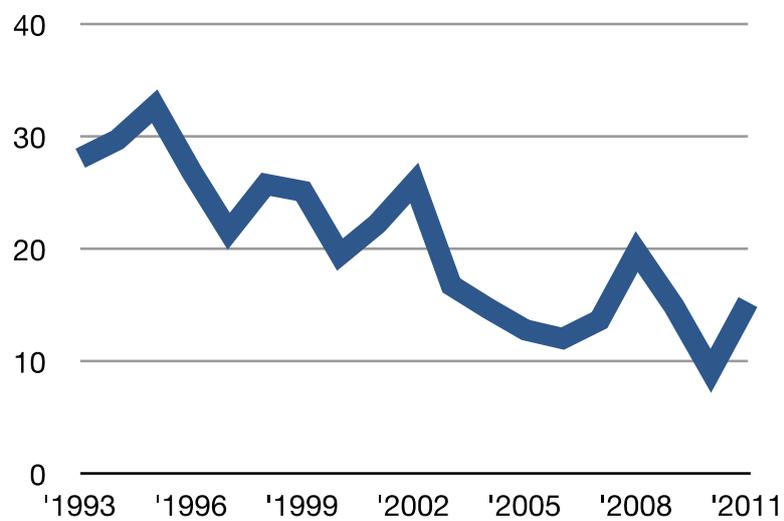


Fonte: Autoridade Tributária, *Estatísticas de IRC 1993-2011*

O alargamento deste hiato tem redundado numa progressiva diminuição da taxa efetiva de IRC ao nível global da economia.

Gráfico 2

Taxa efetiva de IRC



Fonte: Autoridade Tributária, *Estatísticas de IRC 1993-2011*

F. Quem beneficia do hiato no IRC: empresas financeiras e de consultoria.

Quando se compara o total de resultados líquidos do exercício positivos obtidos em 2011 por ramos de atividade e a respetiva cobrança de IRC, verifica-se que há enormes discrepâncias na distribuição do nível de carga fiscal. Assim, o sector financeiro, que concentrou 40% dos 33,7 mil milhões de euros de resultados líquidos positivos, participou com uma parcela de IRC de 25% da receita cobrada; as atividades de consultoria, que tiveram 12% dos resultados positivos, pagaram apenas 4,4% da receita de IRC; o comércio grossista e retalhista, com uma parcela de 16% dos resultados, pagou 17% da receita de IRC; e as indústrias transformadoras, que obtiveram 8% dos resultados positivos, pagaram 16% da receita de IRC.

Por escalão de faturação, os dados revelam outro lado da realidade: a grande maioria das pequenas empresas tem uma reduzida participação na receita fiscal.

Tabela I

Exemplos de receita do IRC por escalão de faturação (2011)

Escalão de faturação	% dos resultados positivos	% da receita de IRC
Até 150 mil euros	36,7%	5%
Entre 150 e 500 mil euros	4,1%	4%
Entre 1,5 e 2,5 milhões de euros	2,8%	4%
Entre 2,5 e 5 milhões de euros	5,1%	6,1%
Entre 5 e 12,5 milhões	5,5%	9,5%
Entre 12,5 e 25 milhões	5,5%	8,1%
Entre 25 e 75 milhões	6,8%	12,8%
Mais de 250 milhões de euros	22%	30,4%

Fonte: DGCI.

G. A política fiscal tem contribuído para a diminuição da receita.

A evolução dos números relativos à cobrança de IRC parece revelar duas formas de perda da receita fiscal: a subfaturação e a forte erosão da matéria coletável permitem a subtração de elevadas percentagens dos resultados de exercício à coleta fiscal. E essa segunda componente da perda de receitas, a erosão da base tributável, está em grande parte associada a um planeamento fiscal cada vez mais agressivo propiciado, como se pode ver de seguida, pela política fiscal seguida ao longo das últimas duas décadas.

Quadro I

Quem ganha e quem perde no apuramento do IRC

1. Dos Resultados Líquidos do Exercício ao Lucro Tributável	2. Do Lucro Tributável à Matéria Coletável	3. Da Matéria Coletável ao IRC Liquidado
<p>Uma parte importante dos RLE não tem correspondência no LT. Tomando como exemplo os anos de 2010 e 2011 só 50% e 73% do RLE positivo deu origem a LT naqueles anos, respetivamente, graças em grande parte à eliminação da dupla tributação dos lucros distribuídos (basta que paguem 1 euro noutra jurisdição para não pagarem em Portugal).</p>	<p>Em 2011, 15% dos lucros tributáveis foram isentos de tributação, através da declaração de prejuízos fiscais, falsos ou verdadeiros (os montantes dos prejuízos para efeitos fiscais declarados equivaleram em 2011 a cerca de 77% do lucro tributável declarado). Um terço dessas isenções concentra-se nas empresas com mais de 75 milhões de euros de faturação.</p>	<p>De 1997 a 2007, o valor da matéria coletável cresceu 10 mil milhões, o que representa um acréscimo de 50%, apesar disso a receita do IRC está agora ao nível da de há cerca de 15 anos.</p>
<p>Gráfico 3 Hiato entre RLE e LT</p>	<p>Gráfico 4 Hiato entre LT e MC</p>	<p>Gráfico 5 Hiato entre MC e IRC liquidado</p>
<p>A diferença entre Resultados e Lucro Tributável isenta de tributação de 10 a 20 mil milhões de euros.</p>	<p>A diferença entre Lucro Tributável e Matéria Coletável isenta de tributação 4 a 11 mil milhões de euros.</p>	<p>A matéria coletável tem crescido, ao contrário do IRC liquidado.</p>
<p>Quem ganha? As empresas que mais beneficiam são os grupos, em particular a banca e seguros (75% dos resultados abatidos) e a eletricidade e gás (25% dos resultados abatidos no apuramento do lucro tributável),</p>	<p>Quem ganha? As empresas de consultoria, comércio, comunicações são as que abatem maior percentagem de lucros ao determinar a matéria coletável.</p>	<p>Quem ganha? As mais baixas taxas de IRC liquidado são das indústrias extrativas, da construção e das empresas de consultoria.</p>

H. Vinte anos em resumo

Desde a criação do seu código em 1989, o IRC tem sofrido profundas alterações:

- A tendência tem sido uma progressiva descida das receitas de IRC. Em 2012, a sua receita representou 13% das receitas fiscais totais, o que contrasta com o IRS cujas receitas têm vindo a subir, sobretudo em 2013, até outubro (últimos dados conhecidos), em que atinge já os 33% das receitas fiscais totais.
- Ao longo desse período, têm-se verificado alterações ao nível da tributação por atividades económicas que, em parte, estão ligadas às alterações na economia, no nível de concentração das atividades, nas cadeias de valor e no crescente papel dos grupos económicos na realidade económica.
- Os riscos das cobranças fiscais aumentaram:
 - a) aumentou o número das empresas que declaram não ter volume de negócios;
 - b) baixou o peso das empresas que declaram resultados positivos;

- c) sobe o peso das empresas que declaram ter prejuízos fiscais e acentua-se a subida dos prejuízos declarados, afetando parcelas bastante significativas dos lucros tributáveis;
 - d) reduz-se o peso das sociedades com matéria coletável positiva;
 - e) reduz-se o número das empresas que pagam IRC.
- O crescente hiato entre os resultados líquidos de empresa e a cobrança de IRC traduz-se em taxas médias efetivas que em 2011 atingiram o valor de 15%. No entanto as taxas efectivas estão distribuídas de forma muito desigual entre setores variando entre 3,2% nas atividades de consultoria, 4,8 do sector elétrico, 5,2% no sector financeiro, 49% na administração pública, 22% na saúde, 17% no imobiliário e nas indústrias transformadoras e 16% na educação, configurando uma diferença entre os sectores ligados a uma atividade internacional e os centrados no mercado doméstico.
 - Estes números apontam para dois tipos de indícios de evasão ou aproveitamento, que deveriam ser objeto de atenção em qualquer reforma do IRC: uma forte erosão da receita fiscal nos mais baixos escalões de atividade e uma erosão da matéria coletável resultante da complacência e não proatividade da própria política fiscal, em que essas regras legais ou se encontram orientadas para certas atividades ou estão a ser melhor aproveitadas por algumas delas.

O problema da tributação do IRC não é essencialmente o do nível de taxas nominais do imposto que incidem sobre a matéria coletável, mas antes a erosão dessa matéria coletável, decorrente de regras enviesadas ou de uma utilização diferente em função da sofisticação dos esquemas de planeamento ou da dimensão económica dos operadores.

Desta forma amplifica-se e potencia-se a desigualdade de tratamento e a iniquidade do sistema fiscal.

3. A Reforma de 2013: custos e impactos

A Comissão Lobo Xavier tinha calculado que o custo de uma redução da taxa IRC em dois pontos percentuais, de 25% para 23%, seria de 219 milhões, 70 milhões em 2014 e 149 milhões em 2015. As empresas só aproveitariam a maior parte da redução do imposto em 2015, dado que no próximo ano o efeito da redução de taxas apenas iria traduzir-se em redução dos pagamentos por conta. No entanto, o governo aponta unicamente o custo fiscal imediato, de 70 milhões, ignorando, ou não relevando diretamente o efeito da redução de taxas no primeiro ano em velocidade cruzeiro, ou seja o ano de 2015.

Mais ainda, inclui na lei outras alterações de grande significado e cujos impactos não são contabilizados, assim como não são antecipados os efeitos macroeconómicos destas medidas. Na tabela seguinte, registamos as medidas cujos custos fiscais não foram contabilizados pelo governo.

Neste quadro, os problemas da tributação direta e, em particular, do IRC, são agravados por estas medidas: o hiato entre os resultados e o IRC liquidado aumenta, o que agrava o défice público e a desigualdade do sistema tributário sobre as empresas. Não se conhece portanto a previsão do efeito agregado desta reforma, mas pode ultrapassar os 10% do valor da liquidação atual do IRC.

Por outro lado, a aplicação destas medidas não está vinculada a um compromisso de investimento ou de criação de emprego. O que quer dizer que, de facto, se trata de descontos fiscais para atividades e investimentos em curso e não tanto para investimentos futuros (a lei e as regras comunitárias já permitem ao Estado português negociar contextos especiais para fiscalidade sobre novos investimentos externos). O caso do supercrédito fiscal de 2013, que teve um custo de 170 milhões, demonstra este ponto: não houve contrapartida em novos planos de investimento com criação de emprego.

Quadro 2

Medidas da reforma do IRC

Isenção de IRC nos casos de: (a) dividendos e mais-valias resultantes de atividades no exterior, (b) distribuição de dividendos a não residentes	<input type="radio"/> O governo não disponibiliza o cálculo do efeito
Diminuição da taxa mínima de participação acionista para 5% para efeitos de benefícios fiscais.	<input type="radio"/> O governo não disponibiliza o cálculo do efeito
Alargamento da facilidade aos grupos económicos para pagarem IRC sobre resultado consolidado.	<input type="radio"/> O governo não disponibiliza o cálculo do efeito
Alargamento do conceito de gasto fiscal, incluindo de despesas correntes dedutíveis como custos.	<input type="radio"/> O governo não disponibiliza o cálculo do efeito
Alargamento período de reporte de prejuízos	<input type="radio"/> O governo não disponibiliza o cálculo do efeito
Não tributação das diferenças positivas entre mais-valias e menos valias realizadas até Dezembro de 2000	<input type="radio"/> O governo não disponibiliza o cálculo do efeito

Um dos aspetos que tem sido relativamente ignorado nos comentários dos fiscalistas tem a ver com o momento em que a Reforma do IRC é apresentada. É precisamente no momento em que as Organizações Internacionais (OCDE, Comissão Europeia, G-8 e G-20, Banco Mundial) se manifestam preocupadas com a erosão tributária, a deslocalização de rendimentos e o planeamento fiscal abusivo, que o governo português pretende seguir, e mesmo ultrapassar, modelos que são criticados mesmo nos próprios países, como é o caso dos sistemas fiscais da Holanda e da Irlanda.

4. Explorando soluções de curto prazo

Diversos fiscalistas têm sugerido outros caminhos no sentido de reforçarem a equidade da tributação sobre as empresas, aumentando a receita por via da redução do hiato fiscal e permitindo assim uma diminuição das taxas ou, pelo menos, políticas fiscais orientadas para a recuperação económica e criação de emprego.

Alguns deles são os seguintes:

Quanto aos benefícios fiscais

- Revisão do regime de benefícios que, segundo o preâmbulo do Decreto-Lei 251/89 de 1 de julho, deveriam ter carácter obrigatoriamente excecional e serem subordinados ao interesse público.

A reforma do IRC deveria ser a reforma dos benefícios fiscais. É por aí que se devia começar.

Quanto ao aumento da receita fiscal por via do combate à evasão:

- Melhorar a eficiência do combate à evasão, com um cruzamento de dados com os registos do IVA.
- Melhorar o combate à fuga de capitais, com o registo de transações transfronteiriças.
- Melhorar a informação e a cooperação com outras jurisdições. Como ficou demonstrado por escândalos recentes, como o *offshore leaks* em 2013 ou, antes, os da UBS na Suíça, do Julius Baer nas Ilhas Cayman, do HSBC no Reino Unido ou ainda, em Portugal, da Operação Monte Branco e da Akoya, a disponibilidade de informação bancária permite obter receitas importantes.

Quanto a medidas preventivas contra o abuso:

- Criar um sistema de coleta mínima com base em critérios e indicadores sectoriais, devendo ser abolido o PEC que, de certo modo, já funciona como uma espécie de imposto mínimo.
- Combater os sistemas de “venda de prejuízos” por via de fusões ou de consolidação de contas, que com a reforma do IRC ficam mais facilitados.

Quanto ao apoio a PME:

- Um sistema de informação e de apoio aos contribuintes PME, ou de intermediação evitando, por exemplo, penhoras fiscais por dívidas irrisórias, nalguns casos de alguns cêntimos.
- Usar critérios para regimes de incentivos em função do rácio entre o volume de ativos ou faturação e o número de trabalhadores.
- Um regime de incentivos para as PME incluindo, por exemplo, níveis mais favoráveis de taxas de depreciação de ativos tangíveis, como na Alemanha, ou escalonamento de IRC, com menor taxa sobre uma primeira parcela do rendimento tributável, como é o caso da França, ou taxa mais baixa para as sociedades com volume de negócios inferior a determinado limiar e que tenham menos de 25 trabalhadores, como é o caso de Espanha.
- Reposição do regime de incentivos fiscais à interioridade.

5. Notas finais sobre a informação estatística

Este Barómetro baseou-se nas estatísticas elaboradas pela administração fiscal, ao nível central e ao nível dos serviços do IRC, ao longo de duas décadas. A elaboração dessas estatísticas encontra-se ainda com algum atraso, pelo que apenas se conhecem os dados declarados pelos contribuintes, sobre o exercício de 2011. De fora, ficou portanto a quase totalidade do período do memorando. Não se analisou portanto a alteração de estrutura que está em curso, algo essencial para aferir da precisão, rigor e eficácia da futura reforma do IRC.

Por analisar ficaram todas as alterações legais introduzidas desde a criação do IRC.

Observatório sobre Crises e Alternativas

CES Lisboa | Picoas Plaza | Rua do Viriato 13 – Lj 117/118 | 1050-227 Lisboa | T. +351 216 012 848

W. <http://www.ces.uc.pt/observatorios/crisalt/> | E. observatoriocrises@ces.uc.pt