

**OS INDICADORES DE BASE
TÉCNICO-CIENTÍFICA NO
REGIME SIMPLIFICADO DE
DETERMINAÇÃO DO LUCRO
TRIBUTÁVEL**

**O caso do sector do
transporte rodoviário de mercadorias**

Por Cláudia Dias

**Dissertação de Mestrado
em Contabilidade e Auditoria**

Orientada por Prof. Vasco Valdez

**Universidade Aberta
Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa
Ano de 2007**

*Ao meu marido,
Meu filho,
Minha família,
Meus amigos.*

A todos os que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

A realização desta dissertação de mestrado só foi possível graças ao envolvimento de um conjunto de pessoas que apoiaram, que se interessaram e que colaboraram na elaboração da mesma.

Gostaria de agradecer ao meu orientador, Prof. Vasco Valdez, sem a ajuda do qual o desenvolvimento desta dissertação não teria sido possível. Gostaria de referir que a sua compreensão, incentivo e acompanhamento foram um aspecto fundamental no desenvolvimento e concretização do presente trabalho.

Devido à componente prática que caracteriza a presente dissertação, houve necessidade de contactar algumas associações e organismos públicos. Através delas, conheci excelentes pessoas que se mostraram desde logo interessadas pelo trabalho a desenvolver, inclusivamente numa fase embrionária da elaboração do mesmo onde apenas existiam ideias. Deste modo, devo a presente dissertação aos membros e colaboradores da ANTRAM, especialmente ao Dr. Abel Marques, ao Dr. Costa Lopes e à Dr.^a Teresinha Fernandes pela disponibilidade que demonstraram ao longo da elaboração do presente estudo, colocando à minha disposição um conjunto vasto de informação útil para a realização do mesmo.

Agradeço também ao Dr. Manuel João Martins do IMTT pela sua disponibilidade e especialmente pelo interesse que demonstrou ao longo da elaboração da dissertação. A este devo a motivação e confiança que depositou em mim, acreditando na utilidade prática que um estudo desta natureza comportaria.

Ao colega de Mestrado e grande amigo, Dr. Trindade Nunes, agradeço o apoio incondicional prestado, não só durante a parte curricular do mestrado, mas também durante a realização da presente dissertação.

De uma maneira geral, devo a presente dissertação a todos os professores do curso de mestrado que proporcionaram a ampliação dos meus conhecimentos através de aulas teóricas e discussões de suma importância para o desenvolvimento pessoal e profissional de todos os que nelas participaram, bem como pelas suas valiosas contribuições para o desenvolvimento da minha pesquisa. Não menos importantes foram os colegas do mestrado, o chefe e colegas da equipa 12 da Área A da Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, os bibliotecários da Biblioteca do Centro de Estudos Fiscais e os vários amigos que, directa ou indirectamente, contribuíram para esta dissertação.

A todos, um grande BEM HAJAM.

RESUMO

O regime simplificado de determinação do lucro tributável, instituído no nosso sistema fiscal através da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, vem dar seguimento a um dos principais objectivos em termos de política fiscal: o combate à fraude e evasão fiscais.

Trata-se de um regime de natureza optativa onde a determinação do lucro tributável resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica definidos para os diversos sectores de actividade. Ainda assim, desde a data de introdução deste regime até hoje, não foram aprovados os referidos indicadores pelo que o lucro tributável para efeitos de IRC é determinado pela aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos, e do coeficiente de 0,45 aos restantes proveitos.

Actualmente, e nos termos em que vigora, o regime simplificado de determinação do lucro tributável é alheio aos aspectos particulares dos diversos sectores o que implica uma tributação injusta que não tem em conta os próprios princípios implícitos no direito fiscal.

No presente estudo, e ainda que numa primeira fase fosse intenção a definição dos indicadores de base técnico-científica aplicáveis a todo o sector do transporte rodoviário de mercadorias, houve necessidade de limitar o objecto do mesmo às empresas que possuíam veículos de quarenta toneladas de peso bruto, até porque os dados que possuíamos não nos permitiram definir esses indicadores atendendo às diversas categorias de veículos de transporte que existem. Ainda assim, a metodologia utilizada poderá, futuramente, servir de base na definição desses indicadores nas outras categorias de veículos ou até mesmo, noutros sectores de actividade.

Para conferir um grau científico aos referidos indicadores, o recurso a medidas e técnicas estatísticas foram uma constante ao longo do presente estudo.

Após o enquadramento legal da actividade dos transportes, definiram-se um conjunto de variáveis que se afiguravam como melhores identificadores do lucro dessa actividade: o volume das prestações de serviços, o número de quilómetros facturados, o número de motoristas ao serviço da empresa e os custos com os combustíveis. Pretendia-se pois, na análise das mesmas e com o recurso a técnicas estatísticas, verificar qual ou quais dessas variáveis melhor identificavam o resultado da actividade.

Depois de analisada a correlação existente entre essas variáveis e atendendo a que a maioria delas eram caracterizadas por comportamentos homogéneos, limitou-se o estudo às variáveis do transporte predominante, à dimensão da empresa medida em termos de veículos utilizados, ao valor das prestações de serviços e ao resultado líquido do exercício. Com base nos dados da nossa amostra foram simultaneamente definidos os indicadores de base técnico-científica aplicáveis ao transporte rodoviário de mercadorias e o limite mínimo de tributação subjacente a este regime.

A título de conclusão verificou-se que o lucro tributável apurado no âmbito do regime simplificado deverá atender ao valor das prestações de serviços da empresa ao qual será de aplicar o coeficiente definido em termos do transporte predominante e do escalão em que a mesma se insere.

Palavras-chave: Regime simplificado, indicadores, transporte rodoviário de mercadorias

ABSTRACT

The simplified scheme used to determine taxable income, in force in the Portuguese taxation system through Law n. 30-G/2000, from 29/12, reinforces one of the main goals contemplated in tax policy: fighting tax fraud and avoidance.

This consists in an optional scheme in which the taxable income determination results from the application of several technical and scientifically-based indicators, specifically defined to reflect the various sectors of economic activity. However, although this scheme has been instated almost seven years ago, the aforementioned indicators are yet to be approved, which means that taxable income is actually determined simply through the application of a coefficient of 0.20 over the sales of merchandise and goods, and 0.45 over the remaining income.

Moreover, under the law in force, the simplified scheme used to determine taxable income does not consider the relevant specificities of each branch of economic activity, which invariably leads to unfair taxation, thus disregarding the very principles which are implicitly part of the actual tax law.

Even though the main goal of this dissertation was, initially, to define the technical and scientifically-based indicators applicable to the entire road freight transport sector, it was necessary to impose some limitations, mainly by restricting the studied companies to those that own vehicles of forty tons gross weight. This was furthermore necessary bearing in mind that the available data for this dissertation was clearly insufficient to define these indicators, simply due to the enormous diversity of freight transport vehicles in existence. Nevertheless, the applied methodology may be used in the future for the actual definition of such indicators in other vehicle categories or, what's more, in other branches of economic activity.

In order to grant these indicators a scientific level, there was a strong preoccupation in relying on statistical methods and measurements throughout the dissertation.

After legally frameworking the transport-sector activity, we have defined a set of variables which, we believe, consist in the best and most reliable profit indicators regarding that very activity: the service provision gross amount, the actual mileage, the number of employed drivers and the overall fuel costs. The main purpose was, through a statistically-based analysis of these variables, to select which variable(s) better defined and identified the activity results.

Afterwards, having analyzed the existing correlation between these very same variables, and bearing in mind that most of them were characterized by a strong uniform behavior, we restricted the study to those variables that reflect the predominant freight transport, the actual company size, measured through the vehicle fleet, the service provision values and the business activity net profit. Based on the collected sample data we defined both the technical and scientifically-based indicators applicable to the road freight transport, and the taxation minimum threshold.

Finally, we have confirmed that the taxable income obtained under the simplified scheme should reflect the company's service provision values, over which we will then apply a coefficient, specifically defined in terms of the predominant type of transport and the category of taxation in which that company is placed.

Keywords: Simplified scheme, indicators, road freight transport

ÍNDICE

I.	INTRODUÇÃO	14
II.	ENQUADRAMENTO TEÓRICO	19
	1. RAZÃO DE ORDEM	19
	2. O QUADRO CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO DE EMPRESAS	20
	2.1 Conceito amplo de empresa	20
	2.2 Alguns aspectos constitucionais relacionados com a tributação das empresas	22
	2.2.1 A tributação pelo rendimento real	22
	2.2.2 O incentivo à actividade das pequenas e médias empresas	23
	3. A TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DE PESSOAS COLECTIVAS	25
	3.1 A incidência pessoal e real	25
	3.2 Regimes de determinação do rendimento líquido	28
	3.2.1. O regime geral de determinação do resultado tributável	29
	3.2.1.1 A determinação da matéria colectável	29
	3.2.1.2 A liquidação do imposto	31
	3.2.2. O regime simplificado de determinação do resultado Tributável	33
	3.2.2.1 Aspectos gerais inerentes à definição de um regime Simplificado	33
	3.2.2.2 Incidência Subjectiva	35
	3.2.2.3 Caracterização	37
	3.2.2.4 Apuramento da matéria colectável	38
	A. Determinação do lucro tributável	38
	B. Dedução de Prejuízos Fiscais	39
	3.2.2.5 Deveres Acessórios dos sujeitos passivos de IRC abrangidos pelo regime simplificado	40
	3.2.2.6 O enquadramento no regime simplificado de determinação do lucro tributável	42
	3.2.2.7 O futuro do regime simplificado	44
	4. MODELOS DE APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL: RELAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE E DIREITO FISCAL	49
	5. ALTERNATIVAS À TRIBUTAÇÃO SOBRE O RENDIMENTO	53
	6. A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES NO ACTUAL SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS	56
	CASO DE ESTUDO	
I.	NOTA INTRODUTÓRIA	61
II.	ASPECTOS METODOLÓGICOS	62
III.	CARACTERIZAÇÃO DO SECTOR	65
	1. Caracterização geral do sector ao nível nacional	65
	2. Enquadramento legal do transporte rodoviário de mercadorias	68

2.1 Acesso à actividade de transportes	68
2.2 Acesso ao mercado dos transportes rodoviários de mercadorias	71
3. Os segmentos do sector do transporte rodoviário de mercadorias	74
3.1 O aluguer com condutor, a carga completa geral e a carga completa especializada	74
3.2 As Redes	75
3.3 Os Operadores Logísticos	76
3.4 Estrutura da actividade	78
3.5 Empresas com volume de negócios inferior a €149.639,37	81
IV. ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS	83
1. QUILOMETROS POR VIATURA	83
2. VOLUME DE NEGÓCIOS	88
3. CUSTOS COM COMBUSTÍVEIS	91
3.1 Transporte Nacional	92
3.2 Transporte Internacional	94
4. NÚMERO DE VEÍCULOS LICENCIADOS/UTILIZADOS	98
4.1 Transporte Nacional	99
4.1.1 Custos Variáveis	99
4.1.2 Custos Fixos	103
4.2 Transporte Internacional	104
4.2.1 Custos Variáveis	104
4.2.2 Custos Fixos	107
5. ENCARGOS COM MOTORISTAS	108
6. CUSTOS TOTAIS DE PRODUÇÃO DE TRANSPORTE	113
7. DETERMINAÇÃO DOS INDICADORES DE BASE TÉCNICO-CIENTÍFICA	117
V. CONCLUSÃO	129
VI. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	131

LISTA DE TABELAS, QUADROS, GRÁFICOS E FIGURAS

<i>Tabela 1 – Obrigações contabilísticas e fiscais dos sujeitos passivos de IRC</i>	<i>42</i>
<i>Tabela 2 – Modelos de apuramento do lucro tributável em termos internacionais</i>	<i>50</i>
<i>Tabela 3 – Evolução dos resultados declarados em termos da declaração modelo 22 no período de 2003-2005</i>	<i>57</i>
<i>Tabela 4 – Evolução do número de declarações e dos respectivos valores por regime de tributação.....</i>	<i>58</i>
<i>Tabela 5 - Composição da amostra considerada</i>	<i>81</i>
<i>Tabela 6 – Caracterização das empresas com volume de negócios inferior a € 149.639,37.....</i>	<i>81</i>
<i>Tabela 7 – Dimensão das empresas com volume de negócios inferior a € 149.639,37 em termos de números de veículos utilizados.....</i>	<i>82</i>
<i>Tabela 8 – Número de motoristas ao serviço das empresas com volume de negócios inferior a € 149.639,37.....</i>	<i>82</i>
<i>Tabela 9- Sub-amostra composta pelas empresas com veículos de quarenta toneladas</i>	<i>83</i>
<i>Tabela 10 - Média global dos quilómetros percorridos por veículo utilizado</i>	<i>84</i>
<i>Tabela 11 – Quilómetros percorridos "em vazio".....</i>	<i>86</i>
<i>Tabela 12 – Média dos quilómetros facturados por viatura utilizada em termos de transporte nacional.....</i>	<i>87</i>
<i>Tabela 13 – Média dos quilómetros facturados por transporte predominante</i>	<i>88</i>
<i>Tabela 14 – Preço unitário médio por quilómetro facturado</i>	<i>89</i>
<i>Tabela 15 – Preço unitário médio facturado por quilómetro atendendo ao transporte predominante.....</i>	<i>90</i>
<i>Tabela 16 – Preço unitário médio por quilómetro em termos de transporte nacional</i>	<i>91</i>
<i>Tabela 17 – Preço padrão do gasóleo por cada 1000 litros - transporte nacional</i>	<i>93</i>
<i>Tabela 18 – Custo médio com combustíveis por quilómetro percorrido - Transporte Nacional.....</i>	<i>93</i>
<i>Tabela 19 – Custo com combustíveis por quilómetro percorrido em sede de transporte internacional... ..</i>	<i>95</i>
<i>Tabela 20 – Custo médio com combustíveis por quilómetro percorrido - Transporte Internacional</i>	<i>96</i>
<i>Tabela 21 – Custo variável por quilómetro imputados em termos de veículos – Transporte Nacional ..</i>	<i>100</i>
<i>Tabela 22 – Custos com manutenção e com pneus por quilómetro facturado - transporte nacional.....</i>	<i>101</i>
<i>Tabela 23 – Custos fixos anuais por veículo imputáveis em termos de transporte nacional.....</i>	<i>103</i>
<i>Tabela 24 – Custo médio de seguros por veículo utilizado.....</i>	<i>104</i>
<i>Tabela 25 – Custo variável por quilómetro imputados em termos de veículos – Transporte Internacional)</i>	<i>105</i>
<i>Tabela 26 – Custos com manutenção e com pneus por quilómetro facturado - transporte internacional</i>	<i>106</i>
<i>Tabela 27 – Custos fixos anuais imputáveis a viaturas em termos de transporte internacional</i>	<i>107</i>
<i>Tabela 28 – Taxas de inflação utilizadas na actualização das remunerações dos motoristas</i>	<i>111</i>
<i>Tabela 29 - Custos variáveis por quilómetro em termos de transporte nacional.....</i>	<i>111</i>
<i>Tabela 30 – Custos Fixos da actividade de transporte.....</i>	<i>112</i>
<i>Tabela 31 – Resumo dos custos de produção de transporte.....</i>	<i>113</i>
<i>Tabela 32 – Matriz de correlação.....</i>	<i>120</i>

<i>Tabela 33 – Tabelas de relação do volume das prestações de serviços e do resultado líquido do exercício em termos de escalão de veículo e de transporte predominante</i>	<i>123</i>
<i>Tabela 34 – Coeficientes mínimo, máximo e médios aplicáveis ao sector do transporte rodoviário de mercadorias</i>	<i>124</i>
<i>Tabela 35 – Indicadores de base técnico-científica aplicáveis ao transporte rodoviário de mercadorias</i>	<i>125</i>
<i>Tabela 36 – Relação entre o escalão da empresa e o número de veículos utilizados</i>	<i>126</i>
<i>Tabela 37 – Limite mínimo de tributação aplicável ao sector do transporte rodoviário de mercadorias</i>	<i>126</i>
<i>Gráfico 1 – Número de declarações por regime de tributação (ano de 2005).....</i>	<i>57</i>
<i>Gráfico 2 – Distribuição dos associados da ANTRAM por região.....</i>	<i>62</i>
<i>Gráfico 3 – Número de veículos utilizados no sector do transporte rodoviário de mercadorias</i>	<i>65</i>
<i>Gráfico 4 - Evolução da distância percorrida no transporte rodoviário de mercadorias</i>	<i>66</i>
<i>Gráfico 5 – Evolução do número de trabalhadores por veículo</i>	<i>66</i>
<i>Gráfico 6 – Estrutura das empresas em função do número de veículos.....</i>	<i>79</i>
<i>Gráfico 7 – Quilómetros por viatura em função do transporte predominante na empresa</i>	<i>84</i>
<i>Gráfico 8 – Estrutura de custos da actividade de transporte.....</i>	<i>92</i>
<i>Gráfico 9 – Histograma das frequências dos custos com combustíveis por quilómetro em sede de transporte nacional.....</i>	<i>94</i>
<i>Gráfico 10 – PVMP do Gasóleo nos países da UE - Dezembro de 2005</i>	<i>95</i>
<i>Gráfico 11 – Histograma das frequências dos custos com combustíveis por quilómetro em sede de transporte internacional.....</i>	<i>97</i>
<i>Gráfico 12 – Histograma das frequências dos custos com manutenção por quilómetros facturados em termos de transporte nacional.....</i>	<i>102</i>
<i>Ilustração 1 – Determinação da matéria colectável no âmbito do regime simplificado de determinação do lucro tributável.....</i>	<i>40</i>
<i>Ilustração 2 – Exemplo de planeamento fiscal na adopção de "cash-flow tax"</i>	<i>55</i>
<i>Ilustração 3 - Metodologia do estudo de caso</i>	<i>64</i>
<i>Ilustração 4 – Estrutura do sector do transporte rodoviário de mercadorias em Portugal</i>	<i>67</i>
<i>Ilustração 5 – Documentos de Transporte em função do país de destino da mercadoria</i>	<i>73</i>

ABREVIATURAS

ALD – Aluguer de Longa Duração

ANTRAM – Associação Nacional dos Transportes Públicos Rodoviários de Mercadorias

BTE – Boletim do Trabalho e Emprego

CAE – Código de Actividade Económica

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CMR – *Convention Marchandises Routiers*

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

FESTRU – Federação dos Sindicatos de Transportes Rodoviários Urbanos

IMTT – Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

PMVP – Preço Médio de Venda ao Público

POC – Plano Oficial de Contabilidade

RT – Resultado Tributário

SITRA – Sindicato dos Trabalhadores dos Transportes

I. INTRODUÇÃO

Sendo “a eficiência e justiça na arrecadação das receitas fiscais (...) prioridades governativas, assumidas como indispensáveis ao reforço da confiança dos agentes económicos e ao aumento da competitividade da economia portuguesa” (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2006), necessário se torna rever o actual sistema de tributação das sociedades, nomeadamente no que respeita ao regime simplificado de determinação do lucro tributável.

O referido regime surge como alternativa à tributação pelo regime geral de determinação do lucro tributável no qual, conforme vem estatuído no n.º 1 do art. 17.º do CIRC, o resultado tributável é constituído pela *soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código* (sublinhado nosso). É pois notória, não só a autonomia que existe entre a fiscalidade e a contabilidade, mas também a influência que uma exerce sobre a outra. Esta é, contudo, uma influência relativa já que se fosse absoluta, não existiriam diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado tributável. Importante será ainda de referir que, no actual quadro Português, não existe predominância da fiscalidade sobre a contabilidade, nem o contrário, sendo a sua coordenação e harmonização feitas através de ajustamentos extra-contabilísticos.

A adopção das Normas Internacionais de Contabilidade, e ainda que numa primeira fase afectem apenas as empresas cotadas, tem subjacente uma maior disparidade entre o resultado contabilístico e o resultado tributário, fruto sobretudo de divergências não só de conceitos, mas também ao nível dos princípios propriamente ditos.

Uma vez que a tributação com base no lucro tem contra si o facto de esta grandeza se manifestar extremamente flexível (Ferreira, 2003, pp. 102) implica que o rendimento real, regra geral, não coincida com o resultado contabilístico, e muito menos com o declarado para efeitos fiscais.

De facto, e ainda que a Constituição da República Portuguesa disponha no n.º 2 do seu artigo 104.º que *a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real*, é necessário referir que, em Portugal, e tal como sucede nalguns dos países da União Europeia, a tributação das sociedades poderá, em determinadas circunstâncias e face à obediência de alguns requisitos, ser efectuada por métodos vulgarmente designados de indiciários.

Várias têm sido as medidas tomadas por parte da Administração Fiscal ao longo dos anos no sentido de se colmatar situações de manipulação de valores, que deturpem resultados contabilísticos e consequentemente resultados tributáveis. Exemplos destas medidas, e não tentando apresentar uma lista exaustiva das mesmas, serão a imposição do pagamento especial por conta, a definição de um regime simplificado de determinação do lucro tributável e, recentemente, a responsabilização dos técnicos responsáveis pela elaboração e fiscalização da informação financeira.

Todas estas medidas possuem um vasto leque de limitações que urge ponderar.

O regime simplificado, definido na Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 e enquanto alternativa ao regime geral de determinação do resultado tributável, vem estabelecer um mínimo ao nível da tributação dos rendimentos, sendo pois independente do lucro contabilístico apurado. Ainda assim, neste regime, e tal como vem consagrado ao nível do CIRC, o apuramento do lucro tributável é efectuada de acordo com um conjunto de indicadores de base técnico-científica aprovados para os diferentes sectores de actividade por portaria do Ministro das Finanças. De notar porém que, até à presente

data, não foram definidos quaisquer indicadores, sendo a tributação neste regime efectuada aplicando coeficientes fixos ao volume de negócios do exercício. Esta é pois uma tributação alheia a aspectos particulares dos diversos sectores de actividade e, conseqüentemente, com uma fraca aceitabilidade por parte das sociedades.

A presente dissertação pretende, pois, reflectir sobre os aspectos críticos que envolvem a tributação do rendimento das pessoas colectivas no denominado regime simplificado de determinação do lucro tributável com a determinação de indicadores de base técnico-científica aplicáveis ao sector do transporte rodoviário de mercadorias.

O estudo e análise crítica do referido regime vigente em Portugal possui um elevado grau de importância, não só para as empresas, mas também para a própria Administração Fiscal a qual, depois dos inúmeros estudos efectuados ao nível da definição dos indicadores de base técnico-científica, ainda não procedeu, até à data, a qualquer publicação neste âmbito.

O objectivo fundamental da presente dissertação é propor uma metodologia de tributação, no âmbito do regime simplificado, aplicável ao sector do transporte rodoviário de mercadorias. Pretende-se, portanto, determinar um conjunto de indicadores que atendam à realidade desse sector e que sejam suportados num conjunto de informações objectivas.

A definição destes coeficientes envolve um elevado grau de complexidade nomeadamente por ser necessário atender, não só a aspectos técnicos do sector do transporte rodoviário de mercadorias, mas também a aspectos legislativos inerentes à própria actividade.

Faustino (2004, pp. 34) refere que os indicadores de base técnico-científica a aprovar em portaria ministerial serão indicadores regionalizados, na medida em que não será a mesma coisa exercer uma actividade empresarial em meio urbano ou em meio

rural. De facto, e de uma maneira geral, a localização geográfica da actividade é um aspecto a atender em sede de determinação dos indicadores de base técnico-científica ainda que, em termos de transporte rodoviário de mercadorias, seja indiferente a localização da sede da empresa.

Ao longo da elaboração do presente estudo houve necessidade de limitar o objecto do mesmo, até porque os dados que possuíamos não nos permitiram definir esses indicadores atendendo às diversas categorias de veículos de transporte que existem. Veja-se a título de exemplo a complexidade inerente à tabela do antigo Imposto de Camionagem onde constam as várias categorias de veículos existentes. De facto, e em termos da nossa base de dados, apenas é efectuada a distinção entre “veículos ligeiros de mercadorias”, “camiões” e “tratores” que a empresa possui, para além de que, quando é declarado o número de veículos efectivamente utilizados, essa distinção já não é efectuada.

Depois de determinados os indicadores que servirão de base à determinação do lucro tributável do sector do transporte rodoviário de mercadorias, mais precisamente, no que respeita aos veículos de quarenta toneladas de peso bruto, foi consultada a ANTRAM no sentido de validar os valores obtidos.

Em termos de estruturação, poderemos dividir o presente trabalho em duas partes distintas.

Numa primeira parte, será efectuada uma abordagem conceptual do tema base com a revisão da literatura relacionada com o mesmo. Procura-se, portanto, caracterizar conceitos e descrever princípios subjacentes à actual tributação de pessoas colectivas no Estado português.

A título de complementaridade, achou-se por conveniente, ponderar acerca da constitucionalidade ao nível da tributação do rendimento com recurso a métodos indiciários.

Posteriormente, e já numa componente mais prática do trabalho, foram definidos um conjunto de possíveis indicadores para aplicação ao nível do regime simplificado de determinação do lucro tributável ao sector do transporte rodoviário de mercadorias, mais precisamente em termos do transporte efectuado por veículos de quarenta toneladas de peso bruto, os quais se baseiam em dados objectivos da própria actividade.

A definição destes indicadores teve sempre implícita uma participação por parte da associação do sector – ANTRAM – e do IMTT, no sentido da disponibilização de dados que suportassem o tratamento estatístico, e também no sentido de emitirem uma opinião acerca das conclusões retiradas.

II. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1. RAZÃO DE ORDEM

Atendendo a que, numa primeira fase a presente dissertação será composta por uma abordagem conceptual do tema, necessário se torna que a mesma se inicie com uma abordagem do quadro constitucional em sede de tributação de empresas. Neste âmbito será efectuada uma análise acerca da (in)constitucionalidade do regime simplificado no caso português, assumindo-se como referências os estudos efectuados pelo Prof. Saldanha Sanches e pelo Prof. Casalta Nabais.

Posteriormente, efectuar-se-á uma caracterização do sistema fiscal português no que toca à tributação sobre o rendimento das pessoas colectivas, dando especial enfoque ao regime simplificado de determinação do lucro tributável. Nesta área ter-se-á como base de referência bibliográfica o “Manual de Direito Fiscal” do Prof. Nuno Sá Gomes.

No que se refere à componente prática propriamente dita, a literatura portuguesa demonstra-se debilitada relativamente a esta área. Ainda assim, e para efeitos de definição dos indicadores de base técnico-científica, será importante atender a estudos publicados pelos organismos que directa ou indirectamente se relacionem com a actividade do transporte rodoviário de mercadorias, como é o caso da ANTRAM e do IMTT.

2. O QUADRO CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS

Antes de nos focarmos nas questões relacionadas com a própria tributação das empresas, é conveniente fazer uma breve abordagem ao quadro constitucional da tributação das mesmas. Todavia, torna-se importante delimitar esta análise às normas constitucionais que estejam exclusivamente relacionadas com as empresas. Não serão pois tidos em conta, princípios constitucionais gerais delimitadores da tributação como sejam, por um lado, os limites de natureza formal¹ e por outro, os de natureza material² que disciplinam de uma maneira geral a tributação. Não serão igualmente tidas em conta as normas constitucionais que, apesar de se relacionarem com empresas, não se destinam exclusivamente a estas, como é o caso do disposto nos n.ºs 3 e 4 do art. 104.º da CRP (tributação do património e do consumo).

2.1 Conceito amplo de empresa

O conceito de empresa é um dos principais conceitos que importa clarificar antes de se proceder à análise mais pormenorizada da tributação das mesmas. De facto, são inúmeras as definições de empresa: umas de carácter jurídico, outras para efeitos comerciais. Mas a que nos importa neste âmbito é a definição de empresa para efeitos fiscais. Para isso, necessário se torna atender à definição que a Constituição se refere quando evoca, no n.º 2 do seu art. 104.º, a “tributação das empresas”. Nestes termos, o

¹ Dos quais fazem parte os princípios da legalidade fiscal, da segurança jurídica e da proibição do referendo fiscal.

² Os princípios da igualdade fiscal, da não discriminação da família, do respeito pelos direitos fundamentais e do princípio do Estado Social, são exemplos deste tipo de princípios constitucionais.

conceito de empresa não se cinge apenas às pessoas colectivas, englobando igualmente as pessoas singulares que exerçam uma actividade por conta própria, seja ela de natureza comercial, industrial e/ou agrícola, ou até mesmo profissional. Refere Nabais (2001, pp. 345) que, para efeitos fiscais, “tende a vigorar, não um conceito estrito de empresa como o que prevalece no direito comercial, mas um conceito amplo que abarca, para além das empresas consideradas como tal por este ramo de direito, a actividade dos profissionais independentes”.

Em termos fiscais, o conceito de empresa vai ainda mais longe ao abranger as sociedades que, embora não figurem como tal em termos comerciais, ou seja, embora não possuam personalidade jurídica, sejam susceptíveis de gerar rendimentos. É o caso, por exemplo, das sociedades que em termos fiscais são vulgarmente designadas por “irregulares” e que são sujeitas a IRC por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 2.º do respectivo Código. A sujeição a imposto deste tipo de entidades visa evitar que a sua tributação fique dependente da regularidade do processo de formação das empresas³. Ainda a este respeito, refere Ricardo (2006, pp. 225) que “no direito fiscal atende-se à capacidade contributiva demonstrada pelas unidades económicas e não à legalidade demonstrada na sua formação”.

³ Tal como é referido no parágrafo 3.º do preâmbulo do CIRC.

2.2 Alguns aspectos constitucionais relacionados com a tributação das empresas

2.2.1 A tributação pelo rendimento real

O princípio da tributação pelo rendimento real consagrado no n.º 2 do art. 104.º da CRP é um dos principais aspectos constitucionais relacionados com a tributação das empresas.

A CRP ao dispor que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real” está portanto a definir a regra geral da tributação destas entidades. De acordo com Gomes (1996, pp. 131) o rendimento real das empresas, a que se refere aquele normativo constitucional, consiste no rendimento efectivo de harmonia com o princípio da capacidade contributiva que se determina pela declaração do contribuinte.

Ainda assim, este princípio não é absoluto e admite excepções. Tal como evoca Nabais (2001, pp. 357), a Constituição permite, excepcionalmente, que a tributação das empresas se possa fazer pelo seu rendimento normal⁴, seja este o rendimento médio de um ano ou de uma série de anos, que uma empresa poderia obter operando em condições normais. Este aspecto é notório nos termos deste preceito constitucional, quando enuncia que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real das empresas. Ainda neste âmbito, Ferreira (2003, pp. 296) é da opinião de que as regras estabelecidas em termos fiscais não visam contradizer os princípios que subjazem para efeitos contabilísticos, mas antes visam salvaguardar os interesses próprios da fiscalidade.

Ainda em termos da constitucionalidade do regime simplificado de determinação do lucro tributável, importa referir que a sua aplicabilidade é feita

opcionalmente, ou seja, é facultativa a adopção do regime simplificado de tributação competindo ao contribuinte a opção pela tributação pelo rendimento real. Neste âmbito, o Supremo Tribunal Administrativo (2007) estabelece que, “sendo garantida a todos os sujeitos passivos de IRC a possibilidade de serem tributados pelo rendimento real se o pretenderem, é manifesto que a excepção prevista não desvirtua aquele regime regra de tributação das empresas pelo rendimento real”.

2.2.2 O incentivo à actividade das pequenas e médias empresas

Tal como vem referido na Carta Europeia das Pequenas Empresas (União Europeia, 2000, pp. 1), estas “são a espinha dorsal da economia europeia, constituindo assim uma fonte significativa de emprego” e um importante indutor na promoção do desenvolvimento social e regional.

Foi com este espírito que, em termos da nossa Constituição, foram previstos incentivos à actividade das pequenas e médias empresas. Refere o n.º 1 do art. 86.º da Constituição da República Portuguesa que “o Estado incentiva a actividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas (...)”. Ainda assim, a aplicação deste princípio não é efectuada na sua plenitude até porque são algumas as situações em que os benefícios são aplicáveis apenas a algumas pequenas empresas. Vejamos então o caso da redução da taxa aplicável ao apuramento do IRC deste tipo de sociedades e que vem consagrado no n.º 3 do art. 80.º do CIRC. Segundo este preceito, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável

⁴ A este propósito, refere Nabais (2001, pp. 359) que o rendimento real não deixa de ser, de certa forma, um rendimento normal já que as componentes que o integram estão mais relacionadas com a normalidade do que propriamente com a exacta e rigorosa realidade.

aplicação, para efeitos de apuramento da colecta, a taxa de 20%⁵. De salientar porém que a aplicação deste benefício não tem sido pacífica, fruto sobretudo de algumas situações particulares que contrariam o previsto constitucionalmente.

Numa primeira abordagem, focaremos as limitações em termos de sujeição pessoal ao regime simplificado. De facto, e em termos de IRC, não são muitas as entidades que caem no âmbito de sujeição deste regime, o que implica que este regime seja aplicável apenas a um conjunto bastante restrito de micro-empresas. Neste sentido, a abrangência apenas das micro-empresas, e o conseqüente desprezar das pequenas e médias empresas vai contra o estipulado na Constituição da República Portuguesa, sabendo-se de antemão que as razões que valem para as micro-empresas valem igualmente para as outras duas.

Outro dos aspectos relacionados com o regime fiscal de redução de taxa prende-se com o facto da sua aplicação cingir-se apenas às micro-empresas tributadas em sede de IRC. Não atende, portanto, às micro-empresas individuais tributadas em sede de IRS através de taxas que variam em função dos rendimentos da mesma e que poderão ir até mais do dobro das vigentes para efeitos de IRC.

⁵ Na anterior redacção do CIRC, estava igualmente previsto um regime de redução de taxa temporário (limitado aos exercícios de 1999, 2000 e 2001), aplicável apenas a micro-empresas que cumprissem os requisitos estabelecidos no art. 45.º da Lei de Orçamento de Estado de 1999.

3. A TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DE PESSOAS COLECTIVAS

3.1 A incidência pessoal e real

De uma maneira geral, na incidência pessoal visa-se definir quem está sujeito ao imposto, isto é, sobre quem é susceptível de recair o dever de cumprir determinada obrigação de natureza tributária.

Ao nível do IRC, a incidência pessoal encontra-se prevista no art. 2.º do CIRC, identificando no seu n.º 1 três categorias de sujeitos passivos:

- (a) As pessoas colectivas (sociedades comerciais, sociedades civis sob a forma comercial, cooperativas⁶, empresas públicas e demais pessoas colectivas de direito público ou privado) com sede e direcção efectiva em território nacional;
- (b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território nacional, cujos rendimentos não sejam tributados em IRS ou em IRC na titularidade das pessoas singulares ou colectivas. Integram-se nesta categoria as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, anteriormente ao registo definitivo;

⁶ De acordo com o constante no art. 2.º da Lei n.º 51/96, de 7 de Setembro – Código Cooperativo, as cooperativas são pessoas colectivas autónomas, de capital e composição variáveis, que visam através da cooperação e entajuda dos seus membros e na observância dos princípios cooperativos, a satisfação, sem fins lucrativos, das necessidades económicas, sociais ou culturais destes, podendo ainda, na prossecução dos seus objectivos, realizar operações com terceiros.

- (c) As entidades com ou sem personalidade jurídica que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos obtidos não estejam sujeitos a IRS.

Uma primeira distinção entre as várias entidades sujeitas a IRC relaciona-se, portanto, com o domicílio das mesmas o qual, de uma maneira objectiva, influencia a definição da respectiva base tributável. De facto, e tal como refere Pereira (1990, pp. 119), “a extensão da obrigação de imposto dos residentes não é a mesma que a dos não residentes”.

Os residentes⁷, estarão sujeitos a imposto por obrigação pessoal ou ilimitada sendo sujeitos a IRC todos os rendimentos auferidos pelos mesmos, independentemente do local da sua obtenção. Ainda ao nível das entidades residentes, o próprio CIRC distingue aquelas que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (dele fazendo parte as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas) daquelas que, ainda que exerçam este tipo de actividades, as mesmas não assumam esse carácter de principal.

Em qualquer dos casos, a base tributável corresponde ao respectivo rendimento, sendo o lucro a realidade que melhor o traduz, no caso das entidades que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Tal como vem definido no n.º 2 do art. 3.º do CIRC, este lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas no respectivo Código. De facto, esta noção de lucro acolhida em sede de IRC insere-se no denominado rendimento acréscimo, já

⁷ Definidos ao nível do CIRC como sendo as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português

que abrange quaisquer ganhos que traduzam um acréscimo patrimonial, sem atender ao regular fluxo de rendimentos ligados à área funcional das empresas.

Nos casos das entidades que não exercem a título principal esse tipo de actividade, a tributação em sede de IRC incidirá sobre o seu rendimento global, o qual corresponde à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, e bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

No que respeita aos não residentes, a obrigação a imposto já é de natureza real apenas sujeitando a tributação os rendimentos obtidos em sede de território nacional. Ainda assim, a tributação do rendimento destas entidades será distinta em função da caracterização desses mesmos rendimentos. Neste sentido, se estes rendimentos tiverem a natureza de rendimentos empresariais os quais sejam imputáveis a estabelecimento estável sito em território nacional, a base tributável é constituída pelo lucro. Se, por outro lado, não existir estabelecimento estável ao qual possa ser imputado o rendimento obtido, os mesmos serão tributados isoladamente em sede de IRC.

Refira-se ainda a este propósito a distinção entre o “rendimento global” e os “rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS”. De facto, e ainda que no primeiro caso o rendimento global corresponda à soma algébrica do rendimento das diversas categorias para efeitos de IRS, a sua tributação é efectuada de uma só vez, ao passo que no caso dos rendimentos obtidos por não residentes sem estabelecimento estável, a sua tributação é individualizada em termos de categoria e efectuada à medida que vão sendo auferidos os rendimentos.

Ainda em termos de incidência, importa clarificar o conceito de estabelecimento estável para efeitos de IRC. Tal como vimos anteriormente, o estabelecimento estável constitui um indicador para efeitos de determinação da base tributável inerente aos rendimentos obtidos por sujeitos passivos não residentes.

No art. 5.º do CIRC vem definido o que se entende por estabelecimento estável. Segundo este, considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, nomeadamente um local de direcção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica ou uma oficina. Este conceito é alargado ainda a outros locais que, pelas suas características, tempo de permanência ou outro tipo de condições específicas, sejam considerados estabelecimentos estáveis para efeitos de IRC.

Refira-se ainda que, tal como vem disposto no n.º 3 do art. 3.º do CIRC, serão componentes do lucro tributável os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português resultantes de actividades idênticas ou similares àquelas que foram realizadas através do estabelecimento estável.

3.2 Regimes de determinação do rendimento líquido

De uma maneira geral, a determinação do rendimento líquido em sede de IRC poderá ser efectuada segundo dois regimes: o regime geral de determinação do resultado tributável ou o regime simplificado de determinação do lucro tributável. Enquanto no primeiro regime, o resultado tributável é calculado de acordo com os elementos contabilísticos, no segundo tem por base indicadores objectivos inerentes a cada um dos sectores de actividade.

Vejamos então os principais aspectos inerentes a cada um destes regimes dando especial enfoque ao regime simplificado de determinação do lucro tributável visto ser este o objecto do presente estudo.

3.2.1 O regime geral de determinação do resultado tributável

Na maioria dos casos, a tributação das empresas tem como ponto de partida o resultado líquido do exercício apurado de acordo com os seus princípios contabilísticos, o que vem ao encontro do estabelecido constitucionalmente onde se consubstancia que, no caso das empresas, se tribute o seu rendimento real efectivo (art. 104.º n.º 2 da CRP).

1. A determinação da matéria colectável

Tal como sucedeu ao nível da incidência real, também em termos de determinação da matéria colectável há que efectuar a distinção entre os sujeitos passivos residentes e não residentes. Para além disso, e ao nível dos sujeitos passivos residentes é necessário ainda distinguir aqueles que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, daqueles que não a exercem a esse título. Vejamos que a própria estrutura do CIRC tem implícita esta distinção, estando o capítulo III intitulado “Determinação da matéria colectável”, subdividida em secções consoante se trate de sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, de sujeitos passivos residentes que não exerçam essas actividades a título principal e de sujeitos passivos não residentes.

Dispõe o n.º 1 do art. 15.º do CIRC que a matéria colectável é determinada da seguinte forma:

- i. Relativamente às peças colectivas que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável dos montantes correspondentes a

prejuízos e/ou benefícios fiscais. Refira-se que, nesta situação o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício, apurado na contabilidade de acordo com as regras definidas no Plano Oficial de Contabilidade, com as variações patrimoniais positivas e negativas verificadas nesse período que não estejam reflectidas no resultado e com as correcções fiscais positivas ou negativas previstas no CIRC.

Esquemáticamente:

Matéria Colectável = Lucro tributável – Prejuízos – Benefícios

Art. 15.º n.º 1, al. a)

- ii. Se os sujeitos passivos não exercerem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a matéria colectável obter-se-á pela dedução ao rendimento global (o qual inclui os incrementos patrimoniais a título gratuito) dos montantes correspondentes aos custos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e dele não isentos, bem como dos benefícios fiscais eventualmente previstos e que consistam em deduções aquele rendimento;

Matéria Colectável = Rendimento global – Custos comuns – Benefícios

Art. 15.º n.º 1, al. b)

- iii. No que respeita aos não residentes com estabelecimento estável em território português, a matéria colectável será igual ao lucro imputável a esse estabelecimento, deduzido dos prejuízos fiscais imputáveis a esse

estabelecimento, bem como dos benefícios fiscais eventualmente previstos e que consistam em deduções àquele lucro.

Matéria Colectável = Lucro tributável – Prejuízos – Benefícios

Art. 15.º n.º 1, al. c)

- iv. Finalmente, se se tratar de não residentes sem estabelecimento estável ao qual possam ser imputados os rendimentos, ou tendo-o esses rendimentos não lhe possam ser imputados, a matéria colectável corresponde aos rendimentos das diversas categorias em sede de IRS, e bem assim dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Matéria Colectável = Rendimentos várias + Incrementos patrimoniais
categorias IRS obtidos a título gratuito

Art. 15.º n.º 1, al.d)

2. A liquidação do imposto

Depois de determinada a matéria colectável, e não pretendendo entrar em regimes particulares como sejam, a título de exemplo, o regime da transparência fiscal ou o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, nem atendendo a correcções específicas à matéria colectável provenientes de preços de transferência ou da subcapitalização de empresas, há agora que proceder ao cálculo do imposto a pagar.

Para tal, e conforme vem consagrado no n.º 1 do art. 83.º do CIRC, a liquidação de IRC é efectuada pelo próprio contribuinte tendo por base a matéria colectável determinada nos termos do ponto anterior.

A colecta corresponde pois ao montante determinado pela aplicação da taxa de IRC sobre a matéria colectável. A este montante são efectuadas as deduções correspondentes à dupla tributação internacional, aos benefícios fiscais na modalidade de deduções à colecta⁸, ao pagamento especial por conta e a relativa a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso. Refira-se todavia que, destas deduções e excepcionando a relativa a retenções na fonte, não pode resultar valor negativo, isto é, não dão origem a reembolso ao sujeito passivo.

De uma maneira bastante simplista poder-se-á dizer que depois de determinado o IRC liquidado e de deduzidos os montantes das retenções na fonte e dos pagamentos por conta, apura-se o valor do IRC a pagar ou a recuperar. Note-se que ao valor do IRC liquidado poderá acrescer o montante estabelecido em termos de resultado da liquidação (cf. art. 86.º do CIRC).

Ao valor do IRC a pagar/recuperar acrescerá ainda o montante de derrama e das tributações autónomas previstas no art. 81.º do CIRC. Saliente-se que este último montante corresponde a uma tributação sobre o consumo que visa reduzir determinados custos, como sejam as ajudas de custo, as despesas confidenciais e não documentadas, os custos com viaturas ligeiras de passageiros, entre outros.

⁸ São exemplos destes benefícios os constantes no art. 39.º do Estatuto de Benefícios Fiscais correspondentes aos benefícios fiscais ao investimento de natureza contratual, e os consagrados na Lei n.º 40/2005, de 3 de Agosto, relacionados com benefícios em sede de investigação e desenvolvimento (SIFIDE).

3.2.2 O regime simplificado de determinação do lucro tributável

3. Aspectos gerais inerentes à definição de um Regime simplificado

Antes de entrarmos propriamente na caracterização do actual regime simplificado de determinação do lucro tributável, é necessário fazer uma breve referência aos principais aspectos que poderão estar por detrás de um regime desta natureza.

De uma maneira geral, na definição dos objectivos inerentes a um regime simplificado de tributação, seja ele em sede de IRS ou IRC, não se deve esquecer de dar especial ênfase a dois pontos:

- ✓ A redução dos custos no cumprimento das obrigações tributárias para as pequenas empresas;
- ✓ A redução dos custos administrativos e a racionalização nos procedimentos fiscais de controlo dessas empresas.

O sucesso de um regime desta natureza passa, sem dúvida nenhuma, pela prossecução destes objectivos. Neste âmbito, e com isso em mente, alguns conceitos e directrizes deverão ser previamente estabelecidos, de modo a que questões operacionais ou jurídicas não comprometam a intenção original do legislador.

Tendo em vista os objectivos anteriormente citados, pode-se, em linhas gerais, centrar a atenção em três aspectos básicos:

- ✓ A definição precisa do subconjunto a quem se destina o modelo;
- ✓ A definição da abrangência, natureza e grau do incentivo necessário para alcançar os objectivos desejados;

- ✓ A estruturação do modelo de modo a que abarque os dois primeiros pontos e, simultaneamente, trace as regras jurídicas que definam o comportamento do contribuinte.

O primeiro ponto mostra-se tão fundamental quanto controverso. Os termos “micro” “pequena”, “média” e “grande” empresas têm subjacente um alto grau de subjectividade e tendem a ter uma interpretação mais ou menos elástica conforme os diversos interesses envolvidos no tema. Cumpre, pois, definir parâmetros objectivos sobre a incidência subjectiva com o intuito de delimitar indubitavelmente as fronteiras do grupo “alvo” do regime.

O segundo ponto, por sua vez, diz respeito à amplitude e alcance das normas de excepção, não se limitando a mencionar o número de impostos envolvidos. Necessário se torna definir se se pretende estabelecer um regime caracterizado por normas que visam a simplificação dos procedimentos de âmbito fiscal-contabilístico, com a consequente diminuição dos custos inerentes ou se, por outro lado, visa desonerar as entidades a ele abrangidas com a redução da sua carga tributária.

O terceiro ponto combina e concretiza os dois outros numa série de regras que tornam efectiva a ideia original. Pode-se optar por um tratamento único para todo o universo abrangido ou criar gradações dentro do próprio subconjunto.

As excepções quer ao nível da definição da incidência subjectiva, quer ao nível da determinação do lucro tributável, devem ser claramente apontadas, assim como as normas de opção e renúncia do regime.

4. Incidência Subjectiva

O regime simplificado de determinação do lucro tributável aplicável às pessoas colectivas, vem definido no art. 53.º do CIRC.

Ainda que se trate de um regime optativo, o regime simplificado tem limitações ao nível da sua aplicabilidade, nomeadamente no que respeita à caracterização dos sujeitos passivos susceptíveis de aplicação deste regime. Refere o n.º 1 do citado artigo que, ficam abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável, os sujeitos passivos que reúnam, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- ✓ Sejam residentes em território nacional;
- ✓ Exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- ✓ Não estejam isentos de IRC nem sujeitos a algum regime especial de tributação;
- ✓ Não estejam sujeitos à revisão legal de contas;
- ✓ Apresentem, no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total anual de proveitos não superior a €149.639,37;
- ✓ Não optem pelo regime de determinação do lucro tributável baseado na contabilidade.

Sendo assim, uma entidade residente, que exerça a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, pode optar, ao nível da determinação do lucro tributável, pelo regime simplificado. Contrariamente, as entidades não residentes, quer possuam ou não estabelecimento estável ao qual possam ser imputados os rendimentos obtidos em território nacional, não são susceptíveis de

efectuar esta opção. Esta é também uma opção que é vedada às entidades que, ainda que residentes, não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

No que respeita à aplicabilidade do regime simplificado a sociedades não sujeitas a regimes especiais, torna-se importante salientar a excepção que vem consagrada ao nível do regime da transparência fiscal. Prevê o n.º 13 do art. 53.º do CIRC que, as sociedades de profissionais sujeitas a este regime, serão abrangidas pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável, ainda que em termos de coeficientes aplicados, se tenha em consideração os previstos no n.º 2 do art. 31.º do CIRS. Significa então que, no caso destas sociedades, a determinação do lucro tributável faz-se aplicando às prestações de serviços o coeficiente de 70% previsto no CIRS, contrariamente ao coeficiente consagrado para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC, o qual está fixado em 45%.

Outra das questões a ponderar na aplicabilidade do regime simplificado de determinação do lucro tributável prende-se com a obrigatoriedade das sociedades possuírem contabilidade organizada, por efeitos de aplicação do CSC. Deste modo, caso as sociedades optem pela aplicação do regime simplificado para efeitos de determinação do lucro tributável, não as desobriga de possuírem contabilidade organizada de harmonia com o Plano Oficial de Contabilidade e de, conseqüentemente, possuírem um Técnico Oficial de Contas com todos os encargos que daí advêm.

Neste sentido, Faustino (2004, pp. 20) é da opinião que o legislador foi, no âmbito do regime simplificado em sede de IRC, forçado a propor outro critério fundamentador com a distinção entre as sociedades sujeitas ou não à revisão legal de contas⁹. Será então de atender ao definido no art.º 262.º do CSC, especialmente no seu

⁹ Em sede de IRS, e segundo o mesmo autor, o critério fundamentador é a contabilidade organizada de acordo com o POC.

n.º 2, onde são definidos os requisitos para que as mesmas fiquem obrigadas à revisão legal de contas. Então, são sujeitas a revisão legal de contas as sociedades que ultrapassem, em dois anos consecutivos, dois dos seguintes valores:

- ✓ Total do balanço: 1.500.000 €
- ✓ Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 €
- ✓ Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50

5. Caracterização

Segundo Faustino (2004, pp. 7) o regime simplificado é um método que se ancora nas vendas e nos restantes proveitos obtidos pelos sujeitos passivos para, através deles, deduzir um rendimento normal que, para além de não poder ser negativo, terá obrigatoriamente que ser igual ou superior a um montante mínimo.

De facto, neste regime o lucro tributável é determinado pela aplicação de indicadores de base técnico-científica a cada um dos sectores de actividade, os quais, tal como consta na própria redacção do n.º 3 do art. 53.º do CIRC, terão que ser aplicados à medida que sejam aprovados em portaria ministerial. Faustino (2004, pp. 10) refere a este propósito que, da portaria que aprovar estes indicadores constará, igualmente, “critérios técnicos que, ponderando a importância relativa de concretas componentes dos custos das várias actividades empresariais e profissionais, permitam proceder à correcta subsunção dos proveitos de tais actividades (...)”.

Ainda assim, e passados já seis anos desde a consagração legislativa deste regime, este preceito mantém-se inaplicável sendo a tributação segundo o regime simplificado de determinação do lucro tributável efectuada pela aplicação de coeficientes fixos. Dispõe o n.º 4 do art. 53.º do CIRC que, “na ausência de indicadores

de base técnico-científica ou até que sejam aprovados, o lucro tributável (...) é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,45¹⁰ ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa (...). Este coeficiente é, portanto, aplicado aos proveitos provenientes de uma actividade de prestação de serviços, aos proveitos suplementares, aos proveitos financeiros e extraordinários e aos subsídios ao investimento.

Refira-se ainda em termos de caracterização que, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável não estão sujeitos ao pagamento especial por conta consagrado no art. 98.º do CIRC.

6. Apuramento da matéria colectável

A. Determinação do lucro tributável

No âmbito do regime simplificado aplicável aos sujeitos passivos de IRC, e tal como já foi referido anteriormente, o apuramento do lucro tributável efectiva-se - enquanto não forem aprovados os indicadores de base técnico-científica - por aplicação dos coeficientes de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa, com o montante mínimo igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado¹¹.

¹⁰ Faustino (2004, pp. 26) é da opinião de que não existe justificação para que numa sociedade se aplique um coeficiente inferior ao previsto para sujeitos passivos particulares, uma vez que o legislador teve o cuidado de igualar estes rendimentos quando determinou a sujeição ao regime simplificado de tributação das sociedades de profissionais pelo regime de transparência fiscal.

¹¹ Redacção introduzida pelo OE de 2006. Na anterior redacção, o montante mínimo do regime simplificado era um valor fixo e correspondia a €6.250,00.

O coeficiente de 0,20 é igualmente aplicável, por força do n.º 6 do art. 53.º do CIRC, às prestações de serviços no âmbito de actividades hoteleiras e similares, bem como ao montante dos subsídios destinados à exploração que tenha por efeito compensar reduções nos preços de venda de mercadorias e produtos.

B. Dedução de Prejuízos Fiscais

Ao montante apurado pela aplicação dos coeficientes referidos, serão de deduzir os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores àquele em que se iniciar a aplicação do regime, atendendo sempre à limitação imposta na segunda parte do n.º 3 do art. 47.º do CIRC. Deste modo, se da dedução dos prejuízos fiscais resultar uma matéria colectável inferior ao limite mínimo previsto ao nível do regime simplificado, será este o valor a considerar.

No regime simplificado, e tal como sucede no regime geral, os prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores à aplicação do regime simplificado, serão deduzidos aos lucros tributáveis, se existirem, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.

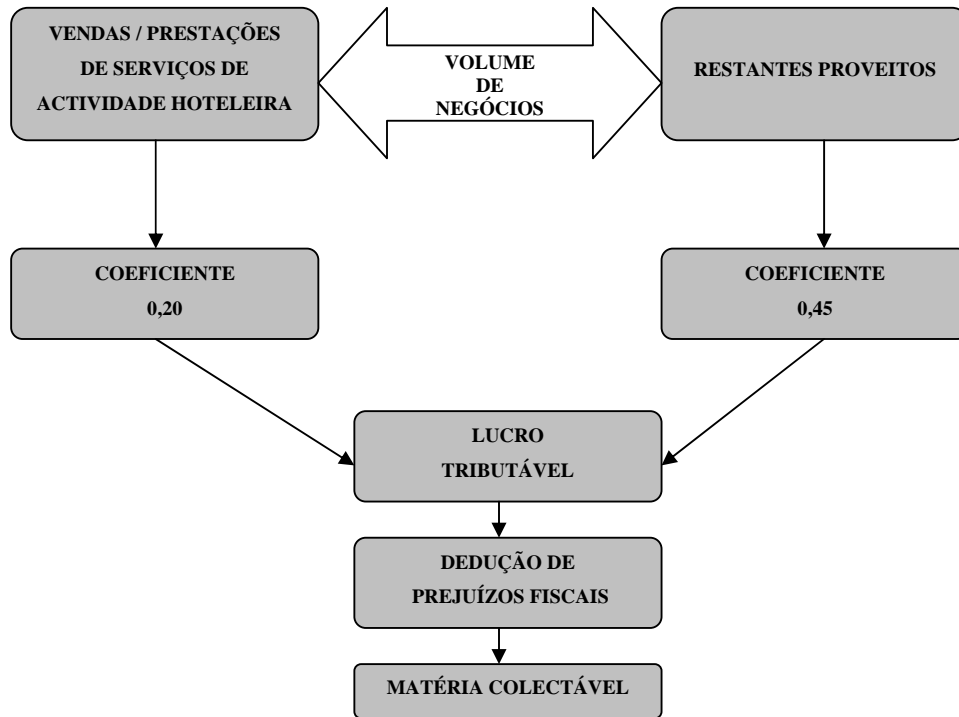


Ilustração 1 – Determinação da matéria colectável no âmbito do regime simplificado de determinação do lucro tributável

7. Deveres acessórios dos sujeitos passivos de IRC abrangidos pelo regime simplificado

Os sujeitos passivos de IRC abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável deverão, nos termos do art. 112.º do CIRC apresentar a declaração periódica de rendimentos (Modelo 22), acompanhada do anexo B, por transmissão electrónica de dados até ao último dia útil do mês de Maio ou, tratando-se de sujeitos passivos que adoptem um período de tributação diferente do ano civil, até ao último dia útil do quinto mês posterior à data do termo do prazo desse período.

Em tudo o mais, estarão sujeitos aos mesmos deveres acessórios dos sujeitos passivos abrangidos pelo regime geral de tributação.

<p style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg);">OBRIGAÇÕES CONTABILÍSTICAS E DE INFORMAÇÃO</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Existência de contabilidade organizada e nomeação de TOC e ROC, quando obrigatório - Existência de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização dos diversos impostos - Existência de contabilidade centralizada em estabelecimento ou instalação situada em território português - Existência de livros obrigatórios sobre os quais incide Imposto de Selo, pago através de guia extraída da Internet antes de serem utilizados. Para as entidades com contabilidade organizada, e depois da introdução de medidas simplificadoras através do designado SIMPLEX, o único livro obrigatório é o Livro de Actas - Inexistência de atrasos na contabilidade superiores a 90 dias - Conservação dos livros e documentos de suporte da contabilidade por um prazo de 10 anos - Aprovação do relatório e contas nos 3 primeiros meses do ano, quando o período de tributação coincidir com o ano civil - Depósito de contas efectuado através da entrega da declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES) até ao final do mês de Junho de cada ano, quando o período de tributação coincidir com o ano civil - Elaboração do dossier fiscal até ao último dia útil do mês de Junho - Criação e manutenção de registo actualizado das pessoas credoras dos rendimentos sujeitos a retenção, ainda que a mesma não tenha sido efectuada, do qual constem, nomeadamente, o nome, número fiscal e respectivo código, bem como a data e valor de cada pagamento 	
	<p style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg);">OBRIGAÇÕES FISCAIS DECLARATIVAS</p>	<p style="text-align: center;">GERAIS</p>
<p style="text-align: center;">IVA</p>		<ul style="list-style-type: none"> - Declaração periódica, com as operações efectuadas indicando o imposto a entregar ou a recuperar: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Regime Mensal, a entregar até ao dia 10 do 2º mês seguinte àquele a que respeitam as operações ▪ Regime trimestral, a entregar até ao dia 15 do 2º mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações - Declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES), a entregar até ao último dia útil do mês de Junho
<p style="text-align: center;">IRC</p>		<ul style="list-style-type: none"> - Declaração periódica de rendimentos (modelo 22), a entregar até ao último dia útil do mês de Maio do ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitam - Declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES), a entregar até ao último dia útil do mês de Junho
<p style="text-align: center;">IRS</p>		<ul style="list-style-type: none"> - Declaração de rendimentos e retenções na fonte, a entregar aos titulares de rendimentos até ao dia 20 de Janeiro - Declaração anual de rendimentos pagos a terceiros (modelo 10), a entregar à Administração Fiscal até ao último dia útil de Fevereiro - Declaração anual de rendimentos pagos a sujeitos passivos não residentes em Portugal (modelo 30 de) a entregar até ao último dia útil de Julho
<p style="text-align: center;">IMP SELO</p>		<ul style="list-style-type: none"> - Declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES), a entregar até ao último dia útil do mês de Junho

OBRIGAÇÕES FISCAIS DE PAGAMENTO	IVA	<ul style="list-style-type: none"> – Regime mensal: Pagamento até ao dia 10 do 2º mês seguinte àquele a que respeitam as operações – Regime trimestral: Pagamento até ao dia 15 do 2º mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações
	IRC	<ul style="list-style-type: none"> – Retenções na fonte sobre alguns tipos de rendimentos enumerados no art. 88.º do Código do IRC que têm a natureza de imposto pago por conta – Pagamento por conta, do imposto devido no final do ano a efectuar nos meses de Julho, Setembro e Dezembro – Pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou em duas prestações durante os meses de Março e Outubro – Pagamento pela diferença que existir entre o imposto total calculado e as importâncias entregues, até ao termo do prazo fixado para apresentação da declaração periódica de rendimentos (modelo 22)
	IRS	<ul style="list-style-type: none"> – Entrega dos montantes retidos, até ao dia 20 do mês seguinte a que respeita o pagamento
	ICA	<ul style="list-style-type: none"> – Pagamento por inteiro do imposto devido, a efectuar no mês de Julho
	IMP	<ul style="list-style-type: none"> – Pagamento do imposto, até ao dia 20 do mês seguinte à celebração dos actos sujeitos a imposto

Tabela 1 – Obrigações contabilísticas e fiscais dos sujeitos passivos de IRC

8. O enquadramento no regime simplificado de determinação do lucro tributável

Tal como já foi referido, a aplicação do regime simplificado de determinação do lucro tributável é efectuada de uma forma optativa, indo ao encontro do consagrado no n.º 2 do art. 104.º da CRP. Ainda assim, trata-se de um regime de enquadramento automático se reunidas as condições referidas no ponto 3.2.2.2, a menos que seja exercida opção diferente.

Refira-se que desde o início da sua criação, tanto as condições de efectuar a opção como o próprio enquadramento em si, têm gerado várias dificuldades na sua interpretação com os consequentes indesejados enquadramentos que, nalguns casos, implicam o pagamento de imposto em quantias desajustadas do rendimento gerado.

Limitando o âmbito desta análise apenas ao IRC refira-se que, sendo um regime de enquadramento automático quando reunidos todos os requisitos para a sua

aplicação, os sujeitos passivos que não pretendam enquadrar-se neste regime terão que efectuar a respectiva opção, ou na declaração de início de actividade, ou através de uma declaração de alterações entregue até ao fim do terceiro mês do período de tributação onde ocorra o início da tributação segundo o regime geral, sendo esta opção válida pelo período de três exercícios. Passado esse prazo, e caso o sujeito passivo pretenda manter o regime geral enquanto regime de tributação, terá necessariamente que proceder à entrega de nova declaração de alterações durante o mesmo prazo.

Cessa a aplicação do regime simplificado quando o limite total anual de proveitos seja ultrapassado em dois exercícios económicos consecutivos, ou se este limite for ultrapassado em mais de 25% num único exercício económico. Nesta situação, o sujeito passivo fica enquadrado no regime geral por exigência legal válida apenas por um exercício económico.

Uma das questões que suscitou alguma controvérsia aquando da entrada em vigor do regime simplificado de determinação do lucro tributável em 2001, prendeu-se com o facto de muitos sujeitos passivos terem efectuado a opção pelo regime geral quando o valor anualizado dos seus proveitos era superior a € 149.639,37. Nestas circunstâncias, e uma vez que não era cumprido um dos requisitos do regime simplificado, o sujeito passivo ficaria enquadrado no regime geral por exigência legal e não por opção, tendo este facto influência na período em que esse regime vigorava. Nestas circunstâncias, se no exercício de início de actividade o sujeito passivo não atingisse esse volume de negócios, no ano seguinte teria que, mediante a entrega da respectiva declaração de alterações, efectuar opção pelo regime geral caso assim pretendesse. Faustino (2004, pp. 24) ao pronunciar-se acerca da passividade da Administração Fiscal perante esta situação, refere que a mesma deveria “notificar o

contribuinte da ineficácia da sua opção, uma vez que não tinha sido efectuada no quadro legal”.

Na actual redacção do art. 53.º do CIRC, os sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado puderam optar, no exercício de 2007, pelo regime geral de determinação do lucro. De facto, com o Orçamento de Estado de 2006, o valor mínimo inerente ao regime simplificado de determinação do lucro tributável foi indexado ao valor anual da retribuição mínima mensal garantida. Sendo a alteração do lucro tributável mínimo uma das condições para se exercer a opção pelo regime geral de tributação, então cada vez que o salário mínimo for actualizado e ainda que não tenha decorrido o período mínimo de permanência no regime simplificado, os sujeitos passivos poderão efectuar essa opção¹².

9. O futuro do regime simplificado

Uma das questões que se coloca hoje em dia em relação ao regime simplificado de determinação do lucro tributável em sede de IRC, prende-se com a continuidade do mesmo. De facto, o pedido de autorização legislativa concedido pela Assembleia da República o qual permite a extinção deste regime em sede de IRC, abre caminho à extinção do mesmo.

O regime simplificado de determinação do lucro tributável, instituído em 2001, foi uma das medidas de combate à fraude e evasão fiscais adoptadas pelo Governo. Paralelamente à implementação deste regime, foram aprovadas outras medidas com os mesmos objectivos e que, em termos de cobrança de receita por parte da Administração

¹² Refira-se que em sede de IRS, o OE de 2007 vem colmatar esta questão da actualização da retribuição mínima mensal garantida não ser considerada para efeitos da opção pelo regime geral.

Fiscal, se mostraram bem mais eficientes. Exemplo disso foi a adopção de um pagamento especial por conta obrigatório para as empresas.

O fracasso do regime simplificado em sede de IRC¹³ é visível sobretudo na fraca adesão por parte das sociedades: num universo de cerca de 160 mil sociedades, apenas 15 mil enquadravam-se neste regime. Tal como refere Miranda, em 2001 havia mais de 4 mil empresas no sistema que foram abandonando o regime simplificado à medida que concluíram que o apuramento do lucro tributável através da contabilidade organizada era mais vantajoso.

Uma das principais causas subjacentes a este fracasso está relacionada com o facto de, desde a sua adopção, a tributação das sociedades enquadradas no mesmo ser efectuada pela aplicação dos coeficientes de 20% e/ou de 45%, caso os rendimentos obtidos respeitem a vendas ou prestações de serviços, respectivamente. De facto, e ainda que a tributação neste regime devesse ser efectuada de acordo com indicadores de base técnico-científica aplicáveis aos vários sectores de actividade, aprovados por portaria do Ministro das Finanças, são aplicadas estas percentagens indistintamente, não atendendo a aspectos particulares das actividades exercidas.

Refira-se a este propósito que, na opinião de Faustino (2004, pp. 35), este regime transitório constitui um verdadeiro regime simplificado, especialmente no que toca à simplificação dos procedimentos tributários. Segundo o mesmo autor, a aplicação dos indicadores de base técnico-científica complicará todos estes procedimentos com a consequente perda de vantagens operacionais. Este autor vai ainda mais longe ao afirmar que o regime simplificado deveria eventualmente tratar de modo especial situações particulares, especialmente quando a aplicação dos coeficientes conduzissem a resultados muito distorcidos e que colocariam em causa o próprio regime em si. Nestas

¹³ O regime simplificado contou com uma adesão maciça em termos de IRS, já que cerca de 99% dos trabalhadores por conta própria estão enquadrados neste regime

circunstâncias, existiam actividades que, pelos seus aspectos técnicos, teriam obrigatoriamente que se enquadrar no regime geral de determinação do resultado tributável. Noutras, porém, ter-se-ia que estabelecer mais do que um coeficiente para as vendas e mais do que um coeficiente para os outros rendimentos.

Ainda assim, a definição dos indicadores de base técnico-científica constituiriam, na opinião de Faustino (2004, pp. 36) uma mais-valia para a Administração Fiscal, não no sentido de servirem de base a um sistema simplificado de tributação, mas antes de serem utilizados no controle fiscal da avaliação directa, especialmente em termos de análise de desvios injustificáveis face à normalidade, servindo de suporte à própria avaliação indirecta.

Mas será que um, sujeito passivo, seja ele em sede de IRS ou de IRC, estará disposto a pagar um imposto sobre um rendimento que não auferiu? Vejamos a situação dos cafés. Aquando a introdução do regime simplificado em 2001, foram vários os sujeitos passivos que se dedicavam a uma actividade hoteleira que, por falta de informação ou iludidos com a redução de eventuais honorários suportados com um Técnico Oficial de Contas, optaram por ser tributados em sede de regime simplificado. Segundo o que está consagrado em termos de IRS ou de IRC, às prestações de serviços no âmbito da actividade hoteleira será aplicado o coeficiente de 0,20. Ainda assim, no âmbito dessa actividade a maioria dos sujeitos passivos efectuavam a venda directa de tabaco, à qual seria igualmente aplicado esse coeficiente, independentemente da margem auferida se situar entre os 4 e os 6%.

Diz-nos a experiência que a grande aceitabilidade que caracteriza o regime simplificado em sede de IRS é particularmente expressivo nas actividades previstas na lista anexa ao CIRS, isto é, nas actividades profissionais, como sejam os médicos, os advogados, os técnicos oficiais de contas, entre outros. De facto, a maioria dos sujeitos

passivos com este tipo de actividades, conseguem uma economia fiscal com a assunção de uma percentagem de 30%¹⁴ de custos¹⁵.

Um outro aspecto relacionado com o fracasso do regime simplificado em sede de IRC prende-se com o facto de, ao contrário do que acontece no IRS em que os sujeitos passivos podem prescindir da contabilidade organizada, as sociedades consideradas como tal em termos do CSC, mantêm essa obrigatoriedade com os consequentes custos que acarreta, especialmente ao nível dos honorários dos técnicos oficiais de contas. Aqui coloca-se também a questão da legitimidade de uma entidade que possui contabilidade organizada, não ser tributada com base nos valores apurados de acordo com a mesma. Vejamos a este propósito a opinião de Sanches (1996, pp. 155) que defende que o “sistema de tributação segundo o lucro normal não tem que ser aplicado a grandes empresas que dependem, para o seu próprio funcionamento, de um sistema de contabilização com um mínimo de eficácia.” Poderá assim existir um sistema dual em que os direitos e obrigações para as pequenas e grandes empresas divergem entre si de maneira a que as grandes empresas tenham deveres declarativos mais apertados compensados pelo direito de serem tributadas de acordo com o lucro que declaram.

É entendimento de muitos que o regime simplificado de determinação do lucro tributável apenas se devesse aplicar a pessoas singulares os quais “não dispõem condições nem de estrutura que permita responder a grandes exigências contabilísticas”, não só fruto da reduzida dimensão que apresentam, mas também pela actividade de subsistência que caracteriza muitos deles (Faustino, 2004, pp. 37). Refira-se, no entanto,

¹⁴ No regime simplificado em sede de IRS, a determinação do rendimento tributável é obtido pela aplicação do coeficiente de 0,70 às prestações de serviços – redacção dada pelo art.º 46.º da Lei n.º 53-A/2006 de 29/12 – Orçamento de Estado de 2007. Na anterior redacção, essa percentagem era de 65%.

¹⁵ Para Bagão Félix, este constitui um convite à não facturação já que os contribuintes podem, desde logo, contar com uma determinada percentagem de despesas, o que faz com que não necessitem de pedir facturas.

que esta é uma realidade que caracteriza uma grande parte das pequenas empresas no nosso país, onde os próprios empresários são os gerentes e para os quais não existe qualquer distinção entre o património da sociedade e o seu património pessoal.

4. MODELOS DE APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL: RELAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE E DIREITO FISCAL

A diferença entre o resultado contabilístico e o resultado tributável está basicamente associado ao facto do primeiro ser determinado de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, enquanto que o resultado tributável tem por base regulamentos e normas fiscais.

Ainda que o conteúdo e os objectivos destas normas difiram entre si, a fiscalidade tenta impor a obrigatoriedade de registar determinados custos em função dos seus normativos, os quais poderão prejudicar a “imagem fiel e apropriada” das empresas.

Perante as divergências que existem entre os princípios que suportam a determinação do resultado contabilístico e a determinação do resultado tributável, poderão ser adoptadas quatro posições distintas:

- i. Defender, em teoria, a proeminência das normas contabilísticas em relação às regras fiscais, sendo o resultado tributável obtido através da contabilidade elaborada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites;
- ii. Pender, a um nível igualmente teórico, para o predomínio total das regras fiscais, sendo a contabilidade elaborada de acordo com os normativos fiscais;
- iii. A existência de um certo grau de integração entre a contabilidade e a fiscalidade o qual tem inerente uma certa equivalência entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal;

- iv. Reconhecer a autonomia entre a contabilidade e a fiscalidade, procurando a sua coordenação e harmonização através de ajustamentos extracontabilísticos.

Em termos internacionais, a relação entre normas contabilísticas e fiscais, difere bastante entre países:

PRÁTICAS	PAÍSES	IMPOSTO
Autonomia Total	Dinamarca, Holanda, Reino Unido, EUA e Canadá	Imposto contabilizado como custo é o que incide sobre o resultado contabilístico
Relação Estreita	Grécia, Noruega e Japão	Imposto contabilizado como custo é o que incide sobre o resultado fiscal
Relação em casos determinados	França, Portugal, Alemanha, Bélgica, Luxemburgo, Itália e Espanha	Imposto contabilizado como custo é o que incide sobre o resultado contabilístico depois de efectuados os devidos ajustamentos extracontabilísticos

Adaptado Pais (2000, Quadro 2.1. – Relações entre normas contabilísticas e regras fiscais, pp.158)

Tabela 2 – Modelos de apuramento do lucro tributável em termos internacionais

De notar que nos países da Europa Ocidental – com excepção da Holanda – onde predomina uma relação estreita entre a contabilidade e a fiscalidade, o desenvolvimento da primeira deveu-se fundamentalmente à segunda a qual definiu

normas e critérios com vista à tributação dos rendimentos e que foram, mais tarde, adoptados pela própria contabilidade. A título de exemplo poder-se-á referir o caso das amortizações, das provisões ou até mesmo dos critérios de valorimetria.

Em Portugal, desde a reforma da década de 60 que a matéria colectável subjacente à tributação das empresas passou a ser efectuada com base no lucro contabilístico apurado de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites. Dispunha o art. 22.º do Código da Contribuição Industrial que “o lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste Código. As empresas organizarão a sua escrita de modo que os resultados das actividades sujeitas ao regime geral da contribuição industrial possam claramente distinguir-se dos das restantes”.

No CIRC o apuramento do lucro tributável é, por força do disposto no n.º 1 do art. 17.º do CIRC, “constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

Apesar do conflito que se verifica entre algumas normas contabilísticas e fiscais, não existe motivo para que interfiram entre si, podendo inclusivamente existir autonomia e respeito mútuo na sua relação. Numa situação destas, o resultado contabilístico não tem necessariamente que coincidir com o resultado fiscal, já que a sua coordenação e harmonização é efectuada através de ajustamentos extra-contabilísticos.

O importante, ao fim ao cabo, não é a equivalência entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, mas sim que exista autonomia entre ambas. Numa

altura em que assume especial importância a harmonização das normas de contabilidade ao nível internacional, não faz sentido que a Administração Fiscal continue a tutelar e regular matérias e práticas contabilísticas (Ferreira, 2003, pp. 289 e 290).

5. ALTERNATIVAS À TRIBUTAÇÃO SOBRE O RENDIMENTO

Segundo o ordenamento constitucional português, “a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real”. A propósito deste preceito, refere Sanches (1995a, pp.193) que, “se as empresas têm o direito de se ver tributadas quando obtêm um lucro real e só quando obtêm um lucro real, não é possível sujeitá-las a um imposto que não depende da existência deste, senão de uma forma limitada e sempre devidamente justificada”.

Coloca-se então a questão de saber, até que ponto, a tributação poderá ter por objecto uma outra realidade que não o lucro. De entre algumas dessas realidades que pretendem avaliar o rendimento real das sociedades poderemos mencionar os indicadores objectivos da actividade aplicáveis em sede de regime simplificado de determinação do lucro tributável ou o *cash-flow* enquanto base de tributação do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

Em relação à primeira destas realidades, não iremos nesta fase tecer quaisquer comentários, uma vez que anteriormente já efectuámos a sua análise crítica.

No que diz respeito à tributação das sociedades pelo “cash-flow tax”, torna-se importante fazer uma breve caracterização do mesmo evidenciando as vantagens e desvantagens subjacentes à sua aplicabilidade. Segundo Martins (1996, pp. 94), a característica fundamental deste regime está associada ao facto de a definição da base tributável atender aos fluxos financeiros resultantes da actividade da empresa, em vez de se basear nos respectivos fluxos económicos (factor determinante na tributação sobre o rendimento das sociedades).

O mesmo autor enuncia dois tipos de imposto sobre o cash-flow:

- ✓ Imposto baseado nas operações de natureza real
- ✓ Imposto baseado nas operações de natureza real e financeira

Na primeira destas variantes, a base tributável atende apenas às operações de natureza real, isto é, aos fluxos financeiros relacionados com a actividade corrente da empresa deduzidos das aquisições e alienações de activos não financeiros. Não se incluem nesta variante, as operações relacionadas com o capital próprio e as operações de financiamento e dos respectivos juros associados. Sendo um tipo de imposto caracterizado por diversas limitações nomeadamente no que toca à não consideração de um conjunto de operações importantes na actividade das empresas, “raramente é considerada como alternativa com viabilidade prática” (Martins, 1996, pp. 95).

A outra variante do imposto sobre o *cash-flow* já atende às operações de natureza real e financeira, isto é, já tem em conta no seu cálculo os empréstimos contraídos e concedidos e os respectivos juros associados. Refira-se que neste tipo de imposto sobre o *cash-flow*, e à semelhança do que sucede na variante anterior, não se consideram os fluxos associados ao capital próprio.

Para além das questões que decorrem da própria transição do sistema de tributação sobre o rendimento para o imposto sobre o *cash-flow*¹⁶, existem outras que se encontram relacionadas com a própria definição da base tributável. De facto, a anulação da tributação dos rendimentos marginais, tem implícita a redução da base tributável e conseqüentemente perda da receita fiscal. Uma das formas de colmatar tal situação levaria ao aumento da taxa de IRC com as conseqüentes implicações que daí advêm, especialmente no que toca ao tendencial aumento da fraude e evasão fiscais.

¹⁶ Tais como o regime fiscal das amortizações dos imobilizados adquiridos antes da entrada em vigor do regime de tributação sobre o *cash-flow*, a dedutibilidade do reembolso dos empréstimos contraídos nesse período e os possíveis efeitos sobre o investimento das sociedades.

O planeamento fiscal num regime desta natureza passa então pela antecipação de pagamentos e no diferimento de recebimentos, originando divergências acentuadas entre os fluxos financeiros e os fluxos económicos. De facto, e embora situações destas não evitem o pagamento do imposto, adiam a respectiva entrega nos cofres do Estado.

Outro dos problemas relacionados com a adopção de um “*cash-flow tax*” prende-se com a previsibilidade do aumento das transacções financeiras entre sociedades pertencentes ao mesmo grupo económico, especialmente entre sociedades localizadas em diferentes jurisdições fiscais, com a conseqüente antecipação de pagamentos e diferimentos de recebimentos. Veja-se a este propósito o exemplo dado por Martins (1996, pp. 101).

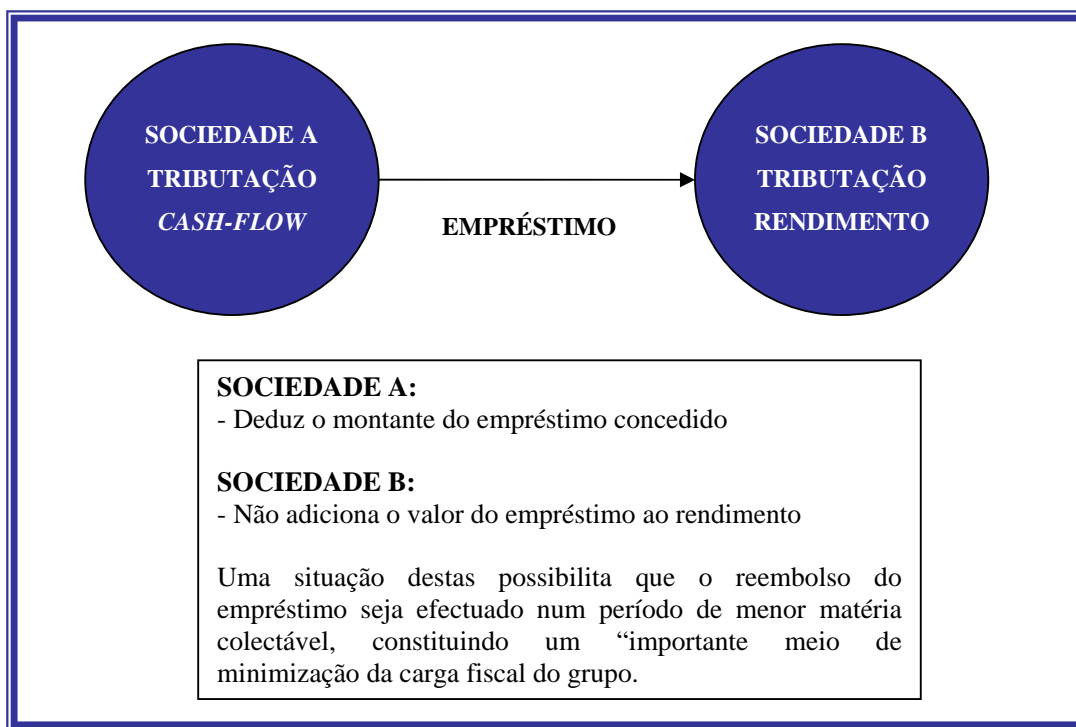


Ilustração 2 – Exemplo de planeamento fiscal na adopção de "cash-flow tax"

A título de conclusão, poder-se-á dizer que qualquer regime alternativo de tributação desta ou de outra natureza envolve sempre um conjunto de vantagens e de desvantagens que terão necessariamente que ser ponderadas antes da sua introdução.

6. A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES NO ACTUAL SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

A tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas poderá ser efectuado de acordo com diversos regimes de tributação, nomeadamente através do regime geral, do regime simplificado de determinação do lucro tributável, dos regimes de isenção, sejam eles temporárias ou definitivos, do regime de redução de taxa, do regime da transparência fiscal e do regime dos grupos de sociedades.

Ainda assim, o regime geral é, de longe, o principal regime de tributação em Portugal visível sobretudo no número de declarações Modelo 22 entregues, representando cerca de 85% das 360.299 declarações apresentadas. O regime simplificado, por sua vez, representa apenas uma pequena parcela de 7%, ficando logo a seguir ao regime de redução de taxa¹⁷ o qual corresponde a 8% do total das declarações Modelo 22 registadas no sistema relativas a esse exercício.

¹⁷ Da comparação dos dados relativos aos exercícios de 2003, 2004 e 2005 verifica-se que o regime de redução de taxa apresentou um decréscimo significativo no ano de 2004. A DGCI vem justificar tal variação com o seguinte argumento: *O regime de redução de taxa era constituído, maioritariamente, por empresas abrangidas pelo regime especial de apoio ao desenvolvimento do interior, que permitia às empresas que exerciam a sua actividade em determinadas zonas usufruir da taxa reduzida de 25% para os contribuintes do regime geral e 15% para o regime simplificado. Com a entrada em vigor da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro (OE para 2004) a taxa do regime geral do IRC passou para 25%, pelo que, a taxa do regime de interioridade para os sujeitos passivos do regime geral de tributação dos rendimentos, deixou de ser considerada uma taxa reduzida. No entanto, a Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro (OE para 2005), veio repor o incentivo fiscal em sede de IRC, às empresas abrangidas por aquele regime, atribuindo-lhes uma taxa reduzida de 20%* (DGCI, 2006)

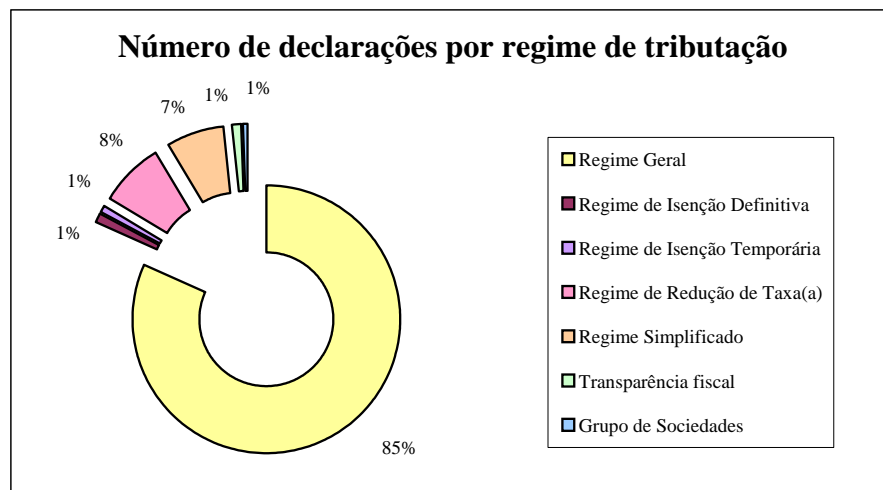


Gráfico 1 – Número de declarações por regime de tributação (ano de 2005)

Do total das declarações apresentadas relativamente ao exercício económico de 2005, apenas 53% apresentavam um resultado líquido do exercício positivo, ainda que ao nível do resultado tributável apurado, esse número tenha crescido cerca de 10%, para 63%. Contudo, das 225.466 declarações com lucro tributável constantes na base de dados da DGCI, apenas 51% apresentavam matéria colectável maior que zero, fruto sobretudo da dedução de prejuízos de anos anteriores efectuada nos termos do art. 47.º do CIRC e destas apenas 38% apresentava IRC liquidado maior que zero.

	2.003	%	2.004	%	2.005	%
C/ Resultado Líquido do Exercício > 0	176.139	49%	189.859	53%	190.049	53%
C/ Resultado Líquido do Exercício = 0	48.830	14%	51.003	14%	48.774	14%
C/ Resultado Líquido do Exercício < 0	132.148	37%	118.931	33%	121.476	34%
C/ Lucro Tributável	208.532	58%	226.475	63%	225.466	63%
C/ Resultado Fiscal = 0	24.626	7%	22.693	6%	22.278	6%
C/ Prejuízo Fiscal	123.959	35%	110.625	31%	112.555	31%
C/ Matéria Colectável > 0	173.317	49%	182.012	51%	183.484	51%
C/ Matéria Colectável = 0	183.800	51%	177.781	49%	176.815	49%
C/ IRC Liquidado > 0	129.710	36%	135.216	38%	136.645	38%
C/ IRC Liquidado = 0	227.407	64%	224.577	62%	223.654	62%

Tabela 3 – Evolução dos resultados declarados em termos da declaração modelo 22 no período de 2003-2005

Torna-se contudo importante que nesta análise se tenham em conta os resultados apurados nas diversas declarações por regime de tributação.

DESIGNAÇÃO	2003		2004		2005	
	N.º Declarações	Valores Declarados	N.º Declarações	Valores Declarados	N.º Declarações	Valores Declarados
Regime geral						
Prejuízo Fiscal	113.106	7.512	107.162	7.182	105.658	8.412
Lucro tributável	161.677	15.468	194.339	17.502	180.067	16.932
Dedução prej. fiscais	49.124	3.261	62.319	3.871	54.703	3.823
Dedução benef. fiscais	285	9	454	15	217	5
Matéria Colectável	127.138	11.387	150.280	12.766	140.640	11.800
Regime de redução de taxa						
Prejuízo Fiscal	9.782	263	1.721	121	5.555	167
Lucro tributável	24.694	754	3.824	237	18.179	918
Dedução prej. fiscais	4.559	66	699	13	3.462	87
Dedução benef. fiscais	335	6	96	5	245	3
Matéria Colectável	21.838	683	3.275	220	15.998	828
Regimes de isenção						
Prejuízo Fiscal	2.656	959	2.962	795	2.634	926
Lucro tributável	2.686	4.040	2.771	4.223	2.777	3.781
Dedução prej. fiscais	135	268	135	164	141	19
Dedução benef. fiscais	733	1.040	700	2.703	605	2.300
Matéria Colectável	2.058	2.744	2.173	1.363	2.191	1.562
Regime Simplificado						
Lucro tributável	24.492	426	28.594	499	26.978	476
Dedução prej. fiscais	2.962	45	3.793	53	2.589	36
Dedução benef. fiscais	37	0	45	0	37	0
Matéria Colectável	24.492	381	28.594	446	26.978	440

Tabela 4 – Evolução do número de declarações e dos respectivos valores por regime de tributação

Uma das problemáticas com a qual a Administração Fiscal se tem deparado ao longo dos anos tem sido a redução do número de empresas que apresentam consecutivamente prejuízos fiscais, fruto da planificação fiscal ou até mesmo da elisão fiscal que hoje em dia é tão comum. A este propósito refere Gomes (1999, pp. 120) que “a perda de receitas fiscais imputável à evasão fiscal, por métodos lícitos é muito significativa”. No entender do mesmo autor, “quer a doutrina fiscal, quer a própria lei fiscal procuraram minimizar esta significativa perda de receitas fiscais, mediante métodos muito variados que vão desde os métodos interpretativos, ao alargamento dos

conceitos jurídicos do direito comum para abrangerem situações económicas mais vastas, quer ao estabelecimento de presunções fiscais absolutas e relativas, quer à formulação de ficções jurídicas, quer finalmente, à formulação de regras gerais antiabuso ou antifraude à lei fiscal ou regras especiais com os mesmos objectivos”. Exemplo disso será a norma antiabuso prevista na 2.^a parte do n.º 9 do art. 81.º do CIRC a qual prevê que os encargos não dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes e escrituradas a qualquer título, sempre que a entidade não possua um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas e apresente prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam, serão tributados autonomamente à taxa de 5%.

Este é pois um aspecto visível na análise dos dados das declarações Modelo 22 de sujeitos passivos tributados segundo o regime geral, nomeadamente na descida de cerca de 6,5% que ocorrera no número de declarações com prejuízo fiscal.

Por sua vez, ao nível do regime simplificado verifica-se que, das 26.978 declarações apresentadas, 2.589 delas possuíam dedução de prejuízos fiscais o que, em termos de matéria colectável implicou que de um lucro tributável de 476 milhões de euros, fosse apurada uma matéria colectável de 440 milhões de euros.

CASO DE ESTUDO

I. NOTA INTRODUTÓRIA

O regime simplificado de determinação do lucro tributável caracteriza-se fundamentalmente pelo facto da matéria tributável dever ser determinada com o recurso a indicadores de base técnico-científica definidos para cada sector de actividade.

De facto, no âmbito do sector do transporte rodoviário de mercadorias, existem alguns estudos desenvolvidos pelas diversas entidades que, de algum modo, se relacionam com este sector. Exemplo disso, são os relatórios periódicos desenvolvidos pelo actual IMTT no âmbito das estatísticas do sector dos Transportes Públicos Ocasionais Rodoviários de Mercadorias - Actividade Empresarial reportando-se, o último, ao ano de 2005 e os Estudos Técnicos que a própria associação do sector, a ANTRAM, desenvolve no sentido de informar os seus associados dos custos (padrão) relacionados com a actividade em si.

Para além disso, a própria Administração Fiscal possui um conjunto bem identificado de indicadores calculados com base nas declarações fiscais apresentadas, em cada exercício económico, pelas empresas os quais procuram servir de base de comparação no âmbito das inspecções tributárias.

Ainda assim, relativamente aos relatórios desenvolvidos pelo IMTT e a estes últimos indicadores, necessário se torna referir as limitações inerentes aos mesmos, até porque se baseiam em informação de suporte à tributação e, conseqüentemente, em valores declarados pelo próprio contribuinte.

Por sua vez, os estudos técnicos desenvolvidos pela ANTRAM apresentam igualmente limitações até porque os custos neles definidos abrangem apenas os veículos articulados de quarenta toneladas de peso bruto, para além de que são valores padrão (e não valores médios) definidos pelo próprio sector com a intervenção dos respectivos associados.

Ainda assim, consideramos que da conjugação destes estudos poder-se-á obter um conjunto de informação comum a todos eles que seja útil à definição dos indicadores de base técnico-científica do regime simplificado de determinação da lucro tributável no âmbito do sector do Transporte Rodoviário de Mercadorias.

II. ASPECTOS METODOLÓGICOS

Tal como já foi referido, o presente estudo visa definir uma metodologia para identificação dos indicadores de base técnico-científica aplicada, neste caso, às empresas cuja actividade se insira no sector do transporte rodoviário de mercadorias e que possuam veículos de peso bruto igual a quarenta toneladas.

Inicialmente, considerou-se importante para efeitos deste estudo a realização de um questionário às empresas do sector. Como forma de delimitar a própria amostra achou-se por conveniente restringir os inquiridos aos associados da ANTRAM, visto esta ser uma Instituição de Utilidade Pública representante do sector a nível nacional e cujos 3.515 associados estão distribuídos por todo o país, conferindo assim um elevado grau de representatividade do sector.

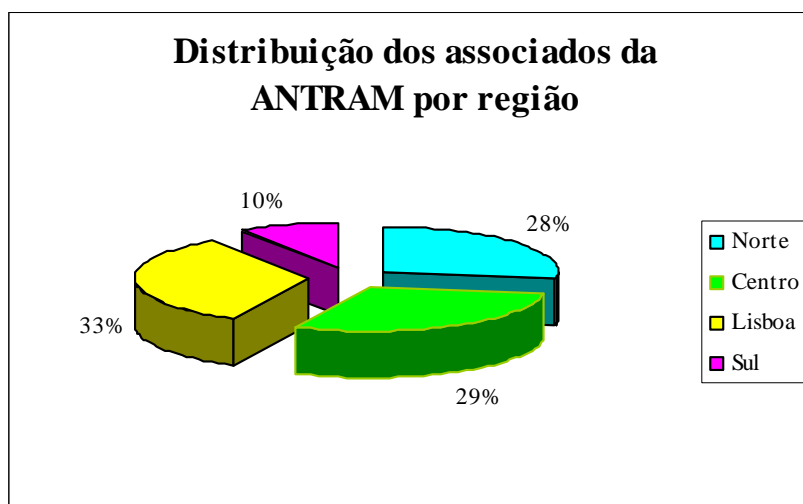


Gráfico 2 – Distribuição dos associados da ANTRAM por região

Ainda assim, fomos alertados para o possível (e provável) baixo índice de resposta que um questionário desta ou de qualquer outra natureza comportaria neste sector.

Face a esta limitação, optou-se por consultar o IMTT no sentido de serem disponibilizados um conjunto de dados que pudessem ser úteis ao presente estudo. Desta forma, e uma vez que o relatório desenvolvido por esta entidade no âmbito das estatísticas do sector dos Transportes Públicos Ocasionalmente Rodoviários de Mercadorias – Actividade Empresarial reportado ao ano de 2005, tem por base um questionário efectuado às empresas deste sector, solicitou-se, para efeitos meramente académicos, que nos fossem disponibilizados tais dados.

Importa igualmente referir que o presente estudo será baseado em informação reportada a 2005, visto serem estes os dados disponíveis na presente data.

De salientar porém que, e ainda que inicialmente o objectivo do presente estudo fosse a determinação dos indicadores de base técnico-científica para todo o sector do transporte rodoviário de mercadorias, à medida que se analisava a nossa amostra e que se conhecia melhor o sector, verificou-se que não dispunhamos de informação suficiente para definir este conjunto de indicadores. Houve portanto necessidade de limitar o nosso estudo às entidades que possuam veículos pesados com peso bruto igual a quarenta toneladas, não tendo em consideração o segmento de transporte em que se inserem.

Ainda em termos metodológicos, e apesar da restrição ao nível da aplicabilidade do regime simplificado de determinação do rendimento tributável, nomeadamente ao nível da caracterização das entidades que poderão ser sujeitas ao mesmo (não serem sujeitas a revisão legal de contas, e que apresentem no ano anterior ao da aplicação deste regime um volume total anual de proveitos não superior a €

149.639,37), será elaborado um estudo transversal a todo o sector, até para efeitos de validação e comparação dos valores obtidos para as empresas em condições de se enquadrarem neste regime.

Tendo por base os dados disponibilizados, procuramos definir, de entre as diversas variáveis que poderão caracterizar o sector, qual ou quais as que melhor identificam o lucro tributável. De entre essas variáveis, e numa primeira análise, serão hipótese:

- O volume de negócios;
- O número de quilómetros percorridos/facturados;
- Os encargos com combustíveis;
- O número de veículos licenciados/utilizados;
- O número médio de motoristas ao serviço da entidade.

Importa salientar que, também estes indicadores possuem um conjunto de limitações que importa ter presente ao longo do estudo.

Esquemáticamente, o nosso estudo poderá ser decomposto por cinco fases:

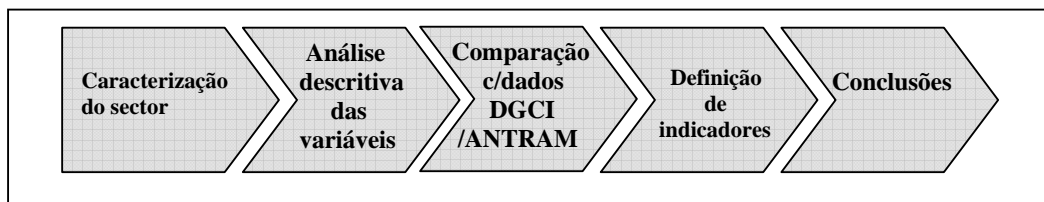


Ilustração 3 - Metodologia do estudo de caso

III. CARACTERIZAÇÃO DO SECTOR

1. Caracterização geral do sector ao nível nacional

“A rodovia continua a ser o principal modo de transporte de mercadorias a nível nacional” (Translog XXI, 2005, pp. 2). Este é um aspecto visível, não só no crescimento que a produção do sector (medida em toneladas por quilómetro) tem demonstrado¹⁸, como também no aumento do número de veículos registados.

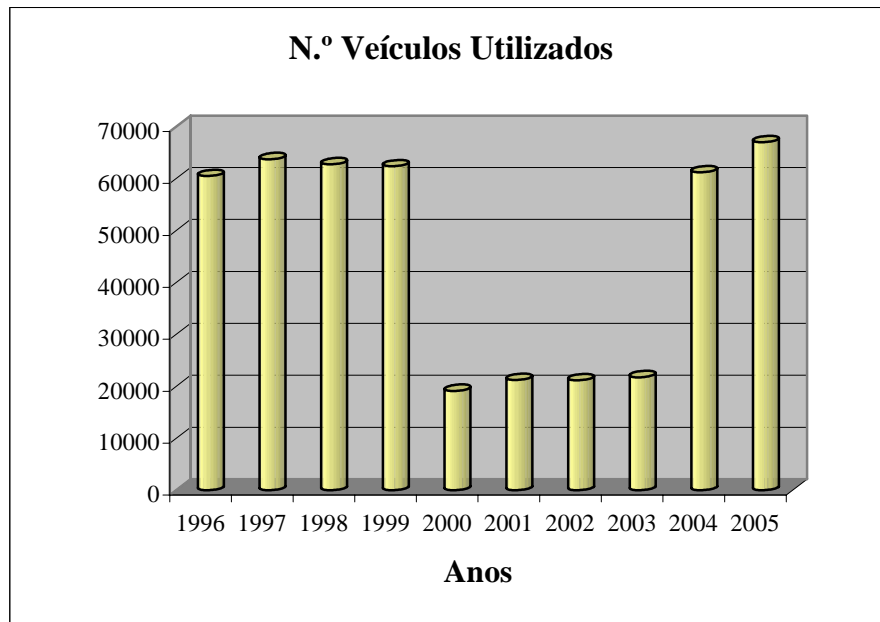


Gráfico 3 – Número de veículos utilizados no sector do transporte rodoviário de mercadorias (Fonte INE)

Ao nível da distância percorrida, e tal como sucedeu com o número de veículos utilizados, é notório o acentuado crescimento que o sector apresentou no período de 2003 – 2005, quer em relação ao transporte nacional, quer em relação ao transporte internacional.

¹⁸ De acordo com o Estudo Estratégico do Sector do Transporte Rodoviário de Mercadorias em Portugal, nos últimos 6 anos, a produção do sector (medida em toneladas por quilómetro) cresceu cerca de 28%.

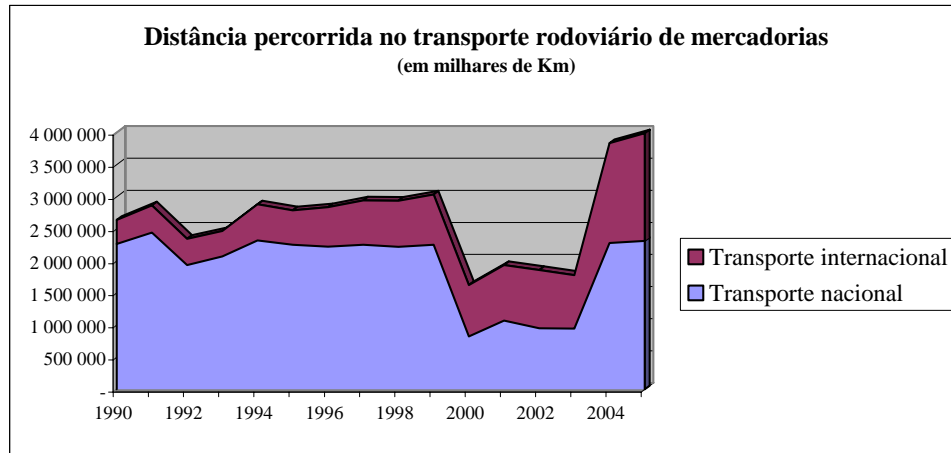


Gráfico 4 - Evolução da distância percorrida no transporte rodoviário de mercadorias (Fonte INE)

Em termos de caracterização do sector, importa ainda analisar a relação entre o número de trabalhadores e o número de veículos. De facto, o número de trabalhadores por veículo tem vindo a decrescer ao longo dos anos, o que reflecte a tendência de redução da dimensão das empresas e, conseqüentemente, a maior fragmentação das empresas do sector.

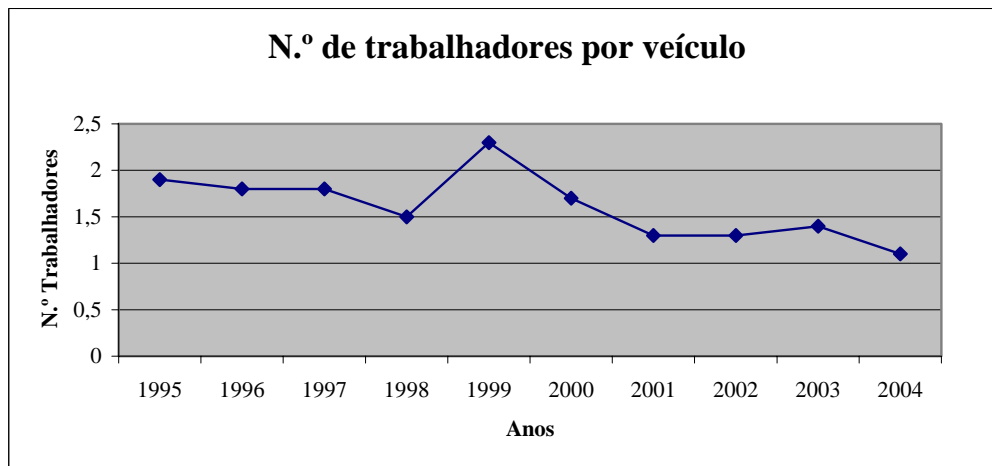


Gráfico 5 - Evolução do número de trabalhadores por veículo

Em Portugal, e tal como sucede em Espanha, o sector do transporte rodoviário de mercadorias é caracterizado pela existência de um elevado número de empresas de

pequena dimensão, utilizadas em regime de subcontratação pelas grandes empresas as quais, apesar de existirem em número restrito, utilizam cerca de metade da capacidade do sector.

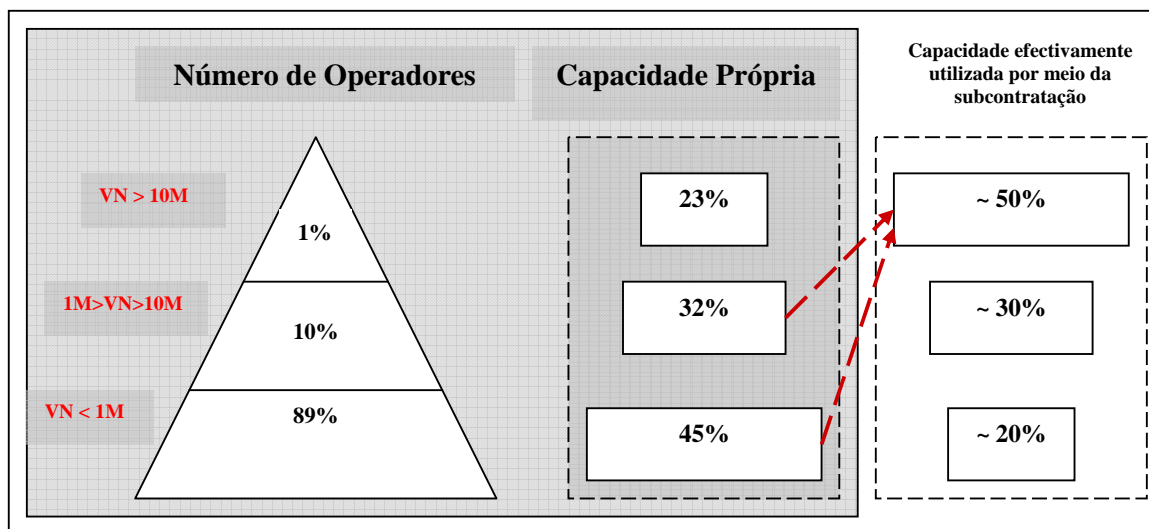


Ilustração 4 – Estrutura do sector do transporte rodoviário de mercadorias em Portugal
(In Translog XXI, 2005, pp. 33)

Ao nível das margens propriamente ditas, verifica-se ser este um sector que presta um serviço de baixo valor acrescentado devido essencialmente à forte pressão exercida pelos clientes e fornecedores com elevado potencial.

De facto, a grande dimensão que caracteriza a maior parte dos clientes (especialmente no caso dos sectores da grande distribuição, automóvel e dos produtos petrolíferos), associada ao elevado número de transportadores e à reduzida diferenciação da oferta, culminam no esmagamento de margens nas negociações contratuais e na cada vez maior dificuldade em transferir os aumentos dos custos para os clientes. Para além disso, é evidente o controlo que as empresas fornecedoras de combustíveis exercem sobre os transportadores, especialmente relacionados com a

prática de preços elevados e com a consequente dificuldade de negociação desses preços.

2. Enquadramento legal do transporte rodoviário de mercadorias

Um aspecto importante no exercício da actividade de transporte rodoviário de mercadorias prende-se com o seu enquadramento legal. De facto, esta é uma actividade onde os normativos abundam, especialmente no que toca ao acesso à actividade, ao acesso ao mercado do transporte rodoviário de mercadorias e às próprias normas de carácter laboral específicas do sector. Em relação a estas últimas, será efectuado um breve enquadramento aquando da análise da variável relacionada com os encargos com motoristas.

2.1. Acesso à actividade de transportes

O regime jurídico aplicável aos transportes rodoviários de mercadorias encontra-se previsto no Decreto-Lei n.º 257/2007, de 16 de Julho, o qual veio substituir o anterior regime consagrado no Decreto-Lei n.º 38/1999, de 6 de Fevereiro.

Este regime estabelece um conjunto de regras de acesso à actividade de transporte rodoviário de mercadorias, quer no que respeita ao licenciamento da actividade em si, quer no que respeita aos próprios requisitos de acesso à mesma.

Um dos aspectos fundamentais que se prendem com o licenciamento da actividade do transporte rodoviário de mercadorias está relacionado com a forma jurídica como a mesma era exercida. Segundo este regime, apenas podem exercer esta actividade “as sociedades comerciais ou cooperativas, licenciadas pelo Instituto da

Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I.P. (IMTT)” (cf. n.º 1 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 257/2007, de 16 de Julho).

Note-se que o licenciamento da actividade de transporte rodoviário de mercadorias por conta de outrem efectuada por meio de veículos de peso bruto igual ou superior a 2.500 quilos, consubstancia-se num alvará emitido pelo IMTT e renovável de cinco em cinco anos, mediante a comprovação do cumprimento dos requisitos de acesso e de exercício de actividade.

Em termos de requisitos de acesso à actividade, o Decreto-Lei n.º 257/2007, de 16 de Julho define cinco, a saber:

i. A idoneidade

A idoneidade enquanto requisito de acesso à actividade do transporte é “aferida pela inexistência de impedimentos legais, nomeadamente a condenação por determinados ilícitos praticados pelos administradores, directores ou gerentes” (cf. n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 257/2007, de 16 de Julho), sendo este requisito aferido pelo registo criminal de cada um deles.

ii. A capacidade profissional

Para exercer a actividade de transporte rodoviário de mercadorias é necessário que a capacidade profissional seja preenchida por pessoa que detenha poderes para obrigar a empresa, isolada ou conjuntamente, e a dirija em permanência e efectividade.

A capacidade profissional é atestada através de certificado de capacidade profissional emitido pelo IMTT e obtido por meio de frequência de acção de formação sobre matérias específicas, com aprovação no respectivo

exame. Simultaneamente, é necessário comprovar curricularmente ter, pelo menos, cinco anos de experiência prática ao nível de direcção numa empresa licenciada para transportes rodoviários de mercadorias com obtenção de aprovação em exame específico de controlo¹⁹.

Uma das novidades em termos de capacidade profissional introduzida no novo regime jurídico da actividade de transporte rodoviário de mercadorias está relacionada com a limitação do número de empresas em que uma mesma pessoa pode assegurar o cumprimento deste requisito. Dispõe o n.º 3 do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 257/2007, de 16 de Julho que “a mesma pessoa não pode assegurar o requisito de capacidade profissional a mais de uma empresa, salvo se pelo menos 50% do capital social de cada uma das empresas por ela dirigidas pertencer ao mesmo sócio, pessoa singular ou colectiva”.

iii. A capacidade técnica

A capacidade técnica é outro dos requisitos de acesso à actividade de transporte rodoviário de mercadorias e consiste na existência de meios técnicos e humanos adequados à dimensão das empresas transportadoras, de acordo com os critérios a definir por portaria.

iv. A capacidade financeira

Nas regras de acesso à actividade são ainda definidos requisitos ao nível da capacidade financeira, nomeadamente em termos de recursos financeiros necessários para garantir o início da actividade e a sua boa gestão. Dispõe

¹⁹ Sobre este assunto, e enquanto não for publicada nova regulamentação, mantém-se em vigor a Portaria n.º 1099/99, de 21 de Dezembro a qual aprova o regulamento dos exames de capacidade profissional para

o n.º 2 do art. 9.º do Decreto-Lei n.º 257/2007, de 16 de Julho que, para efeitos de início de actividade, as empresas devem dispor de um capital social mínimo de € 125.000 ou, no caso do exercício da actividade exclusivamente por meio de veículos ligeiros, de um capital social mínimo de €50.000.

De salientar também que, durante o exercício da actividade, o montante de capital e reservas não pode ser inferior a €9.000,00 pelo primeiro veículo automóvel licenciado, o qual é acrescido em €5.000,00 ou €1.500,00 por cada veículo automóvel adicional, consoante se trate de veículo pesado ou ligeiro.

v. O cumprimento das obrigações fiscais

Outra das novidades deste novo regime está relacionada com a comprovação do cumprimento das obrigações fiscais da empresa. Com este regime, no momento da renovação do alvará e do licenciamento dos veículos terá que ser comprovada a regularidade da situação tributária quer perante a Administração Fiscal, quer perante a Segurança Social.

Note-se que o incumprimento de qualquer um destes requisitos deve ser suprido no prazo de um ano a contar da sua ocorrência, sob pena do respectivo alvará caducar.

2.2 Acesso ao mercado dos transportes rodoviários de mercadorias

transportes rodoviários de mercadorias.

De uma maneira geral, o acesso ao mercado é efectuado através do licenciamento dos veículos. Tal como vem consagrado no art. 14.º do referido Decreto-Lei, os veículos automóveis afectos ao transporte rodoviário de mercadorias por conta de outrem estão sujeitos a licença a emitir pelo IMTT. A obrigatoriedade de dispor de uma licença desta natureza é independente da forma como os veículos tenham sido adquiridos, ou seja, é indiferente o facto dos veículos serem da propriedade do transportador, de uma locadora financeira ou de serem objecto de um contrato de aluguer sem condutor.

No novo regime jurídico aplicável ao transporte rodoviário de mercadorias, são estabelecidas algumas limitações nomeadamente no que toca à idade média da frota. Conforme consta no n.º 3 do art. 14.º do Decreto-Lei n.º 257/2007, de 16 de Julho, “são condições de emissão de licença que a idade média da frota de automóveis da empresa não exceda 10 anos” sendo que a data de cada veículo é determinada pela data da primeira matrícula. Para além disso, no n.º 2 do mesmo artigo é imposto que “até que a soma dos pesos brutos dos veículos da empresa ultrapasse quarenta toneladas, os veículos automóveis a licenciar devem necessariamente ser novos”.

Outra das questões que assume particular importância ao nível do transporte propriamente dito, prende-se com a documentação que acompanha as mercadorias transportadas.

Vejamos esquematicamente os diversos documentos de transporte que existem:



Ilustração 5 – Documentos de Transporte em função do país de destino da mercadoria

Ainda em termos da documentação que deva acompanhar a mercadoria importa referir que, no âmbito das operações de cabotagem²⁰, não existe uniformização ao nível do documento de transporte a utilizar pelo que, antes de se proceder a um transporte desta natureza é conveniente consultar a legislação específica aplicável no país onde se realizar este tipo de transporte.

²⁰ As operações de cabotagem são transportes efectuados em território nacional por transportadores estrangeiros.

3. Os segmentos do sector do transporte rodoviário de mercadorias

Atendendo ao tipo e dimensão de carga e às competências requeridas pelo negócio, é comum distinguirem-se cinco segmentos no âmbito do transporte rodoviário de mercadorias, nomeadamente:

- O Aluguer com Condutor;
- A Carga Completa Geral
 - Camião completo ou *Full Truck Load* (FTL)
 - Grupagem ou *Semi Truck Load* (STL);
- A Carga Completa Especializada;
- As Redes (Carga Fraccionada);
- Os Operadores Logísticos.

3.1. O aluguer com condutor, a carga completa geral e a carga completa especializada

Estes constituem os segmentos que mais cresceram em termos de oferta nos últimos anos. De facto, ao nível nacional, é no aluguer com condutor, na carga completa geral e na carga completa especializada que se verifica uma maior predominância das empresas inseridas no sector do transporte rodoviário de mercadorias. Estas empresas apresentam, regra geral, uma estrutura relativamente pequena sendo o mercado onde estão inseridas caracterizado por uma forte (e por vezes, desleal) concorrência. Ainda assim, existem empresas de grande dimensão inseridas neste segmento mas que, na maioria dos casos, limitam-se a subcontratar as empresas de pequena dimensão.

De salientar que os operadores do aluguer com condutor são considerados por muitos não como transportadores, mas como disponibilizadores de capacidade de

transporte, já que o que “vendem” é capacidade, isto é, limitam-se a colocar os veículos pesados à disposição do cliente, competindo a este a organização do transporte e a gestão da taxa de utilização do mesmo.

Na carga completa, seja ela especializada ou não, o serviço contratado é medido em função das toneladas por transporte, competindo a organização do transporte e a gestão da taxa de utilização ao operador.

No entanto, a carga completa especializada tem uma rentabilidade superior aos outros dois segmentos, em virtude de implicar um maior número de competências por parte dos operadores e, conseqüentemente, limitar (ainda que de uma forma indirecta) o número de empresas neste segmento.

3.2. As Redes

A gestão de transporte é, hoje em dia, uma tendência do sector do transporte rodoviário de mercadorias. Mais do que se limitar à execução do transporte em si, as empresas tendem a integrar-se numa área de gestão do transporte, onde a criação de valor para os clientes é um factor chave.

Poderemos dizer que na base deste segmento de transporte, estará o transporte em regime de carga fraccionada. Neste tipo de transporte, e ao contrário do que sucede com o transporte em regime de carga completa, o veículo é utilizado em função da sua capacidade de carga por conta de um ou vários expedidores, ou seja, o mesmo veículo poderá, na prática, transportar a carga de um ou mais expedidores para um ou mais destinatários (ANTRAM, 2005a, pp. 42).

Em termos de carga transportada, e tal como sucede com os segmentos que se limitam à execução do transporte, à medida que aumentam as exigências no transporte, maiores serão as competências necessárias e, conseqüentemente, maiores serão as

margens praticadas. De facto, nas entregas com compromisso de horário são muitos os requisitos exigidos pelos clientes, especialmente no que toca à gestão das plataformas e entre estas e os clientes/destinatários. Da mesma forma, o transporte de mercadorias especiais como sejam os químicos, os automóveis ou os refrigerados, implica que o operador tenha que conhecer o produto transportado e as respectivas condições de transporte, o que tem inerente um maior número de exigências.

Neste segmento, para além da gestão de frota, de tripulação e das taxas de utilização, compete igualmente ao operador a gestão de redes e plataformas.

3.3. Os Operadores Logísticos

“As operações de logística não constituem teoricamente uma actividade de transporte pois requerem competências muito diferentes” (Translog XXI, 2005, pp. 4).

Ainda que teoricamente as operações de logísticas se centrassem na racionalização das cadeias de abastecimento, em termos práticos, cingem-se apenas a simples operações de armazenagem e distribuição, cujo objectivo fundamental prende-se com a gestão de fluxos no sentido de reduzir as paragens e, quando parar, acrescentar valor à actividade em si.

Em Portugal, e nos termos em que são praticadas, as operações de logística são actividades de baixo valor acrescentado sobretudo de não penetrarem nas cadeias de abastecimento dos seus clientes e, conseqüentemente, não promoverem qualquer colaboração em termos de planeamento e partilha de recursos. Nas actuais circunstâncias, e de acordo com dados da Translog XXI (2005, pp. 61) “entre 50% a 80% do negócio resulta de operações básicas de transporte”.

	Caracterização	Competências
Aluguer com condutor	<ul style="list-style-type: none"> - Mercado polarizado por grandes empresas e muito pequenas empresas; - Baixa rentabilidade - Mercado constituído por clientes diversos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Gestão de frota; - Gestão de tripulação; - Quem decide forma de transporte é o cliente; - Sistemas de informação ligados à gestão de frotas.
Carga completa geral (FTL)	<ul style="list-style-type: none"> - Segmento bastante fragmentado; - Rentabilidade, em geral, baixa. 	<ul style="list-style-type: none"> - Gestão de frota; - Gestão de tripulação; - Gestão de taxas de utilização; - Sistemas de informação ligados à gestão de frotas e à gestão de rede; - Operador decide sobre clientes, tráfego e mercadorias.
Carga completa especializada	<ul style="list-style-type: none"> - Exigência de mais competências; - Menor concorrência; - Rentabilidade superior à Carga Completa Geral. 	<ul style="list-style-type: none"> - Gestão de frota; - Gestão de tripulação; - Gestão de taxas de utilização; - Sistemas de informação ligados à gestão de frotas e à gestão de rede; - Operador decide sobre clientes, tráfego e mercadorias; - Competência sobre o produto, veículos e embalagens específicas.
Redes: LTL	<ul style="list-style-type: none"> - Mercado menos fragmentado; - Rentabilidade potencialmente mais elevada; - Perda de importância dos transitários fruto da eliminação de barreiras administrativas no transporte intracomunitário; 	<ul style="list-style-type: none"> - Gestão de frota; - Gestão de tripulação; - Gestão de taxas de utilização; - Sistemas de informação ligados à gestão de frotas e à gestão de rede; - A carga fraccionada especializada detém competências sobre o produto, veículos e embalagens específicas; - Gestão de redes e plataformas.
Redes: Expresso	<ul style="list-style-type: none"> - Forte concentração - Rentabilidade mais elevada - Empresas detidas essencialmente por empresas de capitais estrangeiros 	<ul style="list-style-type: none"> - Gestão de frota; - Gestão de tripulação; - Gestão de taxas de utilização; - Sistemas de informação ligados à gestão de frotas e à gestão de rede; - Gestão de redes e plataformas.

(adaptado Estudo Estratégico do Sector de transporte Rodoviário de Mercadorias em Portugal, 2005)

Quadro 1 – Caracterização e competências por segmentos

De facto, em Portugal, o posicionamento típico dos transportadores centraliza-se mais ao nível da execução do transporte, isto é, nos segmentos do aluguer com condutor, na carga completa geral e especializada. Ainda assim, é importante salientar que estes são segmentos que apresentam um baixo valor acrescentado, com excepção da carga completa especializada, onde a maior exigência de competências, tem inerente um

menor número de empresas neste segmento e, conseqüentemente, um maior valor acrescentado.

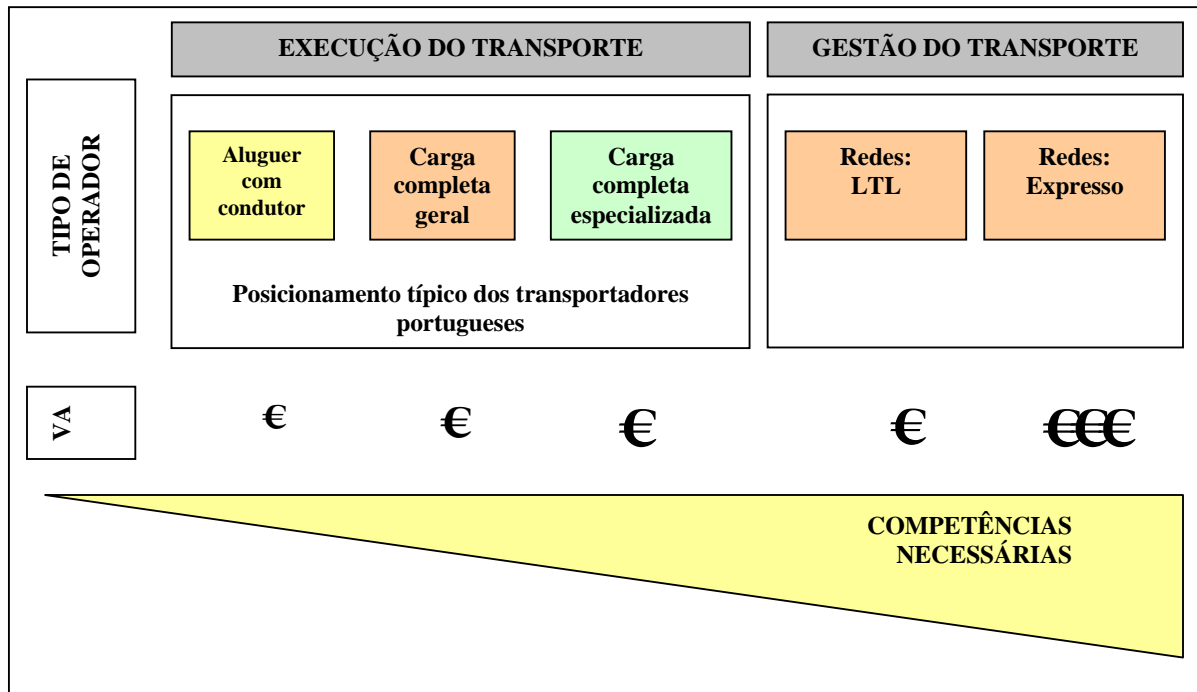


Figura 1 – Relação entre competências necessárias e valor acrescentado por segmento (Translog XXI, 2005, pp. 41)

3.4. Estrutura da actividade

De acordo com o relatório do IMTT reportado ao ano de 2005, encontram-se em actividade 9.650 entidades possuidoras de veículos pesados, incluindo pessoas singulares e colectivas. Ao nível da base de dados da DGCI, em 2005 estavam cadastradas com o CAE 60240 – Transporte rodoviário de mercadorias 8.672 pessoas colectivas.

A amostra seleccionada neste estudo foi previamente estratificada por grupos homogêneos de empresas em função do número de veículos pesados que as mesmas possuíam e classificados, em algumas circunstâncias, em pequenas, médias e grandes empresas.

	Escalão	N.º Veículos
Empresas pequenas	I	1 e 2
	II	3 e 4
Empresas médias	III	5 a 9
	IV	10 a 19
Empresas Grandes	V	20 e mais

Quadro 2 – Classificação das empresas em função da dimensão e do n.º de empresas

Da análise da estrutura das empresas por número de veículos, verifica-se uma predominância das empresas com menos de 4 veículos (cerca de 67%). As grandes empresas, consideradas para o efeito como aquelas que possuem mais de 20 viaturas, representam apenas 5% do total das empresas.

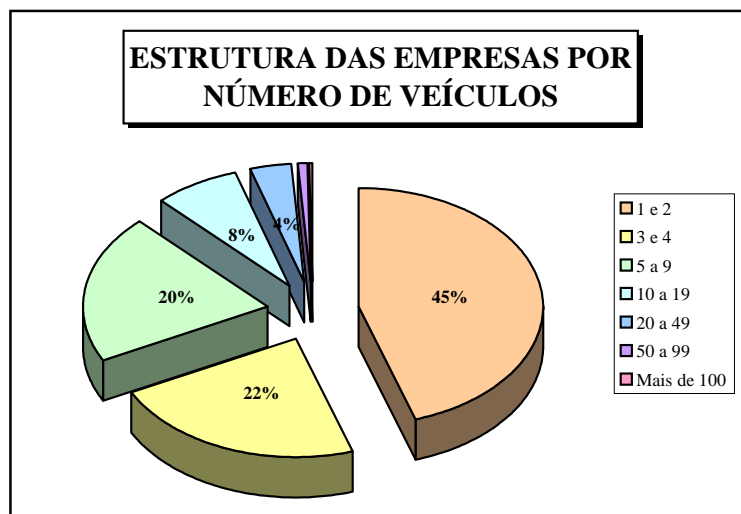


Gráfico 6 – Estrutura das empresas em função do número de veículos

Para efeitos do relatório elaborado pelo IMTT foi seleccionada uma amostra inicial de 975 empresas representando, em termos relativos, 10% do universo. Dessa amostra, o IMTT obteve 431 respostas sendo 242 delas consideradas válidas.

N.º veículos	Universo inicial		Amostra		Respostas				Univ. Corrigido	
		%		%	Recebidas	%	Válidas	%		%
1 e 2	4349	44,9	200	4,60	126	63,00	76	38,00	4341	44,98
3 e 4	2174	22,5	175	8,0	61	34,9	37	21,1	2160	22,38
5 a 9	1964	20,3	175	8,9	80	45,7	42	24,0	1962	20,33
10 a 19	732	7,6	170	23,2	62	36,5	36	21,2	729	7,55
20 e mais	463	4,8	255	55,1	102	40,0	51	20,0	458	4,75
TOTAL	9682	100,0	975	10,1	431	44,2	242	24,8	9650	100,0

(in Transportes Públicos ocasionais rodoviários de mercadorias – actividade empresarial – 2005)

Quadro 3 – Decomposição da amostra em função dos escalões

«De modo a esbater o enviezamento das amostras e conseguir extrapolações mais aproximadas da realidade, procedeu-se à análise e quantificação das respostas devolvidas com indicação de "sem actividade", o que permitiu estimar o universo corrigido, teoricamente correspondente ao número de empresas em actividade» (IMTT, 2006, p.p. 7).

Em termos práticos, verificou-se que os dados apresentados no estudo efectuado pelo IMTT apenas atendem a 212 casos da amostra. Para além disso, e atendendo ao objecto do presente estudo, não serão tidos em conta as duas respostas dadas pelas entidades que exercem, em termos individuais, a actividade de transporte de mercadorias²¹, sendo apenas considerados os casos relativos a sociedades. Deste modo, e numa primeira abordagem, a nossa amostra será constituída por 210 casos, repartidos da seguinte forma:

²¹ Com a entrada em vigor do DL 38/99, só as sociedades comerciais ou cooperativas podem aceder e permanecer na actividade de transporte rodoviário de mercadorias por conta de outrem. A excepção, são os transportadores nacionais em nome individual, com alvará emitido antes de 1999, que puderam continuar a exercer a actividade sem se transformarem em sociedades comerciais ou cooperativas.

N.º veículos	Universo corrigido		Amostra Considerada	
		%		%
1 e 2	4341	44,98	62	1,43
3 e 4	2160	22,38	30	1,4
5 a 9	1962	20,33	39	2,0
10 a 19	729	7,55	33	4,5
20 e mais	458	4,75	46	10,0
TOTAL	9650	100,0	210	2,2

Tabela 5 - Composição da amostra considerada

3.5. Empresas com volume de negócios inferior a €149.639,37

Para termos uma ideia da caracterização das empresas enquadráveis no regime simplificado de determinação do lucro tributável, importa analisar a dimensão das empresas, em termos de número de veículos pesados e de número de motoristas.

Para tal, teremos em conta a amostra inicialmente disponibilizada pelo IMTT, composta pelas 210 empresas.

		Statistics					
		n_veic_pes	motorista	res_liquido	kms_perc	combustiveis	res_operac
N	Valid	65	65	65	48	65	25
	Missing	0	0	0	17	0	40
Mean		1,72	,95	-500,5385	127537,67	25543,4431	3078,1200
Std. Error of Mean		,134	,111	1204,93594	29655,453	1921,61246	2007,32442
Median		1,00	1,00	1756,9000	94117,50	25182,0000	4107,7000
Mode		1	1	-40900,60 ^a	50000 ^a	391,90 ^a	-14624,30 ^a
Std. Deviation		1,083	,891	9714,50416	205459,0	15492,53498	10036,622
Variance		1,172	,795	94371591	4,2E+010	240018640,2	100733783
Skewness		1,724	1,184	-1,200	5,896	,273	,356
Std. Error of Skewness		,297	,297	,297	,343	,297	,464
Kurtosis		3,642	1,744	3,918	38,329	-,826	1,508
Std. Error of Kurtosis		,586	,586	,586	,674	,586	,902
Range		6	4	61098,40	1450000	57452,10	45550,20
Minimum		0	0	-40900,60	0	391,90	-14624,30
Maximum		6	4	20197,80	1450000	57844,00	30925,90
Sum		112	62	-32535,00	6121808	1660323,80	76953,00

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

Tabela 6 – Caracterização das empresas com volume de negócios inferior a €149.639,37

De uma maneira geral, verifica-se que apenas 65 casos da amostra inicial apresentam um volume anual de proveitos inferior a € 149.639,37, o que representa

apenas 30% do total da amostra. De entre estes, e analisando apenas os seus valores em termos médios (com as limitações que daí possam advir), verifica-se que estas empresas apresentam, em média, um resultado líquido negativo de cerca de €500, ainda que em termos operacionais esse resultado seja positivo e ascenda a €3.078.

Ao nível da caracterização das empresas, estas são na sua generalidade empresas pequenas com menos de 2 veículos e com um motorista em média ao serviço das mesmas. De salientar também que, em muitas destas pequenas empresas, o quadro de pessoal das mesmas é apenas composto pelo sócio²², sendo este que exerce as funções de motorista na entidade. Este é pois um aspecto visível na sub-amostra entretanto criada já que 30% das entidades que a compõem não possuem quaisquer motoristas, de entre o pessoal com remuneração fixa ao serviço da mesma.

n_veic_pes

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 0	1	1,5	1,5	1,5
1	35	53,8	53,8	55,4
2	17	26,2	26,2	81,5
3	8	12,3	12,3	93,8
4	2	3,1	3,1	96,9
5	1	1,5	1,5	98,5
6	1	1,5	1,5	100,0
Total	65	100,0	100,0	

Tabela 7 – Dimensão das empresas com volume de negócios inferior a €149.639,37 em termos de números de veículos utilizados

motorista

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 0	20	30,8	30,8	30,8
1	34	52,3	52,3	83,1
2	6	9,2	9,2	92,3
3	4	6,2	6,2	98,5
4	1	1,5	1,5	100,0
Total	65	100,0	100,0	

Tabela 8 – Número de motoristas ao serviço das empresas com volume de negócios inferior a €149.639,37

²² Para efeitos fiscais, designado por “sócio-gerente”.

IV. ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS

Um dos aspectos fundamentais inerentes à análise das diversas variáveis que compõem o presente estudo passa pela comparação dos dados do questionário efectuado com os constantes ao nível dos estudos técnicos da ANTRAM e das estatísticas publicadas anualmente pelo INE. Ainda assim, importa ter presente que os estudos técnicos da ANTRAM limitam-se a definir custos padrão em termos de transporte nacional e internacional efectuado por um veículo pesado articulado de quarenta toneladas de peso bruto, o que implica em termos de análise que apenas devam ser consideradas as empresas que apresentem essas características.

Em termos da sub-amostra criada, tem-se que:

N.º veículos	Universo corrigido		Amostra Considerada		Emp.c/veic.de 40 ton	
		%		%		%
1 e 2	4341	44,98	62	1,43	35	0,81
3 e 4	2160	22,38	30	1,4	14	0,65
5 a 9	1962	20,33	39	2,0	29	1,48
10 a 19	729	7,55	33	4,5	26	3,57
20 e mais	458	4,75	46	10,0	41	8,95
TOTAL	9650	100,0	210	2,2	145	1,50

Tabela 9- Sub-amostra composta pelas empresas com veículos de quarenta toneladas

1. QUILÓMETROS POR VIATURA

Começamos pelo número de quilómetros percorridos anualmente por cada viatura. A ANTRAM estima, nos seus estudos técnicos, que em média, um veículo articulado com um peso bruto de quarenta toneladas, percorre 85.000 quilómetros por ano em termos de transporte nacional e 140.000 se se tratar de transporte internacional.

Atendendo aos dados do presente estudo, verifica-se que em média e independentemente do tipo de transporte que predomina na empresa, cada veículo articulado percorre cerca de 68.859 quilómetros por ano.

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Km_veic_utiliz	145	,00	316800,00	68859,00	62693,77860
Valid N (listwise)	145				

Tabela 10 - Média global dos quilómetros percorridos por veículo utilizado

Subdividindo a amostra, atendendo ao tipo de transporte predominante, tem-se:

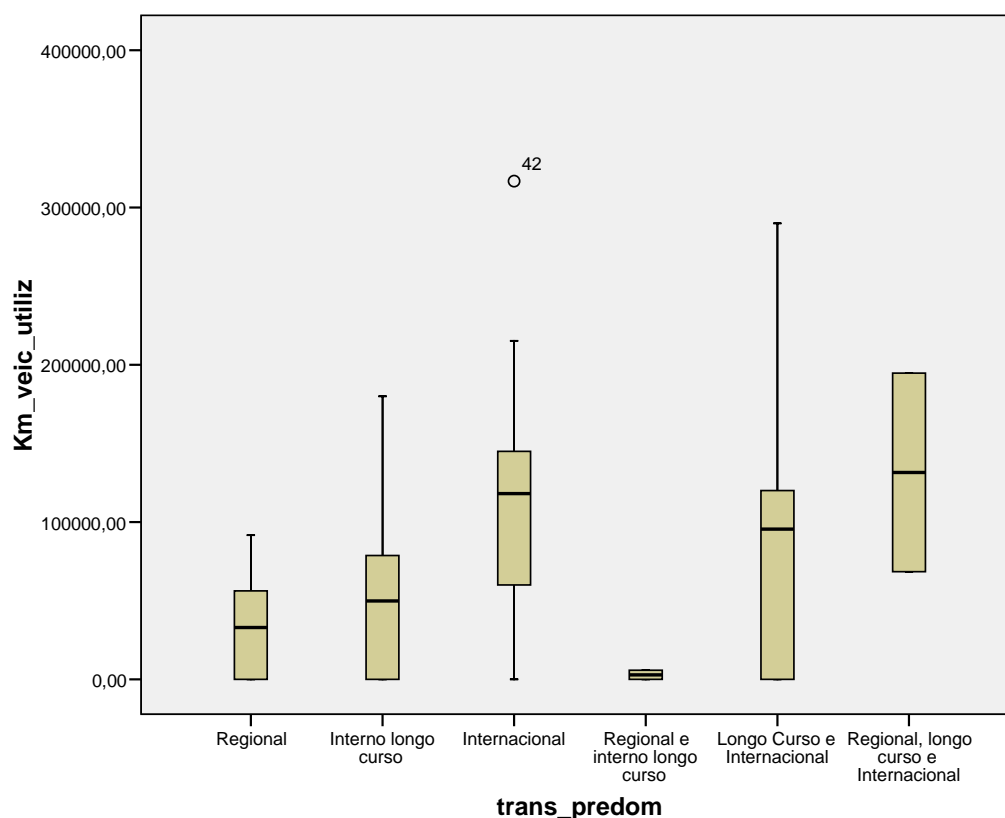


Gráfico 7 – Quilómetros por viatura em função do transporte predominante na empresa

Pela análise do gráfico 5, é visível que as empresas que se dedicam exclusivamente ao transporte internacional de mercadorias apresentam uma média de quilómetros percorridos por viatura que ronda os 107.600 quilómetros. Ao nível do transporte nacional, por sua vez, verifica-se que a média dos quilómetros percorridos

por viatura é de 33.856 e de 47.006 quilómetros se se referir a transporte predominantemente regional ou de longo curso, respectivamente.

Repare-se, ainda assim, que apesar da nossa amostra se limitar às empresas que detêm pelo menos um veículo de peso bruto igual a quarenta toneladas, poderão possuir outra(s) categoria(s) de veículos, influenciando o número de veículos utilizados e, conseqüentemente a variável quilómetros percorridos por veículo.

Outra das questões relevantes para o estudo desta variável está relacionado com o facto dos quilómetros percorridos em termos de transporte nacional, não coincidirem, regra geral, com os quilómetros facturados.

Esta é uma situação que, de uma maneira geral, apenas terá relevância neste tipo de transporte já que, em termos de transporte internacional, os transportadores procuram rentabilizar o serviço com a execução de outras prestações de serviço de transporte – frete e/ou a cabotagem.

Numa empresa dedicada ao transporte rodoviário de mercadorias, a principal tarefa de um gestor de tráfego prende-se com a gestão da frota da entidade, de modo a que sejam reduzidos os percursos efectuados com o veículo “vazio”. Hoje em dia, o recurso ao mercado digital (bolsas de frete, leilões ou agregadores) afigura-se como uma das formas de aumentar a taxa de utilização dos veículos por via da redução das viagens em vazio, ainda que envolva uma grande pressão para redução dos preços praticados.

É por isso que, na análise desta variável em termos de transporte nacional, dever-se-á atender não aos quilómetros percorridos mas sim aos quilómetros vendidos, ainda que sejam muitos os obstáculos que se colocam na definição de uma percentagem que reflecta esta realidade.

Nos estudos técnicos publicados anualmente pela ANTRAM, é estimado que, em relação aos veículos articulados de quarenta toneladas, cerca de 90% dos quilómetros percorridos em transporte nacional são facturados. Ainda assim, é necessário atender às limitações que um valor desta natureza acarreta até porque a sua definição não é suportada por quaisquer dados estatísticos.

O INE, por sua vez, indica qual a percentagem de quilómetros percorridos em vazio atendendo à predominância do tipo de transporte, nomeadamente se é efectuado por conta própria ou se, pelo contrário, respeita a transporte por conta de outrem.

	Conta própria		Conta de outrem	
	Transporte Nacional	Transporte Internacional	Transporte Nacional	Transporte Internacional
kms percorridos	1.183.468	123.194	1.125.719	1.554.546
kms em vazio	526.696		515.964	
%	40,31%		19,25%	

Tabela 11 – Quilómetros percorridos "em vazio"

(Fonte INE)

Segundo os valores publicados pelo INE, uma empresa que se dedique ao transporte de mercadorias por conta própria apresenta uma percentagem de quilómetros percorridos em vazio que ronda os 40%, ao passo que as empresas que se dedicam ao transporte por conta de outrem essa percentagem ronda os 20%. O primeiro destes valores está sobretudo relacionado com o facto de, normalmente, uma empresa que efectue transporte por conta própria, fá-lo apenas em termos acessórios de uma outra actividade por si exercida, sendo o custo do transporte incluído no próprio preço da mercadoria vendida. Nestas circunstâncias, o objectivo fundamental passa pela rentabilização do próprio produto em si, e não do transporte efectuado.

De salientar, igualmente que, quilómetros percorridos em vazio não são, regra geral, sinónimo de quilómetros não facturados até porque, em algumas situações específicas, o valor contratado do serviço já possui uma componente que procura

ressarcir alguns dos custos associados à distância percorrida com o veículo nessas condições.

Apesar da limitação inerente à estimativa efectuada pela ANTRAM no que respeita aos quilómetros facturados em termos de um veículo articulado de peso bruto igual a quarenta toneladas, é esse o valor que teremos em consideração no presente estudo, até porque o mesmo é definido por consulta aos diversos associados da ANTRAM, sendo portanto um indicador que o próprio sector aceita como verdadeiro logo à partida. No entanto, não refutamos a possibilidade dessa percentagem poder ser inferior (até 80%), quando se trate de veículos pesados de peso bruto inferior a quarenta toneladas e que estejam normalmente associados ao transporte regional ou interno de longo curso.

Em termos da nossa base de dados, foi criada a variável “km_fact_viat_utili” a qual, apenas em termos de transporte nacional, corresponde a 90% da variável “km_veiculo_utili”.

De uma maneira geral, o número de quilómetros facturados pelas empresas que se dedicam ao transporte de carga geral e que possuem veículos pesados com quarenta toneladas de peso bruto é de 66.735 quilómetros.

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Km_fact_viat_utili	145	,00	316800,00	66734,82	62395,72822
Valid N (listwise)	145				

Tabela 12 – Média dos quilómetros facturados por viatura utilizada em termos de transporte nacional

É, contudo, importante efectuar esta análise ao nível do número médio de quilómetros efectuados em função do transporte predominante.

Report

Km_fact_viat_utili

trans_predom	Mean	N	Std. Deviation
Regional	30470,95	16	27883,02955
Interno longo curso	42306,12	54	38305,28146
Internacional	107609,1	37	70554,72392
Regional e interno longo curso	2857,1500	2	4040,62028
Longo Curso e Internacional	78062,41	34	66967,11106
Regional, longo curso e Internacional	131554,3	2	89287,85818
Total	66734,82	145	62395,72822

Tabela 13 – Média dos quilómetros facturados por transporte predominante

Analisando os seus valores verifica-se que, em termos médios, o número de quilómetros vendidos por viatura ao nível do transporte nacional situa-se entre os 30.470 e os 42.306, consoante se trate de transporte regional ou de transporte interno de longo curso. Refira-se, mais uma vez, que este valor não se limita aos veículos de tonelage igual a quarenta toneladas, mas inclui outras categorias de veículos que poderão reduzir a média dos quilómetros percorridos e, conseqüentemente, facturados.

2. VOLUME DE NEGÓCIOS

Apesar da nossa base de dados conter o valor das prestações de serviços efectuadas pelas empresas no exercício económico de 2005, é importante definir um valor por quilómetro praticado em termos desse serviço.

Para tal, será necessário criar a variável “pu_km” a qual corresponderá à divisão do valor do total das prestações de serviços pelo número total de quilómetros efectivamente facturados.

De uma maneira geral, e não atendendo ao tipo de transporte que predomina nas empresas, o valor médio por quilómetro facturado é de €0,9761²³.

Descriptives

		Statistic	Std. Error
pu_km_facturado	Mean	2,0074	,91967
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	,1772
	Upper Bound	3,8376	
	5% Trimmed Mean	,9761	
	Median	,9000	
	Variance	68,510	
	Std. Deviation	8,27707	
	Minimum	,00	
	Maximum	75,10	
	Range	75,10	
	Interquartile Range	,40	
	Skewness	8,826	,267
	Kurtosis	78,822	,529

Tabela 14 – Preço unitário médio por quilómetro facturado

Discriminando este valor por transporte predominante, verifica-se que:

²³ Este valor é obtido depois de expurgados os outliers (“5% Trimmed Mean”).

Descriptives				Statistic	Std. Error	
pu_km_facturado	trans_predom					
	Regional	Mean		1,4727	,28319	
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	,8417		
			Upper Bound	2,1037		
		5% Trimmed Mean		1,4475		
		Median		1,3000		
		Variance		,882		
		Std. Deviation		,93925		
		Minimum		,00		
		Maximum		3,40		
		Range		3,40		
		Interquartile Range		1,40		
		Skewness		,686	,661	
		Kurtosis		,576	1,279	
		Interno longo curso	Mean		1,0028	,06368
			95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	,8735	
			Upper Bound	1,1321		
	5% Trimmed Mean			,9772		
	Median			,9000		
	Variance			,146		
	Std. Deviation			,38209		
	Minimum			,30		
	Maximum			2,30		
	Range			2,00		
	Interquartile Range			,38		
	Skewness			1,240	,393	
	Kurtosis			2,819	,768	
	Internacional		Mean		,8906	,15203
			95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	,5806	
			Upper Bound	1,2007		
		5% Trimmed Mean		,7424		
		Median		,7000		
		Variance		,740		
Std. Deviation			,85999			
Minimum			,30			
Maximum			5,20			
Range			4,90			
Interquartile Range			,25			
Skewness			4,469	,414		
Kurtosis			21,774	,809		

Tabela 15 – Preço unitário médio facturado por quilometro atendendo ao transporte predominante

Em termos de transporte regional o preço unitário por quilómetro ronda os € 1,47, enquanto que, em termos de transporte interno de longo curso o seu valor não excede €1,00. No que toca ao transporte internacional, o valor do quilómetro facturado ascende a €0,89.

Nesta fase, importa determinar um preço unitário para efeitos de transporte nacional, sem atender à distinção entre transporte regional e interno de longo curso.

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
pu_km_facturado	47	,00	3,40	1,1128	,58593
Valid N (listwise)	47				

Tabela 16 – Preço unitário médio por quilómetro em termos de transporte nacional

Atendendo apenas às empresas que efectuam exclusivamente transporte nacional, sem ter em consideração se o faz em termos regionais ou em longo curso, o preço médio por quilómetro facturado corresponde a € 1,1128, sendo portanto este o valor que consideramos em termos de transporte nacional. Para efeitos do presente estudo, o preço médio por quilómetro facturado ao nível do transporte internacional será de €0,89.

3. CUSTOS COM COMBUSTÍVEIS

No sector do transporte rodoviário de mercadorias, os custos com combustíveis assumem um peso bastante significativo na estrutura de custos da empresa sendo, em muitas delas, e paralelamente com os custos com o pessoal, uma das principais componentes dos custos totais das mesmas.

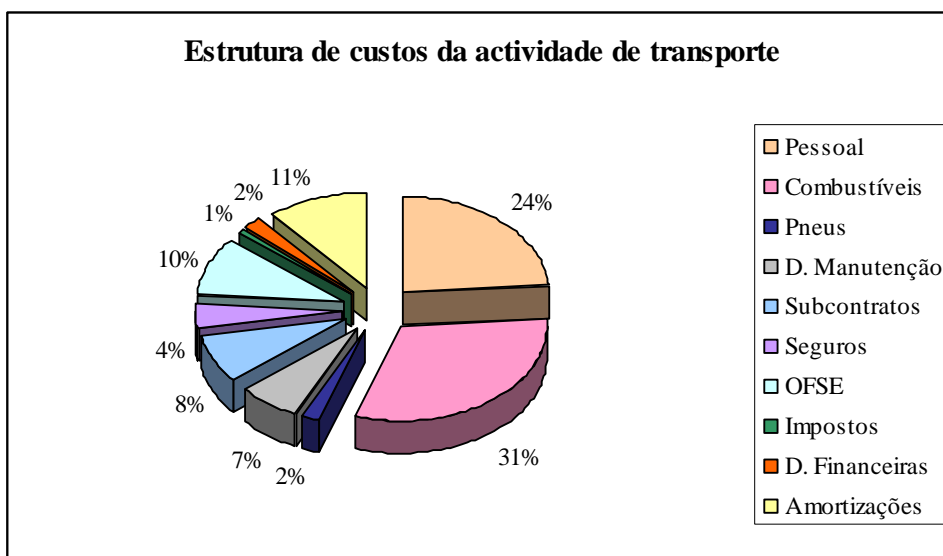


Gráfico 8 – Estrutura de custos da actividade de transporte (Fonte DGTT)

A liberalização do preço dos combustíveis tem inerente que o custo com os mesmos seja uma variável bastante instável, visível sobretudo na subida que o preço médio de venda ao público tem apresentado²⁴.

Nos estudos técnicos da ANTRAM são definidos uma série de custos padrão associados aos custos variáveis de operação das viaturas. Segundo este estudo, e no que respeita aos custos com combustíveis, é efectuada a distinção entre o transporte nacional e transporte internacional, até porque neste último caso, os veículos têm que abastecer nos países estrangeiros que fazem parte do percurso do transporte.

3.1. Transporte Nacional

No cálculo desta variável utilizou-se, a título de complemento, os elementos constantes ao nível do site oficial da ANTRAM, nomeadamente no que toca ao ajuste

²⁴ De acordo com a Circular n.º 7/2005 da ANTRAM, desde 01/01/2004 e até ao final do primeiro semestre de 2005o preço do gasóleo rodoviário subiu cerca de 35%.

quilométrico da variação do gasóleo relativamente ao ano de 2005, determinando-se o seu valor ilíquido atendendo à alteração da taxa de IVA de 19% para 21% ocorrida a partir de 01/07/2005.

PREÇO DO GASÓLEO POR CADA 1000 LITROS – ANO 2005														
Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total	Média	
836,88	826,74	851,59	899,2	900,8	915,55	979,11	983,27	1020,19	1032,04	1022,2	974,93	11242,5	936,88	
PREÇO MÉDIO POR LITRO DE GASÓLEO													0,94	
703,26	694,74	715,62	755,63	756,97	769,37	809,18	812,62	843,13	852,93	844,79	805,73	9363,98	780,33	
PREÇO MÉDIO POR LITRO DE GASÓLEO SEM IVA													0,78	
CONSUMO MÉDIO AOS 100 KM													44 L	
CUSTO/KM													0,3432	

Tabela 17 – Preço padrão do gasóleo por cada 1000 litros - transporte nacional (Fonte ANTRAM)

Deste modo, e atendendo aos valores respeitantes ao ano de 2005, verifica-se que o custo médio associado aos combustíveis por quilómetro percorrido em sede de transporte nacional era de €0,3432.

Descriptives

			Statistic	Std. Error
c_comb_km	Mean		,4542	,12672
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	,1994	
		Upper Bound	,7090	
	5% Trimmed Mean		,3213	
	Median		,3071	
	Variance		,787	
	Std. Deviation		,88703	
	Minimum		,04	
	Maximum		6,42	
	Range		6,38	
	Interquartile Range		,17	
	Skewness		6,603	,340
	Kurtosis		45,105	,668

Tabela 18 – Custo médio com combustíveis por quilómetro percorrido - Transporte Nacional

Comparando estes valores com os disponíveis ao nível da nossa base de dados, apenas tendo em conta as empresas que se dedicam exclusivamente ao transporte nacional, verifica-se que a média do custo com combustíveis por quilómetro é de € 0,3213 o que vai ao encontro do estimado pela ANTRAM. De salientar que o valor

utilizado nesta análise foi o valor expurgado dos extremos, já que na nossa amostra existe uma empresa cujo custo com combustível por quilómetro percorrido ascende a € 6,47 o que vem influenciar a média total da amostra.

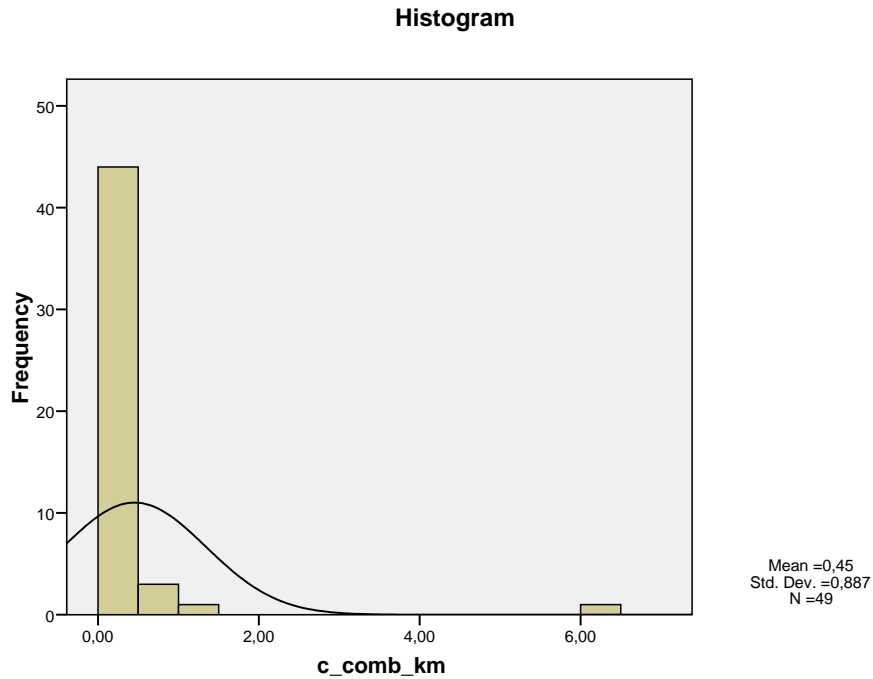
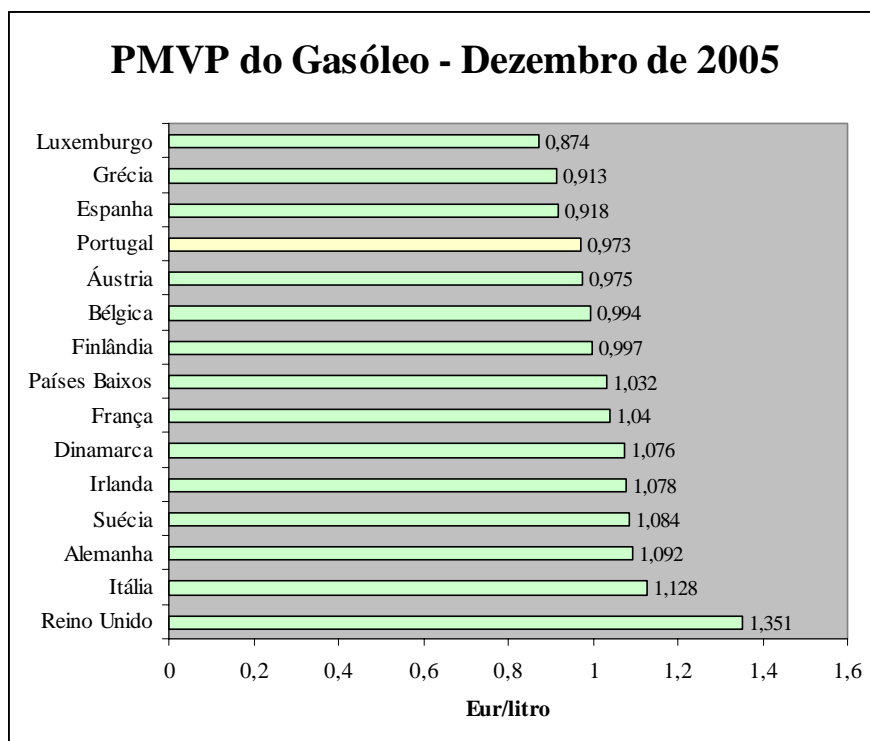


Gráfico 9 – Histograma das frequências dos custos com combustíveis por quilómetro em sede de transporte nacional

O valor médio do custo com combustíveis em termos de transporte nacional utilizado nestes estudos é de €0,3432.

3.2. Transporte Internacional

No que se refere ao transporte internacional, o cálculo do custo médio com os combustíveis apresenta uma maior complexidade face ao cálculo do custo médio com os combustíveis relativos ao transporte nacional, até porque o preço médio de venda ao público do gasóleo varia de país para país.



Fonte Autoridade da Concorrência

Gráfico 10 – PVMP do Gasóleo nos países da UE - Dezembro de 2005

De facto, e tal como já foi referido anteriormente, um veículo que efectue transporte internacional poderá ter que abastecer em vários países até chegar ao seu destino final pelo que, para efeitos de apuramento do valor médio do litro de combustível, torna-se necessário efectuar uma estimativa da percentagem de enchimento do depósito efectuada em cada um dos países.

	Países				Outros	Total
	Portugal	Espanha	França	Alemanha		
% enchimento	75%	15%	5%	5%	0%	
Preço €/litro	0,94	0,91	1,05	1,09	0	
Taxas de IVA	19/21 %	16%	20%	16%	16%	
Tx recup IVA	19/21 %	13,60%	16,66%	13,60%	13,60%	
Preço s/IVA	0,78	0,801	0,900	0,960	0	
Custo médio	0,59	0,12	0,05	0,05	0	
Custo médio agregado/litro						0,80
Consumo médio aos 100 Km						33
Custo/Km						0,263

Tabela 19 – Custo com combustíveis por quilómetro percorrido em sede de transporte internacional (Fonte ANTRAM)

O valor por litro de combustível no transporte internacional apurado nos mesmos termos que o constante nos estudos técnicos efectuados pela ANTRAM mas com as actualizações referidas anteriormente para efeitos do transporte nacional, ronda os €0,263 por quilómetro.

Vejamos então na nossa base de dados qual o preço médio por quilómetro das empresas que se dedicam, exclusivamente, ao transporte internacional.

Descriptives			Statistic	Std. Error
c_comb_km	Mean		,3329	,05918
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	,2122	
		Upper Bound	,4536	
	5% Trimmed Mean		,2868	
	Median		,2900	
	Variance		,112	
	Std. Deviation		,33476	
	Minimum		,00	
	Maximum		2,06	
	Range		2,06	
	Interquartile Range		,14	
	Skewness		4,637	,414
	Kurtosis		24,469	,809

Tabela 20 – Custo médio com combustíveis por quilómetro percorrido - Transporte Internacional

Tal como sucedeu com o custo médio com combustíveis em termos de transporte nacional, também aqui o seu valor médio do custo com combustíveis por quilómetro percorrido está influenciado por um outlier (o qual apresenta um custo médio com combustíveis por quilómetro de €2,06) pelo que o valor que teremos em consideração em termos comparativos será o valor expurgado dos extremos.

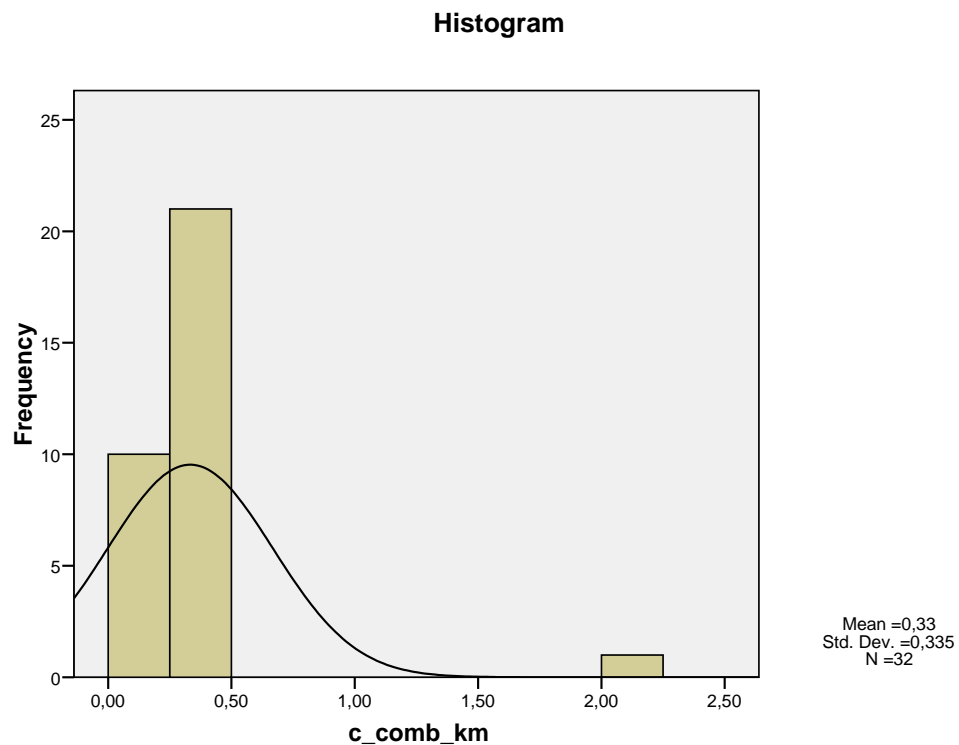


Gráfico 11 – Histograma das frequências dos custos com combustíveis por quilómetro em sede de transporte internacional

Verifica-se então que a média do custo com combustível por quilómetro é de 0,2868 no caso das empresas de transporte de mercadorias que efectuem exclusivamente transporte internacional.

Este valor, e tal como sucedeu em sede de transporte nacional, vem corroborar o estimado nos estudos técnicos da ANTRAM.

Mais uma vez torna-se importante salientar que esta é uma variável que apresenta grandes variações ao longo dos meses ou até mesmo das semanas, fruto da actual política relacionada com a liberalização do custo com os combustíveis. Sendo esta uma das variáveis a atender na determinação do lucro tributável de empresas dedicadas ao transporte rodoviário de mercadorias tributadas segundo o regime simplificado, implicaria uma revisão permanente (regra geral, de ano a ano) do seu

coeficiente, baseando-se no preço médio de venda ao público do gasóleo relativo ao exercício imediatamente anterior.

4. NÚMERO DE VEÍCULOS LICENCIADOS/UTILIZADOS

Outra das variáveis que poderá constituir, quanto a nós, num indicador para efeitos de apuramento do lucro tributável das empresas de transporte de mercadorias tributadas segundo o regime simplificado de determinação do lucro tributável será o número de veículos licenciados.

De facto, um dos principais factores que dão uma imagem da dimensão da empresa é o número de veículos licenciados. Vejamos que, no estudo efectuado pelo actual IMTT acerca da estrutura das empresas de transporte público ocasional de mercadorias, é referido que a própria apresentação dos resultados deverá ter uma leitura por escalão (DGTT, 2005, pp. 8), ou seja, na análise dos resultados dever-se-á atender à estratificação da amostra efectuada em termos de número de veículos que as empresas possuíam.

Mas na análise de uma variável deste género existem muitos factores que terão necessariamente de ser ponderados. Um deles estará relacionado com a actual tendência das empresas no que toca às formas de financiamento utilizadas, nomeadamente o recurso a figuras financeiras de aluguer de equipamentos, como sejam o *renting*, o ALD ou a locação financeira. Não importa pois atender apenas ao número de veículos registados em nome da empresa, mas antes ao número de veículos por ela utilizados.

A análise de uma variável deste âmbito assume particular importância na determinação dos coeficientes técnico-científicos aplicáveis ao sector do transporte rodoviário de mercadorias, devido sobretudo ao considerável peso que os custos

directamente relacionados com os veículos possuem na estrutura de custos de uma empresa deste sector.

Neste sentido, importa determinar os custos directamente ligados ao número de viaturas utilizadas subdividindo-os em variáveis e fixos, e numa fase posterior, determinar o seu valor em termos de quilómetros facturados.

4.1. Transporte Nacional

4.1.1 Custos Variáveis

De entre os custos totais da actividade de transporte, existem uns que estão directamente relacionados com o transporte em si e, enquanto tal, variam em função do maior ou menor número de quilómetros percorridos. São eles, o custo com os combustíveis (anteriormente analisado), as despesas com a reparação e manutenção dos veículos, os quais incluem encargos com os pneus e com o óleo utilizado, e os encargos com trânsitos envolvendo custos com telemóveis, portagens e impressos.

Nos estudos técnicos efectuados pela ANTRAM, são definidos os seguintes valores:

	Tipo de Pneu	N.º Pneus	Custo unitário (€)	Vida útil (km)	Custo/km (€)
PNEUS	Direcção	2	374,00	220.000	0,0034
	Tracção	4	393,00	230.000	0,0068
	Piso misto	6	400,00	200.000	0,0120
	Recauchutados				
	Tracção	4	134,78	280.000	0,0019
	Piso misto	6	153,38	200.000	0,0046
	Custo agregado/km				0,0288
ÓLEO	Preço por litro				4,1
	Capacidade carter litros				32
	Preço filtros (€)				20
	Km entre mudanças				40.000
	Custo/km				0,0038
Manutenção	Custo anual conjunto articulado (€)				2.100
	Custo/km (€)				0,0247
	Custo/km facturado (€)				0,0275
Reparação	Custo anual conjunto articulado (€)				3.500
	Custo/km (€)				0,0412
	Custo/km facturado (€)				0,0458
Trânsitos	Telemóvel (€/ano)				500
	Portagens (€/ano)				2.500
	Impressos (€/ano)				200
	Subtotal				3.200
	Custo/km (€)				0,0376
	Custo/km facturado (€)				0,0418
Custo por km total					0,1361
Custo por km facturado					0,1476

Tabela 21 – Custo variável por quilómetro imputados em termos de veículos – Transporte Nacional (Fonte ANTRAM)

Na nossa amostra, verifica-se não dispormos de informação discriminada por todas estas componentes, com excepção da manutenção e dos pneus. Analisemos então estas duas variáveis em função dos quilómetros facturados.

Descriptives			Statistic	Std. Error
c_manut_km_fact	Mean		,1704	,06476
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	,0401	
		Upper Bound	,3006	
	5% Trimmed Mean		,1035	
	Median		,0894	
	Variance		,201	
	Std. Deviation		,44868	
	Minimum		,01	
	Maximum		3,17	
	Range		3,16	
	Interquartile Range		,10	
	Skewness		6,639	,343
	Kurtosis		45,230	,674
	c_pneus_km_fact	Mean		,0277
95% Confidence Interval for Mean		Lower Bound	,0199	
		Upper Bound	,0354	
5% Trimmed Mean			,0251	
Median			,0227	
Variance			,001	
Std. Deviation			,02667	
Minimum			,00	
Maximum			,14	
Range			,14	
Interquartile Range			,03	
Skewness			1,658	,343
Kurtosis			4,496	,674

Tabela 22 – Custos com manutenção e com pneus por quilómetro facturado - transporte nacional

Ao nível dos custos com pneus, verifica-se que o custo médio por quilómetro facturado ronda os € 0,0277, o que vai ao encontro do valor definido nos estudos técnicos da ANTRAM (€0,0288).

No que diz respeito aos custos com manutenção por quilómetro facturado, o seu valor médio ascende a € 0,1035. Este valor médio não atende aos extremos até porque, em termos de amostra, verifica-se a existência de um caso cujo custo associado à manutenção por quilómetro facturado ascende a €3,17 e que influencia o valor médio da amostra.

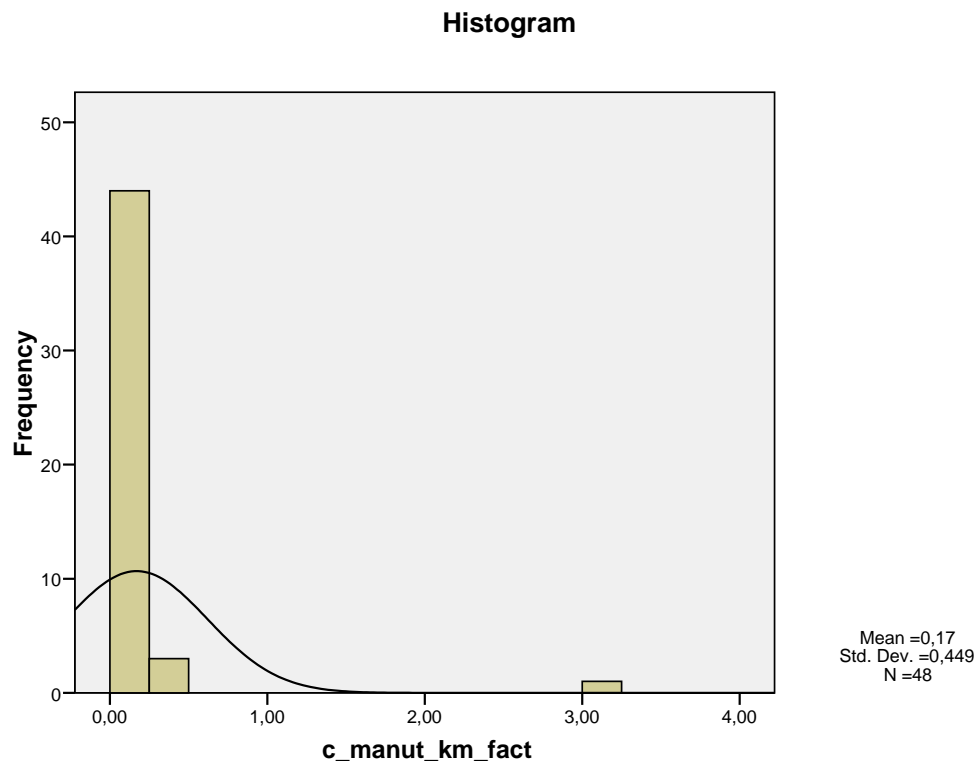


Gráfico 12 – Histograma das frequências dos custos com manutenção por quilómetros facturados em termos de transporte nacional

Neste âmbito importa ainda salientar que, na nossa amostra, os custos com a manutenção respeitam ao saldo, no fim do exercício económico de 2005, contabilizado na conta 62232 – “Conservação e Reparação” na qual, segundo consta nas explicações às contas do Plano Oficial de Contabilidade, serão registados os “bens e serviços destinados à manutenção dos elementos do activo imobilizado, e que não provocam um aumento do seu custo ou da sua duração”, incluindo, portanto, valores de contratos de assistência técnica, bem como de peças consumidas como sejam os pneus e o óleo.

Neste sentido, o valor da nossa variável “manutenção por quilómetro facturado” é comparável com o custo padrão definido em termos de pneus, óleo, manutenção e reparação o qual, no seu conjunto, ascende a €0,1059 por quilómetro facturado.

4.1.2 Custos Fixos

Tal como sucede em todas as outras actividades, nas empresas dedicadas ao transporte rodoviário de mercadorias existe sempre uma componente de custos que, independentemente dos quilómetros percorridos, a empresa tem necessariamente que suportar.

Referimo-nos aos custos fixos de operações das viaturas, os quais englobam os seguros, os impostos, as amortizações e reintegrações e também uma componente de juros relacionados com o financiamento dos veículos em si.

As estimativas efectuadas pela ANTRAM no âmbito deste tipo de custos, e uma vez que se tratam de custos fixos, são efectuadas numa base anual.

Seguros	Responsabilidade Civil	2.500,00
	Custo anual	2.500,00
Impostos	Imposto rodoviário	515,00
	Outros impostos e taxas	0,00
	Custo anual	515,00
Amortizações	Valor aquisição do tractor	72.500,00
	Valor aquisição do tractor sem pneus	70.180,00
	N.º anos vida útil	5
	Valor residual	20.000,00
	Amortização anual do tractor	10.036,00
	Valor aquisição do semi-reboque	18.000,00
	Valor aquisição do semi-reboque sem pneus	15.600,00
	N.º anos vida útil	8
	Valor residual	2.500,00
	Amortização anual do semi-reboque	1.637,50
Custo anual	11.673,50	
Juros	Taxa de Financiamento	6%
	Valor médio anual investido	54.140,00
	Custo anual	3.248,40
Custos Fixos Anuais		17.936,90

Tabela 23 – Custos fixos anuais por veículo imputáveis em termos de transporte nacional

Nestes termos, uma empresa dedicada ao transporte rodoviário de mercadorias, quer exerça ou não a sua actividade, tem €17.936,90 de custos fixos anuais por veículo de quarenta toneladas. Note-se que, ainda em termos de custos fixos, é necessário atender aos custos associados aos vencimentos com carácter fixo dos motoristas ao serviço da entidade e que serão abordados posteriormente.

Não é possível corroborar estes valores em termos de amostra, já que não dispomos de variáveis comparáveis. Excepciona-se o caso dos seguros relacionados com os veículos, os quais, em termos médios, e não atendendo ao transporte predominante, apresentam um valor que ronda os €2.108.

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
c_seguros_veic_util	69	349,18	5772,45	2108,1431	1318,40626
Valid N (listwise)	69				

Tabela 24 – Custo médio de seguros por veículo utilizado

Nesta análise, não se efectuou a distinção em termos de transporte predominante já que o valor do seguro de responsabilidade civil estimado nos estudos técnicos da ANTRAM são basicamente iguais, ainda que em termos internacionais e tal como veremos mais adiante, acresça um valor inerente ao CMR Mercadorias.

4.2. Transporte Internacional

4.2.1 Custos Variáveis

Tal como fizemos para o transporte nacional, vamos agora determinar os custos variáveis inerentes às viaturas utilizadas na actividade de transporte de mercadorias de âmbito exclusivamente internacional.

	Tipo de Pneu	N.º Pneus	Custo unitário (€)	Vida útil (km)	Custo/km (€)
PNEUS	Direcção	2	374,00	220.000	0,0034
	Tracção	4	393,00	230.000	0,0068
	Piso misto	6	400,00	200.000	0,0120
	Recauchutados				
	Tracção	4	134,78	280.000	0,0019
	Piso misto	6	153,38	200.000	0,0046
	Custo agregado/km				
ÓLEO	Preço por litro				4,1
	Capacidade carter litros				32
	Preço filtros (€)				20
	Km entre mudanças				40.000
	Custo/km				
Manutenção	Custo anual conjunto articulado (€)				2.100
	Custo/km (€)				0,0150
Reparação	Custo anual conjunto articulado (€)				3.500
	Custo/km (€)				0,0250
Trânsitos	Telemóvel (€/ano)				500
	Portagens (€/ano)				8.800
	Impressos (€/ano)				200
	Subtotal				9.500
	Custo/km (€)				0,0679
Custo por km total					0,1404

Tabela 25 – Custo variável por quilómetro imputados em termos de veículos – Transporte Internacional (Fonte ANTRAM)

Na análise dos resultados obtidos, verifica-se que o seu valor é inferior ao determinado para efeitos do transporte nacional, devido ao facto do custo por quilómetro com a reparação, a manutenção e os trânsitos atender à estimativa de

quilómetros percorridos em termos de transporte internacional (140.000 quilómetros), a qual é superior à utilizada para efeitos nacionais.

Em termos de valores associados a este tipo de custos, é estimado um valor de €0,1404 correspondente aos custos variáveis directamente imputáveis ao veículo.

Vejamos agora em termos da nossa amostra, e atendendo a que são seleccionadas as empresas que efectuam, exclusivamente ou não, o transporte internacional.

Descriptives			Statistic	Std. Error
c_manut_km_fact	Mean		,0803	,01636
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	,0476	
		Upper Bound	,1131	
	5% Trimmed Mean		,0584	
	Median		,0487	
	Variance		,015	
	Std. Deviation		,12352	
	Minimum		,00	
	Maximum		,73	
	Range		,73	
	Interquartile Range		,06	
	Skewness		4,151	,316
	Kurtosis		18,631	,623
	c_pneus_km_fact	Mean		,0185
95% Confidence Interval for Mean		Lower Bound	,0098	
		Upper Bound	,0273	
5% Trimmed Mean			,0136	
Median			,0123	
Variance			,001	
Std. Deviation			,03295	
Minimum			,00	
Maximum			,23	
Range			,23	
Interquartile Range			,02	
Skewness			5,125	,316
Kurtosis			32,007	,623

Tabela 26 – Custos com manutenção e com pneus por quilómetro facturado - transporte internacional

De salientar que, tal como sucedeu com o transporte nacional, também aqui o valor da manutenção da nossa amostra terá que ser comparada com os custos padrão relativos à reparação, manutenção, pneus e óleo. Comparativamente, o valor do custo de

manutenção por quilómetro é de €0,0803 na nossa amostra, enquanto que o definido ao nível da ANTRAM ascende a €0,0726. No que respeita aos custos específicos com os pneus, os valores definidos pela ANTRAM e os constantes na nossa amostra rondam os €0,02 por quilómetro.

4.2.2 Custos Fixos

Ao nível dos custos fixos, e ao contrário do que sucedeu com os custos variáveis, o valor imputado ao transporte internacional é superior ao definido para efeitos de transporte nacional.

Seguros	Responsabilidade Civil	2.500,00
	CMR Mercadorias	500,00
	Custo anual	3.000,00
Impostos	Imposto rodoviário	515,00
	Outros impostos e taxas	0,00
	Custo anual	515,00
Amortizações	Valor aquisição do tractor	72.500,00
	Valor aquisição do tractor sem pneus	70.180,00
	N.º anos vida útil	5
	Valor residual	20.000,00
	Amortização anual do tractor	10.036,00
	Valor aquisição do semi-reboque sem pneus	22.600,00
	N.º anos vida útil	8
	Valor residual	2.500,00
	Amortização anual do semi-reboque	2.512,50
	Custo anual	12.548,50
Juros	Taxa de Financiamento	6%
	Valor médio anual investido	57.640,00
	Custo anual	3.458,40
Custos Fixos Anuais		19.521,90

Tabela 27 – Custos fixos anuais imputáveis a viaturas em termos de transporte internacional

(Fonte ANTRAM)

Esta diferença está sobretudo relacionada com as formalidades inerentes ao próprio transporte internacional, nomeadamente ao nível de seguros obrigatórios bem como à própria caracterização dos semi-reboques.

5. ENCARGOS COM MOTORISTAS

Numa primeira abordagem, e antes de procedermos à determinação dos custos relacionados com os motoristas ao serviço de uma empresa dedicada ao transporte rodoviário de mercadorias, importa efectuar uma breve referência à regulamentação laboral aplicável a este sector, não deixando de ter em consideração os Instrumentos de Regulamentação Colectiva previstos para o efeito.

De uma maneira geral, e sempre que as normas do Código do Trabalho não disponham em contrário, aplicam-se os instrumentos de regulamentação colectiva quando estes estabeleçam condições mais favoráveis ao trabalhador.

São dois os Instrumentos de Regulamentação Colectiva aplicáveis ao sector do transporte público rodoviário de mercadorias, nomeadamente:

- ✓ Contrato Colectivo de Trabalho Vertical (CCTV) celebrado entre a ANTRAM e a FESTRU, publicado no B.T.E. n.º 30, de 15/08/97;
- ✓ Contrato Colectivo de Trabalho Vertical (CCTV) celebrado entre a ANTRAM e o SITRA, publicado no B.T.E. n.º 20, de 29/05/96.

Quando os trabalhadores estejam filiados na FESTRU ou no SITRA ou as empresas sejam associadas da ANTRAM, estes CCTV's são aplicáveis com prevalência sobre o Código do Trabalho. Caso contrário, aplica-se por força da Portaria de Extensão publicada no B.T.E. n.º 33, de 08/09/1982, o CCTV celebrado entre a ANTRAM e a FESTRU.

Ao nível das retribuições propriamente ditas, verifica-se que a remuneração base de um motorista de veículos pesados de mercadorias, independentemente de prestar serviço em termos de transporte nacional ou internacional, é de €489,82, sendo este valor o acordado nos CCTV's entre a ANTRAM-FESTRU e ANTRAM-SITRA de 1997, data do último acordo com estes Sindicatos. Ainda que não tivessem existido mais acordos, a ANTRAM emitiu, nos anos de 1998, 1999, 2000 e 2001, circulares sugerindo uma actualização de 3% desse valor²⁵.

Para além da retribuição base, os motoristas têm direito a:

a) Transporte Nacional

- i. Diuturnidades no valor de € 12,90, as quais poderão ser objecto das actualizações anuais;
- ii. Subsídio de refeição subdividido em:
 - Pequeno-almoço (início do serviço até às 7 horas) e ceia (fim do serviço depois da 24 horas): €1,70 (com actualizações);
 - Almoço e Jantar: €6,63 (com actualizações);
- iii. Pelo trabalho prestado em dia feriado, dia de descanso semanal obrigatório e complementar, um acréscimo de 200%;
- iv. Pela remuneração do trabalho suplementar prestado em dia normal de trabalho, um acréscimo de 50% na primeira hora e de 75% na segunda hora e seguintes;
- v. Um acréscimo de 25% pelo trabalho nocturno em dia normal de trabalho

²⁵ Em 2001, ano da última circular emitida, o valor da remuneração base actualizado é de €551,30.

b) Transporte Internacional

Para além das retribuições referidas nas alíneas i) e iii) da alínea anterior, os motoristas que prestem serviço no âmbito do transporte internacional têm ainda direito às seguintes retribuições:

- i. Prestação pecuniária devida pela aplicação do n.º 7 da Cláusula 74.^a do CCTV ANTRAM-FESTRU correspondente a duas horas extraordinárias por mês, e que substitui o pagamento de trabalho extraordinário e trabalho nocturno em dias normais de trabalho;
- ii. Ajuda de Custo TIR no valor de € 105,74 que visa ressarcir o motorista pela diferença do custo do nível de vida dos países por onde passa;
- iii. No transporte internacional, as despesas com as refeições serão ressarcidas mediante a apresentação da respectiva factura/recibo.

Na definição dos respectivos valores, será de atender se os custos são fixos ou variáveis. Refira-se, contudo, que apesar da última circular da ANTRAM relativa à actualização dos valores previstos no CCTV se reporte ao ano de 2001, grande parte das empresas transportadoras efectua a actualização anual dos vencimentos dos seus funcionários.

Nestes termos, achou-se por conveniente efectuar a actualização dos seus valores utilizando para o efeito as taxas médias de inflação publicadas pelo INE.

As remunerações foram então actualizadas tendo por base as seguintes taxas de inflação:

Taxas de Inflação	
1998	2,80%
1999	2,30%
2000	2,90%
2001	4,40%
2002	3,60%
2003	3,30%
2004	2,40%
2005	2,30%

Tabela 28 – Taxas de inflação utilizadas na actualização das remunerações dos motoristas

(Fonte INE)

Os custos variáveis em termos de transporte nacional e reportados ao ano de 2005, ascendem a €0,023 por quilómetro.

CUSTOS VARIÁVEIS	
	TRANSPORTE NACIONAL
Horas extra convencionais por dia (n.º)	2
Valor da 1.ª hora extra (€)	5,37
Valor das restantes horas extra (€)	6,26
N.º dias/mês	8
N.º meses/ano	11
Custo Anual	1.023,63
Horas extra em regime próprio por dia (n.º)	0
Valor de cada hora extra (€)	4,49
N.º dias/mês	8
N.º meses/ano	11
Custo Anual	0
Almoços por ano (n.º)	0
Jantares por ano (n.º)	88
Valor unitário das refeições	8,40
Pequeno-almoço/Ceia (n.º)	88
Valor unitário do pequeno-almoço/ceia	2,15
Custo anual	928,43
Custo variáveis anuais	1.952,05
Custo médio por km	0,023

Tabela 29 - Custos variáveis por quilómetro em termos de transporte nacional (Fonte ANTRAM)

Em termos de custos fixos, verifica-se:

CUSTOS FIXOS		
	TRANSPORT ENACIONAL	TRANSPORTE INTERNACIONAL
Remuneração base mensal	620,38	620,38
N.º meses /ano	14	14
Remuneração base anual	8.685,30	8.685,30
N.º diuturnidades	2	2
Valor diuturnidade	16,34	16,34
N.º meses/ano	14	14
Diuturnidades anuais	457,48	457,48
Cláusula 74 CCT (valor dia)		11,63
N.º dias/mês		30
N.º meses/ano		14
Cláusula 74 CCT anual		4.886,36
Ajudas de Custo TIR (valor mensal)		133,92
N.º meses/ano		11
Ajuda de Custo TIR anual		1.473,17
Ajudas de Custo Estrangeiro (valor dia)		38,73
N.º dias/mês		15
N.º meses/ano		11
Ajudas de Custo Estrangeiro anual		6.390,30
Valor unitário subsídio refeição (Portugal)	8,40	8,40
N.º dias/mês	22	7
N.º meses/ano	11	11
Subsídio almoço anual	2.032,12	646,58
Sábados, Domingos e Feridos no Estrangeiro (valor dia)		65,71
N.º dias/mês		5
N.º meses/ano		11
Sáb., Dom., Feriados Estrangeiro		3.613,94
Valor de incidência	9.142,78	17.643,07
Taxa social (%)	23,75	23,75
Encargos sociais	2.171,41	4.190,23
Total massa remuneratória	11.174,90	26.153,13
Taxa de seguro (%)	3,5	4,7
Valor de seguro	391,12	1.229,20
Custos fixos anuais	13.737,43	32.219,14

Tabela 30 – Custos Fixos da actividade de transporte (Fonte ANTRAM)

6. CUSTOS TOTAIS DE PRODUÇÃO DE TRANSPORTE

Depois de determinados todos os custos de transporte, importa agora efectuar um breve resumo dos mesmos. Para tal, atenderemos à estimativa de quilómetros percorridos por viatura em termos de transporte nacional e internacional de 85.000 e 125.000, respectivamente, tendo presente que os quilómetros facturados em sede de transporte nacional correspondem a 90% do total dos quilómetros percorridos.

RESULTADO DA ACTIVIDADE DE TRANSPORTE						
	TRANSPORTE NACIONAL			TRANSPORTE INTERNACIONAL		
	Valor unitário	Valor Padrão	%	Valor unitário	Valor Padrão	%
PREÇO POR KM	1,1128	85.129,20	100%	0,8906	124.684,00	100%
CUSTOS						
Variáveis (por Km)						
Combustíveis	0,3432	26.254,80	31%	0,263	36.820,00	30%
Veículos	0,1476	11.291,40	13%	0,1404	19.656,00	16%
Salários	0,0230	1.759,50	2%	-	-	-
Sub-total	0,5138	39.305,70	46%	0,4034	56.476,00	45%
Fixos (€/veículo)						
Veículos	17.936,90	17.936,90	21%	19.521,90	19.521,90	16%
Salários	13.737,43	13.737,43	16%	32.219,14	32.219,14	26%
Sub-total	31.674,33	31.674,33	37%	51.741,04	51.741,04	41%
Resultado da Actividade de Transporte		14.149,17	17%		16.466,96	13%

Tabela 31 – Resumo dos custos de produção de transporte

Outra das particularidades inerentes ao transporte rodoviário de mercadorias, prende-se com a subcontratação. De facto, e sendo a subcontratação uma realidade do nosso mercado de transporte rodoviário de mercadorias, necessário se torna atender a esta variável em termos de cálculo do lucro tributável.

Numa situação de subcontratação do serviço de transporte, os custos são imputados à entidade adquirente desse serviço por meio de factura ou documento equivalente, não se aplicando directamente os custos associados à viatura em si.

Deste modo, se o lucro tributável fosse apurado por via das prestações de serviços de transporte deduzidos dos custos (fixos ou variáveis) directamente relacionados com os veículos, não teria em consideração os custos da subcontratação,

ainda que, em termos das prestações de serviços facturadas esse valor estivesse lá reflectido. Nesta situação seria necessário que, ao valor das prestações de serviços, fosse deduzido o valor da subcontratação.

Para além dos custos da actividade de transporte, e tal como sucede com todas as outras actividades, as empresas de transporte terão ainda que suportar os designados custos de estrutura. Estes custos estão, por exemplo, associados a:

- ✓ Rendas de edifícios e encargos relacionados (electricidade, água, condomínio, manutenção...);
- ✓ Remunerações de pessoal administrativo, de mecânicos, de administradores, de gestores de tráfego e de outro pessoal indirectamente relacionado com a actividade de transporte;
- ✓ Material de escritório;
- ✓ Reintegrações de imobilizado (excepto equipamento básico)

É contudo difícil definir um valor exacto que reflecta todos estes custos, ainda que em termos percentuais possamos estabelecer um intervalo em que o mesmo se insira. Há no entanto que atender ao facto dos custos de estrutura variarem em função directa da dimensão da empresa, até porque quanto maior for a empresa, maiores serão os seus custos de estrutura.

Analisando a nossa amostra, verifica-se não possuímos indicadores que nos permitam estimar este valor. Como forma de contornar esta limitação, e depois de consultados os elementos de que dispomos, poderemos retirar as seguintes conclusões:

- ✓ Numa empresa de pequena dimensão (entre 1 e 4 veículos), os custos de estrutura são bastante reduzidos, já que na sua maioria são empresas familiares em que o gerente é o próprio motorista ao serviço da empresa;

- ✓ De uma maneira geral, os custos de estrutura variam em função directa da dimensão da empresa;
- ✓ Em termos percentuais, o valor médio relacionado com os custos de estrutura estará compreendido entre os 8% e os 15% do volume das prestações de serviços, dependendo portanto da dimensão da empresa.

Outra das limitações ao presente estudo prende-se com a natureza e as características do serviço de transporte efectuado. Existindo vários segmentos no âmbito do transporte rodoviário de mercadorias – aluguer com condutor, carga geral, carga especializada, redes, operadores logísticos –, é importante ter presente que cada uma deles tem as suas próprias técnicas produtivas e, conseqüentemente, custos específicos associados²⁶.

De facto, e numa fase inicial do presente estudo, era intenção definir um conjunto de indicadores de base técnico-científica que reflectissem a realidade de todo o sector. Ainda assim, e face à limitação inerente aos dados obtidos conjugada com o facto do sector do transporte rodoviário de mercadorias não ser homogéneo no que toca à natureza e características do serviço produzido, houve necessidade de limitar o seu âmbito apenas às empresas que possuíssem viaturas de peso bruto igual a quarenta toneladas, não atendendo ao segmento em que se inserem.

Mas vejamos em termos de segmentos, os principais aspectos a ter em consideração na determinação dos indicadores de base técnico-científica.

²⁶ A este propósito, refere Lopes (2005, pp. 3) que “por vezes chega a verificar-se que serviços tecnicamente muito semelhantes têm custos e preços muito diferentes pelo simples facto de respeitarem a itinerários diferentes ou mesmo sentidos inversos dentro de um mesmo itinerário, com mercados diferentes”.

A. Transporte de Carga Especializada

O transporte de carga especializada apresentou, nos últimos anos, um crescimento acentuado devido, sobretudo, à tendência das indústrias que requerem requisitos especiais de transporte optarem por realizar o mesmo em regime de *outsourcing*.

Em termos de carga especializada, é necessário atender a:

- ✓ Tal como referido anteriormente, o preço por quilómetro é superior ao praticado em termos de carga completa geral, até porque este tipo de transporte exige um maior nível de competências, quer por parte da empresa de transporte, quer por parte do próprio motorista;
- ✓ Os custos de produção de transporte propriamente ditos são superiores aos definidos em termos de carga completa geral até porque, para além dos motoristas deste tipo de transporte receberem uma componente que visa compensar o risco do transporte de determinados produtos, também os próprios veículos necessitam de equipamentos específicos para o transporte.

Vejamos então alguns tipos de transporte de carga especializada existentes:

- ✓ Transporte de mercadorias perigosas em cisternas ou de gás embalado;
- ✓ Transporte de veículos automóveis;
- ✓ Transporte com temperatura controlada.

Em função do tipo de mercadoria transportada, assim varia o preço por quilómetro praticado e também os custos associados. Note-se porém a complexidade na definição de um valor que abarque todos estes tipos de transporte.

A determinação dos indicadores de base técnico-científica que abarquem as especificidades de cada um destes tipos de transporte necessitará, antes de mais, que seja efectuado um questionário individualizado às empresas inseridas neste segmento. Só então, e aplicando a metodologia seguida no presente estudo se está em condições de definir estes indicadores.

B. Redes e Operadores Logísticos

Nestes segmentos, e apesar das prestações de serviços a eles inerentes serem maioritariamente em termos de transporte, há que referir alguns aspectos a considerar em termos de definição dos indicadores de base técnico-científica, nomeadamente:

- ✓ À semelhança do que sucede com a carga especializada, a dificuldade de definição de um preço unitário praticado é evidente fruto sobretudo à diversidade do serviço prestado;
- ✓ A composição da frota destes segmentos abrange, para além dos veículos pesados, veículos ligeiros de mercadorias a qual é, nalgumas situações, a categoria de veículos predominante.

7. DETERMINAÇÃO DOS INDICADORES DE BASE TÉCNICO-CIENTÍFICA

Para determinação dos indicadores de base técnico-científica, e numa fase inicial, achou-se por conveniente criar uma variável que fosse representativa do resultado da empresa utilizando para o efeito os valores definidos pela ANTRAM. O resultado apurado, corresponderia então a:

$$RA = (PS - SUB) - (CVT \times KMF + CFT \times NVEIC + CF + CE)$$

Sendo:

RA – Resultado apurado

PS – Prestações de Serviços

SUB – Subcontratação

CVT – Custos variáveis de transporte

KMF – Quilómetros Facturados

CFT – Custos Fixos de Transporte

NVEIC – Número de veículos utilizados

CF – Custos Fixos

CE – Custos de Estrutura

Ainda assim, são evidentes as limitações inerentes à nossa base de dados, especialmente no que respeita à falta de informação. Para além de não constar informação detalhada sobre as categorias dos veículos que cada empresa possui, a variável “veículos utilizados” tem um carácter genérico estando nela incluídos, não só os veículos pesados de quarenta toneladas de peso bruto, mas também todos os outros veículos a motor (incluindo os ligeiros). Face a esta situação, não faria sentido a aplicação à variável “veículos utilizados” o valor dos custos fixos de transporte determinados anteriormente.

Outra das limitações, prende-se com o critério estabelecido em termos de transporte predominante. Sendo o valor do custo de transporte diferente se se tratar de transporte nacional ou internacional, necessário seria definir o que se entende por transporte predominante. Segundo algumas opiniões, o transporte predominante poderá ser entendido como aquele em que se percorre mais quilómetros. Todavia, assumindo

este conceito de transporte predominante, não faria sentido que existissem empresas (tal como sucede na nossa base de dados) que declarassem como predominante o transporte nacional e internacional simultaneamente. Se por sua vez o conceito de transporte predominante fosse visto em termos percentuais assumindo, por exemplo, que seria predominante aquele que excedesse 75% dos quilómetros totais percorridos, era necessário que na nossa amostra estivessem definidos em termos igualmente percentuais o peso do transporte nacional e do transporte internacional. Só assim se poderia aplicar os respectivos custos variáveis de transporte para efeitos de apuramento do custo total da actividade de transporte.

No cálculo do resultado apurado seria ainda necessário atender a que o valor das prestações de serviços estão, em muitas situações, influenciadas pela subcontratação a qual, de uma maneira geral, apresenta custos inferiores ao transporte efectuado pela própria empresa.

Refira-se ainda a existência de uma outra limitação, não em termos da nossa base de dados, mas em termos da própria informação financeira em si, relacionada com o facto de não ser possível estimar um valor que represente os custos de estrutura das entidades. Esta é uma informação que apenas as empresas que possuem uma contabilidade analítica conseguiriam fornecer.

Posto isto, e como forma de ultrapassar tais condicionalismos, utilizar-se-á o resultado líquido do exercício constante na informação financeira das empresas, seleccionando-se para o efeito apenas as entidades que possuem um resultado líquido do exercício positivo.

MATRIZ DE CORRELAÇÕES										
	RLE	PRESTA_ SERVIÇ	PNEUS	MANUT	SEG_ VEICULOS	COMBUSTIV	PESS_ MOTORISTAS	KM_FACT_ TOTAL	ESCALÃO_ VEÍCULO	TRANSP_ PREDOMIN ANTE
TRANSP PREDOMIN ANTE	0,09	0,33	0,18	0,10	0,21	0,37	0,37	0,38	0,14	1
ESCALÃO VEÍCULO	0,41	0,58	0,48	0,52	0,55	0,54	0,59	0,40	1	0,14
KM FACT TOTAL	0,54	0,68	0,32	0,61	0,55	0,68	0,81	1	0,40	0,38
PESS MOTORISTAS	0,40	0,91	0,70	0,58	0,77	0,91	1	0,81	0,59	0,37
COMBUSTIV	0,43	0,95	0,65	0,67	0,84	1	0,91	0,68	0,54	0,37
SEG VEICULOS	0,40	0,85	0,63	0,66	1	0,84	0,77	0,55	0,55	0,21
MANUTEN ÇÃO	0,56	0,70	0,18	1	0,66	0,67	0,58	0,61	0,52	0,10
PNEUS	0,12	0,69	1	0,18	0,63	0,65	0,70	0,32	0,48	0,18
PRESTA SERVIÇ	0,51	1	0,69	0,70	0,85	0,95	0,91	0,68	0,58	0,33
RLE	1	0,51	0,12	0,56	0,40	0,43	0,40	0,54	0,41	0,09

Tabela 32 – Matriz de correlação

Análise da matriz de correlação:

1. Transporte Predominante:

Assumimos neste estudo que é predominante o transporte que represente mais de 75% dos quilómetros efectuados.

Esta variável não está correlacionada de forma significativa com nenhuma das restantes variáveis. Será contudo uma variável a manter na presente análise até porque, tal como vimos anteriormente, o transporte predominante influencia o resultado da actividade de transporte.

2. Escalão do Veículo:

A variável “Escalão do Veículo” tem correlação positiva com as variáveis “Pess_Motoristas” (0,59) e “Prestação Serviços” (0,58). De facto, a dimensão da empresa medida em termos de veículos utilizados na actividade de transporte, influencia positivamente os custos com os motoristas e o valor das prestações de serviços.

3. Prestações de Serviços:

Está fortemente correlacionado com as variáveis:

- Km Facturados (Correlação = 0,68)
- Pess_Motoristas (Correlação = 0,91)
- Combustíveis (Correlação = 0,95)
- Seguros Veículos (Correlação = 0,85)
- Manutenção (Correlação = 0,70)
- Pneus (Correlação = 0,69)

Perante este cenário e a partir deste momento, não será necessário considerar todas as variáveis, uma vez que a forte correlação positiva entre elas permite a "eliminação" de algumas. Por uma questão técnica, e uma vez que de entre todas estas variáveis a que será, à partida, menos manipulável seja a Prestação de Serviços, é esta que teremos em consideração no presente estudo.

Conclusão:

Perante esta primeira análise de correlação e uma vez que existem variáveis que apresentam uma forte correlação entre si e, enquanto tal, apresentam comportamentos semelhantes, poder-se-á restringir a continuação do estudo apenas a algumas delas.

Considere-se então as seguintes variáveis para a próxima fase do estudo:

- Transporte Predominante
- Escalão do Veículo
- Prestação de Serviços
- Resultado Líquido do Exercício

Vamos agora analisar a nossa base de dados relacionando estas quatro variáveis.

Tabela de Relação entre:				
- Transporte Predominante				
- Escalão do veículo				
- Máximo Resultado Líquido do Exercício				
Critério: Máximo Resultado Líquido do Exercício				
		Transporte Predominante		
		1	2	Total
Escalão Veículo	1	3.655 €	42.479 €	46.134 €
	2	31.354 €	20.672 €	52.026 €
	3	47.859 €	23.670 €	71.529 €
	4	58.227 €	28.989 €	87.215 €
	5	149.454 €	222.618 €	372.072 €
	Total	290.548 €	338.428 €	628.976 €

Tabela de Relação entre:				
- Transporte Predominante				
- Escalão do veículo				
- Máximo Prestação de Serviço				
Critério: Máximo Prestação de Serviço				
		Transporte Predominante		
		1	2	Total
Escalão Veículo	1	282.121 €	315.297 €	597.418 €
	2	811.502 €	245.114 €	1.056.615 €
	3	777.168 €	3.084.353 €	3.861.521 €
	4	1.093.424 €	2.670.036 €	3.763.460 €
	5	8.384.011 €	10.011.398 €	18.395.409 €
	Total	11.348.227 €	16.326.198 €	27.674.425 €

Tabela de Relação entre:				
- Transporte Predominante				
- Escalão do veículo				
- Mínimo Resultado Líquido do Exercício				
Critério: Mínimo Resultado Líquido do Exercício				
		Transporte Predominante		
		1	2	Total
Escalão Veículo	1	1.282 €	293 €	1.576 €
	2	1.511 €	3.317 €	4.828 €
	3	117 €	4.352 €	4.469 €
	4	2.829 €	2.743 €	5.572 €
	5	1.182 €	1.105 €	2.287 €
	Total	6.921 €	11.811 €	18.732 €

Tabela de Relação entre:				
- Transporte Predominante				
- Escalão do veículo				
- Mínimo Prestação de Serviço				
Critério: Mínimo Prestação de Serviço				
		Transporte Predominante		
		1	2	Total
Escalão Veículo	1	36.405 €	77.380 €	113.785 €
	2	76.206 €	67.507 €	143.713 €
	3	194.213 €	244.515 €	438.729 €
	4	433.451 €	448.187 €	881.639 €
	5	668.835 €	2.803.091 €	3.471.926 €
	Total	1.409.111 €	3.640.681 €	5.049.791 €

Tabela de Relação entre:				
- Transporte Predominante				
- Escalão do veículo				
- Mínimo Resultado Líquido do Exercício				
Critério: Média Resultado Líquido do Exercício				
		Transporte Predominante		
		1	2	Total
Escalão Veículo	1	2.443 €	15.453 €	17.896 €
	2	9.525 €	11.995 €	21.520 €
	3	26.081 €	15.521 €	41.602 €
	4	20.927 €	16.589 €	37.516 €
	5	45.063 €	59.880 €	104.943 €
	Total	104.040 €	119.438 €	223.478 €

Tabela de Relação entre:				
- Transporte Predominante				
- Escalão do veículo				
- Média Prestação de Serviço				
Critério: Média de Prestação de Serviço				
		Transporte Predominante		
		1	2	Total
Escalão Veículo	1	103.459 €	208.877 €	312.336 €
	2	240.594 €	156.310 €	396.904 €
	3	417.513 €	1.021.463 €	1.438.976 €
	4	647.238 €	1.259.196 €	1.906.434 €
	5	2.613.394 €	6.517.224 €	9.130.618 €
	Total	4.022.196 €	9.163.071 €	13.185.268 €

Tabela 33 – Tabelas de relação do volume das prestações de serviços e do resultado líquido do exercício em termos de escalão de veículo e de transporte predominante

Analisando estes dados, é possível definir, em termos médios, não só o valor das prestações de serviços das entidades, como também dos respectivos resultados líquidos, atendendo simultaneamente ao escalão do veículo e ao transporte predominante.

Deste modo, e a título meramente exemplificativo, uma empresa que em termos de dimensão se encontre no primeiro escalão (1 e 2 veículos) e cujo transporte predominante seja o nacional apresenta, em termos médios, um valor de prestações de serviços que ronda os €103.500 e um resultado líquido de €2.443. Se se dedicar ao transporte internacional, o valor das prestações de serviços já é, em termos médios, de €208.877 correspondendo um resultado líquido de €15.453.

Com base na informação constante nestas tabelas, é então possível estabelecer um indicador médio aplicável a cada um dos escalões de veículos e atendendo ao transporte predominante da empresa o qual, aplicado ao valor das prestações de serviços da mesma, permita inferir o valor do resultado líquido do exercício. Sobre esse resultado aplicar-se-á então a taxa de IRC estabelecida para o regime simplificado de determinação do lucro tributável (20%).

Na definição destes indicadores deparámo-nos ainda com uma outra questão: a de saber se se deveria aplicar os indicadores que correspondessem à média das prestações de serviços e do resultado líquido ou, se por sua vez, atenderíamos aqueles que seriam deduzidos da média dos coeficientes mínimos e máximos.

		Mínimo		Máximo		Média		Média Max_Min	
		Transp. Predominante		Transp. Predominante		Transp. Predominante		Transp. Predominante	
		1	2	1	2	1	2	1	2
Escalão Veículo	1	0,0090	0,0009	0,0655	0,1816	0,0302	0,0464	0,0372	0,0912
	2	0,0109	0,0491	0,1132	0,0843	0,0355	0,0667	0,0621	0,0667
	3	0,0004	0,0057	0,1581	0,0968	0,0513	0,0195	0,0793	0,0513
	4	0,0056	0,0035	0,0841	0,0430	0,0234	0,0109	0,0449	0,0232
	5	0,0015	0,0002	0,0980	0,0235	0,0152	0,0023	0,0497	0,0118

Tabela 34 – Coeficientes mínimo, máximo e médios aplicáveis ao sector do transporte rodoviário de mercadorias

Ainda que em relação a determinadas categorias os valores se assemelhem, há que definir quais os que melhor representam o resultado líquido da empresa. Estamos, portanto, perante um problema de minimização dos erros, ou seja, há que determinar os erros da amostra pela aplicação, caso a caso, dos coeficientes ao valor das prestações de serviços, e depois comparar esse valor com o resultado líquido efectivo. Note-se ainda neste âmbito que, para efeitos de análise do erro da amostra e de forma a anular a

compensação de erros (erros negativos com positivos), o valor dos erros a ter em consideração corresponderá à soma do quadrado dos erros.

Analisando a nossa amostra verifica-se que os coeficientes que implicam um desvio inferior em termos do resultado líquido do exercício são os correspondentes aos coeficientes médios, sendo o valor dos erros estimados em relação à população de 306.668,75 €²⁷.

Face ao exposto, o resultado tributário para efeitos de regime simplificado de determinação do lucro tributável é aquele que é obtido pela aplicação do coeficiente médio ao valor total das prestações de serviços, e constam no quadro infra.

INDICADORES DE BASE TÉCNICO-CIENTÍFICA			
		Transporte Predominante	
		1	2
Escalação Veículo	1	0,0302	0,0464
	2	0,0355	0,0667
	3	0,0513	0,0195
	4	0,0234	0,0109
	5	0,0152	0,0023

Tabela 35 – Indicadores de base técnico-científica aplicáveis ao transporte rodoviário de mercadorias

Correspondendo 1 a transporte predominantemente nacional e 2 a transporte internacional. Os escalões dos veículos são aqueles que foram definidos inicialmente no presente estudo, nomeadamente:

²⁷ Nesta análise atendeu-se ao valor dos erros estimados ao quadrado, correspondendo à média dos coeficientes mínimo e máximo o valor de € 285.157.425.072 e ao coeficiente médio o valor de € 94.045.725.276. Ainda assim, o valor que deverá ser tido em conta nesta análise corresponderá à raiz quadrada destes valores.

Escalão	N.º Veículos
1	1 e 2
2	3 e 4
3	5 a 9
4	10 a 19
5	20 e mais

Tabela 36 – Relação entre o escalão da empresa e o número de veículos utilizados

Ainda em termos de regime simplificado de determinação do lucro tributável, e à semelhança do que sucede no actual regime, torna-se necessário estabelecer um limite mínimo de tributação. Deste modo, e uma vez que os indicadores definidos são de aplicação ao valor da prestação de serviços de um determinado exercício, à que definir um valor mínimo em termos dessa variável. Para tal poderemos ter por base o mínimo das prestações de serviços apuradas na nossa amostra e mencionadas anteriormente. Então, independentemente da empresa efectuar transporte de mercadorias num determinado exercício económico, o valor mínimo das prestações de serviços é de:

		Limite Mínimo de Tributação			
		Transporte Predominante		Transporte Predominante	
		1	R.T.	2	R.T.
Escalão Veículo	1	0,0302	1.097,88 €	0,0464	3.586,76 €
	2	0,0355	2.708,92 €	0,0667	4.505,40 €
	3	0,0513	9.960,88 €	0,0195	4.767,92 €
	4	0,0234	10.125,74 €	0,0109	4.865,97 €
	5	0,0152	10.164,26 €	0,0023	6.416,83 €

Tabela 37 – Limite mínimo de tributação aplicável ao sector do transporte rodoviário de mercadorias

Refira-se que, tal como foi visto anteriormente, as empresas que reúnem os requisitos para serem inseridas no regime simplificado de determinação do lucro

tributável apresentam, em termos gerais, uma estrutura que não vai além do segundo escalão, sendo esses os valores que interessam verdadeiramente para o presente estudo.

Ainda assim, e à semelhança do que acontece com regimes desta natureza, a aplicação destes coeficientes implicaria que algumas empresas obtivessem uma vantagem fiscal, ao passo que noutras a sua aplicação poderia não ir ao encontro dos valores normais da actividade.

Em termos de transporte predominante, considera-se que predomina o transporte que represente mais de 75% do total dos quilómetros percorridos, sendo o coeficiente correspondente a esse tipo de transporte aplicável sobre o valor total das prestações de serviços para determinação do lucro tributável.

A ANTRAM, perante estes indicadores, considerou que não deveria ser efectuada a distinção entre o tipo de transporte e a dimensão da empresa, devendo aplicar-se um único coeficiente situado entre os 3% e os 4%. Ainda assim refira-se que, tratando-se de um imposto sobre o rendimento e atendendo a que as margens subjacentes ao transporte nacional e internacional diferem entre si, não faria sentido que se aplicasse o mesmo coeficiente perante estas duas realidades.

Para além disso, e já em questões de controlo, consegue a Administração Fiscal através dos elementos das guias de transporte e dos CMR's validar a predominância do transporte efectuada. Ao valor dos quilómetros apurados poder-se-á aplicar o preço unitário praticado para efeitos de validação do valor das prestações de serviços efectuadas.

Em síntese:

- ✓ Da análise dos dados é possível verificar que o sector do transporte rodoviário de mercadorias caracteriza-se por ser um sector de baixo valor acrescentado;

- ✓ Os custos de transporte representam cerca de 85% do total das prestações de serviços;
- ✓ Para além dos custos de transporte, existem também os denominados custos de estrutura que variam em razão directa da dimensão das empresas, influenciando assim as taxas de rentabilidade das prestações de serviços;
- ✓ O coeficiente a aplicar no âmbito do regime simplificado de determinação do lucro tributável é influenciado pelo transporte predominante e pela dimensão da empresa medida em termos de veículos utilizados;
- ✓ Sendo o volume de prestações de serviços a base deste regime, terá a Administração Fiscal que definir procedimentos de controlo dessas prestações de serviços, atendendo aos elementos constantes nas guias de remessa e nos CMR's para efeitos da definição do transporte predominante.

V. CONCLUSÃO

Na definição dos coeficientes de base técnico-científica para efeitos de determinação do lucro tributável no âmbito do regime simplificado, importa ter presente as limitações inerentes aos mesmos.

E tal como foi referido anteriormente, a opção por um único indicador pode facilitar as práticas evasivas, como sejam a ocultação ou subavaliação das receitas. Como tal, e em termos de regime simplificado dever-se-á atender a um conjunto de variáveis que reflectam a realidade da actividade desenvolvida, como sejam os quilómetros facturados, os custos com os motoristas ao serviço da entidade, entre outros.

De salientar também que, à semelhança do que acontece em Espanha, também a metodologia aqui proposta se baseia em informações contabilísticas, como sejam o valor das prestações de serviços. Ainda assim, e para efeitos de apuramento do lucro tributável, é necessário conjugar essa informação com variáveis objectivas como sejam o transporte predominante e a dimensão da empresa medida em termos de veículos pesados. E é também com base nesta conjugação que são definidos os limites mínimos de tributação representados em termos de valor das prestações de serviços efectuadas.

Para além disso, considerou-se que, face às circunstâncias das empresas serem obrigadas a possuir contabilidade organizada, e como forma de colocar de parte a questão suscitada em termos da legitimidade de aplicação de um regime desta natureza (Faustino, 2004, pp. 37), a utilização de dados contabilísticos seria um factor positivo em termos de aceitação deste regime por parte das empresas.

Outras das limitações inerentes ao regime simplificado de determinação do lucro tributável prende-se com o facto de o mesmo não reflectir de forma exacta a situação patrimonial das empresas. Haverá casos em que a adopção dos indicadores de

base técnico-científica em termos de tributação em si constituirá uma vantagem fiscal. Haverá outros que, por sua vez, implicarão um resultado tributário superior ao efectivamente realizado. Ainda assim, sendo o regime simplificado um regime de natureza optativa, só se enquadrarão no mesmo as entidades que assim o desejarem.

Não gostaríamos de deixar de referir que, em face da complexidade que caracteriza o sector do transporte rodoviário de mercadorias, eram vários os caminhos que poderíamos seguir em termos de definição dos critérios de tributação no âmbito do regime simplificado. Poder-se-ia definir um resultado tributável fixo em função de uma determinada variável, como seja o número de motoristas ao serviço da empresa. Ou então, estabelecer percursos-padrão e determinar o resultado inerente aos mesmos. Todavia, a falta de informação objectiva acerca deste sector limitou o âmbito do presente estudo e condicionou as conclusões do mesmo.

A título de conclusão, é importante salientar o peso que a previsibilidade do montante dos impostos a pagar tem em termos de gestão de uma qualquer empresa. Sabendo de antemão qual o valor efectivo a entregar ao Estado, permite que o próprio preço praticado em termos da actividade de transporte inclua desde logo esta variável.

VI. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Nina Teresa Sousa Santos (2003), “**Modelos normativos de relação entre lucro tributário e contabilidade comercial**”, in *Fiscalidade*, nº 13/14, Lisboa, ISG.

ALMEIDA, João Ramos de (2005), **Bagão admite mudanças no regime simplificado**, CTOC, Notícias/Revista de Imprensa, disponível em http://www.ctoc.pt/noticias_site/detalhes.php?id=594

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE TRANSPORTE PESADOS DE PASSAGEIROS, **Quadro Comparativo das Alterações Principais ao Regulamento n.º 3820/85**, disponível em http://www.antrop.pt/07_servicos/03_informacoes/legislacao/QUADROCOMPARATIVOREG%203820_REG561.pdf

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE TRANSPOTES PÚBLICOS RODOVIÁRIOS DE MERCADORIAS (2005a), “**Anuário 2005**”, disponível em [CD-ROM](#)

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE TRANSPOTES PÚBLICOS RODOVIÁRIOS DE MERCADORIAS (2005b), “**Caracterização do Sector**”, disponível em <http://www.antram.pt/cache/bin/XPQsSrAXX126825Yv5YeCdXIZKU.pdf>

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE TRANSPOTES PÚBLICOS RODOVIÁRIOS DE MERCADORIAS (2005c), **Circular n.º 7/2005**. disponível em 2007.06.22, no site www.antram.pt

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE TRANSPOTES PÚBLICOS RODOVIÁRIOS DE MERCADORIAS, “**Enquadramento legal**”, disponível em <http://www.antram.pt/cache/bin/XPQsSrAXX126805Yv5YeCdXIZKU.pdf>

AUTORIDADE DA CONCORRÊNCIA (Março de 2006), **Newsletter de Acompanhamento do mercado de combustíveis líquidos e gás engarrafado – IV Trimestre de 2005**. disponível em http://www.autoridadedaconcorrenca.pt/Download/Newsletter2006_03_combustiveis.pdf

BASTO, J. G. Xavier de (1980) - « **O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento - separação ou integração?**», in Estudos em homenagem ao Prof. Doutor J.J. Teixeira Ribeiro, BFDUC nº Especial, vol. IV, pp 353ss.

BASTO, J. G. Xavier (2001), “**O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária**”, in *Fiscalidade*, nº 5, Janeiro 2001, pp. 5 a 21.

BERNARDO, José Manuel (2004), “**Directriz contabilística n.º 28 – Questões de natureza prática**”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contabilidade*, CTOC, Julho.

CÂMARA, F. de Sousa. (1999), “**A avaliação indirecta da matéria colectável e os preços de transferência na LGT**”, in Problemas fundamentais do direito tributário (Dir. D. Leite de Campos), Lisboa, Vislis Ed..

CARRÉ, E. (1969), “**Divergences entre fiscalite et comptabilite**”, Dunod Économie.

Código da Contribuição Industrial, 6.^a edição actualizada (1983), Rei dos Livros

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (2001), “**Directriz Contabilística n.º 28: Impostos sobre o rendimento**”.

COSTA, B. Moita da (1997), “**O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas**”, Coimbra, CEFA.

CUNHA, Carlos Alberto da Silva e; RODRIGUES, Lúcia Maria Portela de Lima (2004), “**A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos**”, Áreas Editores.

DIRECÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS, **Estatísticas de IRC (Modelo 22) – Exercício de 2003 a 2005**, acedido em http://portalintranet:83/C4/EstatisticasdoIRSIRC/Document%20Library/IRC-2003_2005.xls.

DIRECÇÃO GERAL DOS TRANSPORTES TERRESTRES (2005), **Transportes Públicos Ocasionalmente Rodoviários de Mercadorias - Actividade Empresarial – 2005**, acedido em 15/04/2007 em www.dgtt.pt.

FARINHA, José Manuel Lopes (2000), “**A importância das diferenças surgidas da relação entre normas contabilísticas e regras fiscais na elaboração das demonstrações financeiras e das declarações fiscais**”, Tese de Mestrado, ISCTE.

FAUSTINO, Manuel (2004), “**Os regimes simplificados de tributação em IRS, IRC e IVA**”, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Gabinete de Estudos Legislativos.

FERREIRA, Paula Rosado (2002), “**Soluções globais para a tributação das empresas na EU**”, in *Fiscalidade*, nº 11, Lisboa, ISG, pp 33 - 55.

FERREIRA, Rogério Fernandes (2003), “**Fiscalidade e Contabilidade – Estudos críticos, diagnósticos, tendências**”, Editorial Notícias.

GOMES, Nuno Sá (1996), “**Manual de Direito Fiscal**”, vol.II, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa - O sistema fiscal português (coord. de PEREIRA, M. de Freitas), in *AIP Informação*, 9-10/2004

GOMES, Nuno Sá (1999), “**Manual de Direito Fiscal**”, vol.II, Editora Rei dos Livros.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA (2004), “**Quadro Estatístico III.9.8 – Transporte rodoviário de mercadorias**”, Anuário Estatístico de Portugal. Acedido em 2006.09.21 em <http://www.ine.pt/prodserv/quadros/043/243/017/xls/00800000.xls>

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC). “**International Accounting Standard n.º 12 (revised 1994): Accounting for income taxes**”, London.

LOPES, Cidália M. (2003), “**Simplicidade e complexidade do sistema fiscal algumas reflexões**”, in *Fiscalidade*, nº 13/14, Lisboa, ISG.

LOPES, Francisco da Costa (Setembro de 2005), **“Transporte Rodoviário de Mercadorias – Análise económica de custos”**, ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE TRANSPORTES PÚBLICOS RODOVIÁRIOS DE MERCADORIAS.

JAMES, Simon & NOBES, Christopher (2000), **“The Economics of Taxation”**, 7th ed., Pearson Education, Harlow, England.

KYESO; WEYGANDT, **“Intermediate Accounting”**, 9th edition.

MARTINS, António (1996), **“Algumas notas sobre a tributação das sociedades pelo Cash-flow”**, in Fisco, n.º 78/79, Lisboa, Edifisco.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2006), **“Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais”**, disponível em http://www.portugal.gov.pt/NR/rdonlyres/0CA9F8C1-BB25-41BD-83E1-6D48E5117451/0/Relatorio_Sintese_Combate_Fraude_Evasao_Fiscal.pdf#search=%22relatorio%20fraude%22

MIRANDA, Elisabete, **Regime simplificado vingou no IRS mas fracassou em sede de IRC**, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, disponível em http://www.ctoc.pt/noticias_site/detalhes.php?id=706

NABAIS, José Casalta (1998), **“O dever fundamental de pagar impostos”**, Coimbra, Almedina.

NABAIS, José Casalta (2001), **“O quadro constitucional da tributação das empresas”** in Nos 25 Anos da CRP de 1976, Lisboa, Ed. AAFDL.

NABAIS, José Casalta (2005), **“Direito fiscal”**, 3.^a edição, Coimbra, Almedina.

ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS; INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2003), **“Normas Internacionais de relato financeiro 2003 contendo as Normas Internacionais de Contabilidade e Interpretações”**.

PAIS, Cláudio (2000), **“Impostos sobre os lucros – A contabilização dos Impostos Diferidos”**, Áreas Editora.

PEREIRA, Luz Ruibal (2002), **“Fiscalidad Europea – La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre sociedades y la lucha contra la Competência Fiscal”**, Quincena Fiscal n.º 17, Outubro 2002.

PEREIRA, Manuel Freitas. (1984), **“A extensão do conceito de lucro tributável”**, in Colóquio sobre o sistema fiscal - Comemoração do XX aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, CEF.

PEREIRA, Manuel Freitas. (1988), **“A periodização do lucro tributável”**, in Ciência e Técnica Fiscal, n.ºs 349 e 351, Lisboa, CEF.

PEREIRA, Manuel Freitas (1990), **“A base tributável do IRC”**, in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 360, Lisboa, CEF, pp 115ss.

PEREIRA, Manuel Freitas. (1994), **“Regime fiscal do reporte de prejuízos - princípios fundamentais”**, in Cadernos de CTF nº171- Estudos em Homenagem a M^a de Lurdes C. Vale, Lisboa, CEF.

PEREIRA, Manuel Freitas (2005), **“Fiscalidade”**, Coimbra, Almedina.

PEREIRA, Ricardo Rodrigues (Novembro 2005), **“Direito Fiscal Europeu – Tomo I, Colectânea de Legislação – Fiscalidade Directa”**, Vida Económica.

PEREIRA, Ricardo Rodrigues (Maio 2007), **“Direito Fiscal Europeu – Tomo IV, Colectânea de Legislação – Luta contra a Fraude e a Evasão Fiscal”**, Vida Económica.

RETO, Luís, NUNES, Francisco (2001), **“Normas de Elaboração de Teses de Mestrado”**, INDEG/ISCTE.

RICARDO, Joaquim Fernando (2006), **“Direito Tributário – Colectânea de legislação”**, 4.^a Edição, Vida Económica.

RODRIGUES, João (2003), **“Adopção em Portugal das normas internacionais de relato financeiro”**, Áreas Editores.

RODRIGUES, Lúcia Lima (2003), **“Tratamento Contabilístico dos impostos diferidos: análise comparativa”**, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contabilidade, CTOC, Março.

SAMPAIO, Maria de Fátima Rodrigues Cravo. **“Contabilização do imposto sobre o rendimento das sociedades – Uma abordagem internacional”**, Revisores & Empresas, CROC.

SANCHES, J.L. Saldanha (1995a), **“Acerca da hipótese de um imposto sobre o património das empresas”**, in Cadernos de CTF nº171- Estudos em Homenagem a M^a de Lurdes C. Vale, Lisboa, CEF.

SANCHES, J.L. Saldanha (1995b), **“A quantificação da obrigação tributária - deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa”**, in Cadernos de CTF, nº 173, Lisboa, CEF.

SANCHES, J.L. Saldanha (1996), **“Alargamento da base tributária e gestão fiscal”**, in Ciência e Técnica Fiscal, nº 381, Lisboa, CEF, pp 151ss.

SANCHES, J.L. Saldanha (1997), **“Sistema fiscal reforma fiscal: que evolução?”**, in Fisco nº. 82/83, Lisboa, Edifisco.

SANCHES, J.L. Saldanha (2000a), **“Um direito do contribuinte à tributação indirecta”**, in Fiscalidade, nº2, Lisboa, ISG.

SANCHES, J.L. Saldanha (2000b), **“Estudos de direito contabilístico e fiscal”**, Coimbra, Coimbra Editora.

SANCHES, J.L.Saldanha (2002), **“Manual de Direito Fiscal”**, Coimbra, Coimbra Ed.

SERER (1993) **“Problemática actual das relações Contabilidade – Fiscalidade”**, Técnica Contable.

SILVA, Eduardo Sá (2004) **“Normas Internacionais de Contabilidade – Da teoria à prática”**, Vida Económica.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO (2007/02/15), **Acórdão n.º JSTA 00063976, Processo n.º 0959/06, relator: Jorge de Sousa**, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2f02cc76e16a4bcc8025728f003a7d2e?OpenDocument>

TAVARES, Tomás M. (1999), **“Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos”**, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 396, Lisboa, CEF, pp 7ss.

TEIXEIRA, Manuela Duro (2001), **“A competitividade das empresas portuguesas e a relação com o legislador e a administração fiscal”**, in *Fisco* nº 93/94, Lisboa, Lex.

TRANSLOG XXI (Junho de 2005), **“Estudo Estratégico do Sector de Transporte Rodoviário de Mercadorias em Portugal – Relatório Final”**, ANTRAM.

UNIÃO EUROPEIA (2000), **“Carta Europeia das Pequenas Empresas”**, disponível em http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/charter/docs/charter_pt.pdf