

PARTE 3

CAPÍTULO X

Reforma do IRC

ROSA AREIAS

Tax Lead Partner da PwC

Reforma do IRC

Gostaria antes de mais agradecer o convite que me foi endereçado no sentido de contribuir para a reflexão do que deve ser alterado em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (doravante IRC). Sendo este o imposto que incide sobre o rendimento das empresas, verdadeiro motor da economia, acredito que a competitividade da economia nacional será fortemente beneficiada se formos capazes de incrementar a nossa competitividade fiscal. Em prol dessa competitividade várias medidas poderão ser idealizadas, as quais terão necessariamente que passar pela simplificação do sistema fiscal e pela introdução e reforço de medidas indutoras do investimento privado. Importa então perceber o caminho que nos trouxe até aqui e o caminho que podemos percorrer no futuro.

Passado e Presente

O IRC não teve sempre o mesmo modelo tal como o conhecemos hoje. A Reforma de 1988/1989 representou um marco histórico no sistema fiscal português, no sentido da definição do caminho da sua modernização, onde se procedeu à substituição do sistema cedular misto pela tributação unitária do rendimento global.

No entanto, o modelo fiscal operado pela Reforma de 1988/1989, revelou-se, com o passar do tempo, estruturalmente desadequado face à nova realidade nacional e internacional. Assim, era fundamental proceder-se a uma nova reforma que considerasse a política fiscal dos outros Estados membros da União Europeia, ancorada na observância do princípio da não discriminação e das liberdades económicas fundamentais. Existia, portanto, a necessidade de simplificar o então sistema fiscal no sentido de o tornar mais transparente e menos burocrático e mais aderente à dimensão comunitária.

Em 2014 surge uma nova Reforma de IRC, que deu origem à Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. O objetivo primordial da Comissão passava por *”proceder a uma revisão geral das bases legais fundamentais do sistema da tributação das empresas, de forma a promover a simplificação do IRC, a redefinição da respectiva base tributável, a reavaliação da taxa nominal e, bem assim, a revisão de alguns regimes fundamentais para promover o investimento nacional e estrangeiro, o emprego, a competitividade e a internacionalização das empresas portuguesas.”*¹

A Reforma teve como grande princípio norteador o aumento da competitividade das empresas através da descida da carga fiscal em sede de IRC. Com esse desagrevamento fiscal acreditava-se que seria liberto capital para investir, fomentar o crescimento do emprego e dinamizar a economia.

O ressurgimento do regime simplificado de tributação em sede de IRC foi também uma das principais alterações. Este regime, configurava à data – como ainda configura - um modelo simples de apuramento da matéria colectável, disponível para a maioria do tecido empresarial nacional, composto maioritariamente por micro e pequenas empresas.

A Reforma considerou ainda outras questões relevantes tais como a criação de um regime de *participation exemption*, o alargamento para 12 anos do período do reporte de prejuízos fiscais independentemente da dimensão do sujeito passivo em causa, a redução da taxa nominal de IRC de 25% para 23%, a tentativa de clarificação do regime de dedutibilidade fiscal dos gastos e a revisão do regime de neutralidade fiscal aplicável às operações de reorganização societárias.

Apontava ainda o compromisso de redução progressiva da taxa nominal de IRC e a eliminação da derrama estadual de tal forma que, a médio prazo, se atingisse uma taxa nominal de IRC competitiva, idealmente localizada no primeiro quartil das taxas à data em vigor na UE.

Infelizmente estes objectivos foram esquecidos por entre a espuma dos dias, tendo sido apenas reduzida para 21% a taxa nominal de IRC e tendo as taxas de derrama estadual inclusive sido agravadas. E esta falta de capacidade de cumprimento dos objetivos acaba por ser por demais relevante naquilo que hoje é a realidade política vivida.

Todos acreditamos que como País precisamos de captar investimento, promover a competitividade e assim incrementar a atividade económica. Contudo, a verdade é que não tem sido possível criar consenso nas formas para atingir esse objetivo. Enquanto tal não for possível, não deixa de ser importante fazer a reflexão a que aqui nos propomos.

E para início da reflexão, importa ter presente que a liberdade do legislador Português está em forte medida condicionada pelas normas e princípios comunitários, que se materializam nas diversas directivas comunitárias, normas reguladoras dos auxílios de estado e até na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

¹ in Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – 2013.

Portugal no mundo

O fenómeno da globalização, aliado ao crescente progresso tecnológico têm desencadeado efeitos gigantescos na economia dos Estados. A globalização da economia coloca de forma cada vez mais frequente em crise o *status quo* dos regimes fiscais nacionais, transportando a fiscalidade para o topo da agenda dos líderes mundiais. É natural que assim seja uma vez que a dimensão de Estado garante tem-se disseminado um pouco por todo o mundo e sobretudo na Europa. O incremento da assunção por parte do Estado de responsabilidades nas áreas da saúde, educação e social coloca constantemente sob pressão o equilíbrio orçamental.

O trabalho realizado ao nível da OCDE com o lançamento em 2015 das 15 ações do BEPS, cristaliza o momento de viragem. À data o propósito da alteração de paradigma estava focado sobretudo no combate à evasão fiscal, na melhoria da coerência das regras fiscais internacionais, na garantia de um ambiente fiscal mais transparente e no início do enquadramento fiscal internacional capaz de dar resposta aos desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia.

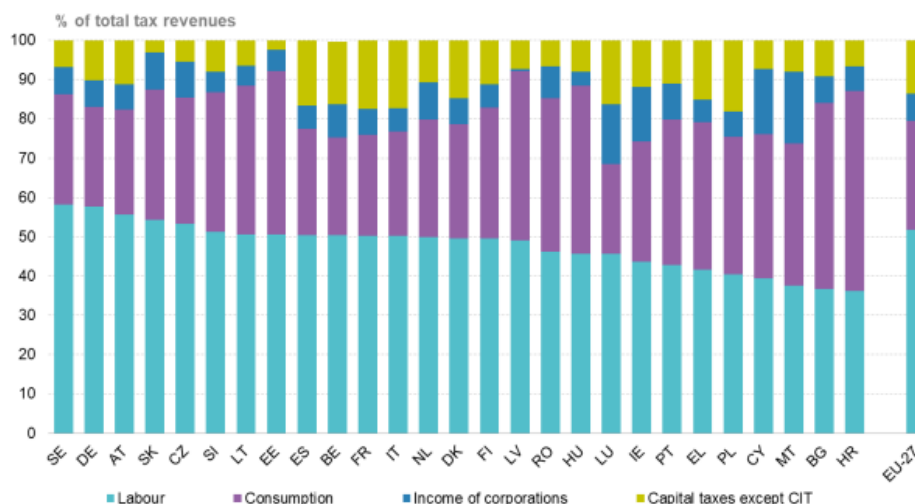
Após um longo caminho de implementação das medidas fiscais previstas nas diferentes ações do BEPS, seja através de diretivas comunitárias, da adoção da convenção multilateral (ML) ou da inclusão direta de disposições nas legislações nacionais, a comunidade internacional, impulsionada sobretudo pelo G20, tomou consciência que novos desafios impunham novas respostas.

Constata-se que os conceitos de residência fiscal e do estado fonte em que o sistema fiscal internacional se baseou no último século estão desatualizados para os desafios da economia de hoje cada vez menos baseada na presença física. Esse desajustamento levou alguns países a introduzirem nas suas legislações medidas unilaterais, que podemos apelidar de protecionistas da sua receita fiscal, numa tentativa de combate à elisão e fraude fiscal. Das medidas mais emblemáticas realço a “taxa digital” implementada por diversos países europeus como a França e Itália, que para além de trazer complexidade ao sistema acabou por ser duramente criticada pela comunidade internacional, nomeadamente pelos EUA.

Estes novos desafios podem ser sintetizados seguindo de perto a recente comunicação da Comissão Europeia² acerca do novo quadro de tributação das empresas para o século XXI. Nesse âmbito a Comissão refere que i) o envelhecimento da população, ii) as alterações climáticas, iii) a degradação ambiental, iv) a globalização, v) a inerente transformação do mercado de trabalho e vi) a digitalização da economia, são as novas tendências que mais têm impactado as bases tributáveis das diferentes jurisdições.

A constatação do impacto dessas tendências é mensurável a nível comunitário pela dependência das diferentes receitas fiscais dos Estados-Membros dos impostos sobre o trabalho, consumo e rendimento, conforme se pode verificar na próxima tabela³:

Gráfico 1 - Structure of taxation by economic function of the tax base EU-27 and member states, 2019, % of total tax revenues



Source: European Commission, DG Taxation and Customs Union, based on Eurostat data.

Notes:

- (1) For the purpose of this graph, 'capital' taxes' includes all categories not classified as labour, corporate or consumption tax.
- (2) Labour taxation includes employers' and employees' social contributions.
- (3) This graph excludes taxes assessed but unlikely to be collected.

² COM(2021) 251 final, Uma tributação das empresas para o século XXI.

³ in Annual Report on Taxation 2021 - Review of Taxation Policies in the EU Member.

Neste momento os debates internacionais ao nível do G20 e da OCDE, como veremos de seguida, estão a focar-se numa solução global com reforma da lógica internacional de tributação das sociedades, com especial enfoque na reafecção do direito a tributar e na tributação mínima efetiva. A Comissão Europeia anunciou ainda que independentemente de ser alcançado um acordo global em concreto, a discussão influenciará determinantemente a definição da agenda fiscal empresarial da União Europeia.

Assim, a agenda terá como enfoque permitir um crescimento justo e sustentável e assegurar a tributação efetiva.

A nível nacional, os Estados-Membros são convidados a sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos cujas externalidades inerentes à atividade desenvolvida tenham impactos sociais negativos, bem como eliminar subsídios prejudiciais. Por outro lado, incentiva-se a adaptação do sistema tributário à digitalização da economia, devendo essa digitalização abranger as diferentes Administrações Tributárias dos Estados-Membros e a redução dos custos de conformidade das empresas para assim fomentar o investimento transfronteiriço e assim ser criado o ambiente propício para as empresas poderem prosperar numa Europa ecológica e digital.

A Comissão Europeia adianta que a cobrança efetiva de receita fiscal “*é vital para financiar serviços públicos de qualidade e é uma condição prévia para uma repartição justa da carga fiscal entre os contribuintes*”⁴, considerando nesse sentido que os Estados-Membros não devem permitir – por exemplo – que o pagamento de juros ou *royalties* possa ser realizado a destinatários em países de baixa ou nenhuma tributação sem que tenham sido pagos impostos na UE. Na esteira desta premissa a Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários do Parlamento Europeu, produziu um relatório em que se propõe, entre outras medidas, que seja implementado um sistema que garanta que os dividendos, juros e *royalties* pagos a entidades não residentes na União Europeia sejam tributados a uma taxa efectiva mínima e que seja harmonizada a forma de pedido de reembolso intracomunitária das retenções na fonte sofridas.

No passado mês de Outubro⁵, 136 dos 140 países que fazem parte do Estrutura Inclusiva da OCDE / G20 sobre Erosão da Base e Transferência de Lucros (BEPS) comprometeram-se politicamente a avançar com mudanças estruturais no sistema tributário empresarial internacional. Embora a complexidade das mudanças propostas traga desafios, é de louvar todos os desenvolvimentos que tragam estabilidade e simplificação (via harmonização) ao sistema tributário internacional. Estas propostas estão organizadas em dois pilares:

- Pilar um: onde se pretende determinar a realocação de direitos tributários, procurando-se adaptar o sistema de tributação internacional aos novos modelos de negócios, revendo as regras de alocação de lucros e de conexão, de forma a que os Estados onde se realizada o consumo passem a ter direito a tributar.
- Pilar dois: onde se pretende salvaguardar a tributação dos lucros das multinacionais a um nível mínimo de tributação efetiva estabelecida em 15%.

Estas regras apenas se aplicam a multinacionais, no caso do Pilar 1, com um volume de negócios global de, pelo menos 20 biliões de euros, e no caso do Pilar 2 a multinacionais com um volume de negócios consolidado de, pelo menos, 750 milhões de euros.

Os Estados continuarão a ser soberanos na definição de taxas inferiores a 15% ou de incentivos com o mesmo resultado nas situações não abrangidas. Assim, o incentivo à não deslocalização por força da uniformização das regras poderá não ser absoluto. Há ainda uma miríade de empresas que poderão ser atraídas por sistemas fiscais transparentes, com autoridades fiscais competentes e colaborativas e com taxas efetivas de impostos tidas como justas. Ou seja, este acordo não põe fim absoluto à concorrência fiscal.

Vários países estão preocupados com a perda de receitas que resultará da adopção do Pilar Um e com a perda do instrumento de política fiscal [vetor de atração de investimento] por efeitos da aplicação das medidas previstas no Pilar Dois.

Obviamente que a introdução destas propostas no ordenamento jurídico internacional exigirá grande coordenação entre as diferentes jurisdições, sendo expectável que, a nível Europeu, estas medidas sejam aplicadas através de Diretiva, uniformizando-se assim o objectivo e confiando-se aos diferentes Estados-Membros uma apertada liberdade quanto ao meio para o alcançar.

Inúmeros detalhes-chave terão ainda de ser acordados obrigando os governos envolvidos a chegarem a um acordo profundo para garantir uma aplicação consistente. A implementação será certamente complexa, exigindo-se novas regras domésticas, tratados tributários adaptados, uma nova convenção multilateral, incluindo novos mecanismos de arbitragem para evitar a dupla ou múltipla tributação.

A próxima fase envolve discussões técnicas profundas sobre como as regras funcionarão na prática. Pretende-se a remoção de todos os Impostos sobre Serviços Digitais, o compromisso na não introdução de tais medidas no futuro e a não imposição de qualquer Imposto sobre Serviços Digitais (que tenha sido recentemente promulgado) entre 8 de outubro de 2021 e 31 de dezembro de 2023.

⁴ COM(2021) 251 final.

⁵ in, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising.

A Comissão Europeia, que tinha inicialmente anunciado que iria avançar isoladamente para a tributação dos serviços digitais, anunciou no passado mês de Julho que iria aguardar pelas conclusões das discussões tidas ao nível do G20 e OCDE para apresentar a sua proposta de implementação comunitária dessas alterações.

O acordo envolve uma combinação cuidadosa de trocas políticas. Pelo menos em teoria, os Países mais desenvolvidos podem beneficiar no sentido de que os maiores mercados irão atrair a maior parte da nova receita realocada para as jurisdições de uso ou consumo dos bens ou serviços (sob o Pilar Um).

Sob o imposto mínimo (Pilar Dois), muitos dos maiores mercados já têm taxas de impostos mais elevadas e muitas vezes representam as jurisdições sede que devem receber uma grande parte do imposto adicional sob o Pilar Dois. Em contraste, as jurisdições de menor dimensão que, impulsionadas por uma política fiscal assente em taxas menores de imposto e por via de incentivos específicos [e.g. como Irlanda e Suíça] têm conseguido atuar como centros de investimento estrangeiro, poderão perder receitas fiscais sob o Pilar Um e enfrentar uma competição mais forte na atração de investimento estrangeiro como resultado da implementação do Pilar Dois. Também se coloca a questão de saber até que ponto este acordo beneficiaria os países em desenvolvimento.

Ao mesmo tempo que ocorre esta discussão conceptual a nível global, o *European Parliamentary Research Service* publicou um estudo⁶ cujos resultados confirmam que a complexidade do imposto sobre o rendimento e os enormes custos de *compliance* são das maiores lacunas dos sistemas fiscais nos países da Europa. Para diminuição dessas lacunas, será importante aumentar a eficácia administrativa e de fiscalização. O mesmo acontece no que diz respeito ao aumento da transparência, com uma redução perceptível dos custos de cumprimento das obrigações fiscais.

Conforme é referido no estudo, é extremamente complexo lidar com as diferentes legislações fiscais em toda a UE, sem ter acesso em língua inglesa a informações e orientação das autoridades fiscais locais. Acresce a isto a não harmonização das regras contabilísticas bem como dificuldades acrescidas com as diferentes regras associadas às obrigações fiscais. Também é realçado como relevante no estudo a não harmonização ao nível do reporte de prejuízos fiscais.

Grandes desafios também se levantam no que diz respeito aos atrasos na digitalização dos sistemas fiscais e das administrações fiscais, ainda contando com uma vasta força de trabalho e utilizando sistemas não digitais num ambiente de baixa produtividade. O impacto positivo de uma administração digital é agora mais perceptível do que nunca desde a pandemia, um período durante o qual as autoridades que já haviam implementado medidas digitais se mostraram muito mais resilientes. Esta relativa falta de digitalização em alguns Estados-Membros constitui também uma causa e uma consequência da falta de dados comparáveis e fiáveis a nível da UE, o que é uma das principais limitações quando se trata de analisar os efeitos da evasão fiscal.

Quando os desafios são grandes as oportunidades são ainda maiores e, portanto, deverá ser grande o esforço a dedicar às mesmas. Assim, tais desafios apenas serão ultrapassados com o reforço e cooperação administrativa entre os Estados-Membros. E apesar de terem sido dados passos relevantes com as diretivas sobre cooperação administrativa (DAC 1 a DAC 6), muito ainda se poderá fazer.

Vejam-se já, por exemplo, os avanços previstos na Diretiva de Cooperação Administrativa (DAC 7) direcionada para os desafios da economia digital. A adoção desta diretiva garantirá que os Estados-Membros procedam ao intercâmbio automático de informações sobre as receitas geradas pelos vendedores nas plataformas digitais, localizadas ou não na União Europeia.

A necessidade da existência de uma declaração fiscal consolidada única, uma plataforma digital única e um balcão único são outras das questões muitas vezes abordadas ao nível comunitário. Para a concretização destes objetivos seria essencial uma harmonização das regras contabilísticas. A maioria dos sistemas comunitários baseia o cálculo do lucro tributável no lucro contabilístico, com os devidos ajustamentos. A importância da harmonização da base será essencial para aquilo que poderá ser a simplificação e harmonização dos ajustamentos fiscais.

Neste cenário, como deve Portugal fazer uso da sua política fiscal?

Partindo agora para as eventuais medidas que Portugal poderia adotar, como incremento para o desenvolvimento da economia e aumento da competitividade fiscal, afigura-se essencial, inicialmente, refletir e tecer algumas considerações acerca do nosso regime atual face aos demais países. O regime português não é competitivo face aos demais regimes europeus. No mais recente estudo⁷ elaborado pela *Tax Foundation*, Portugal é o quarto pior país da OCDE em termos de competitividade fiscal, como se poderá observar a partir da tabela que se segue:

⁶ *Fair and simpler taxation supporting the recovery strategy – Ways to lower compliance costs and improve EU corporate income taxation.*

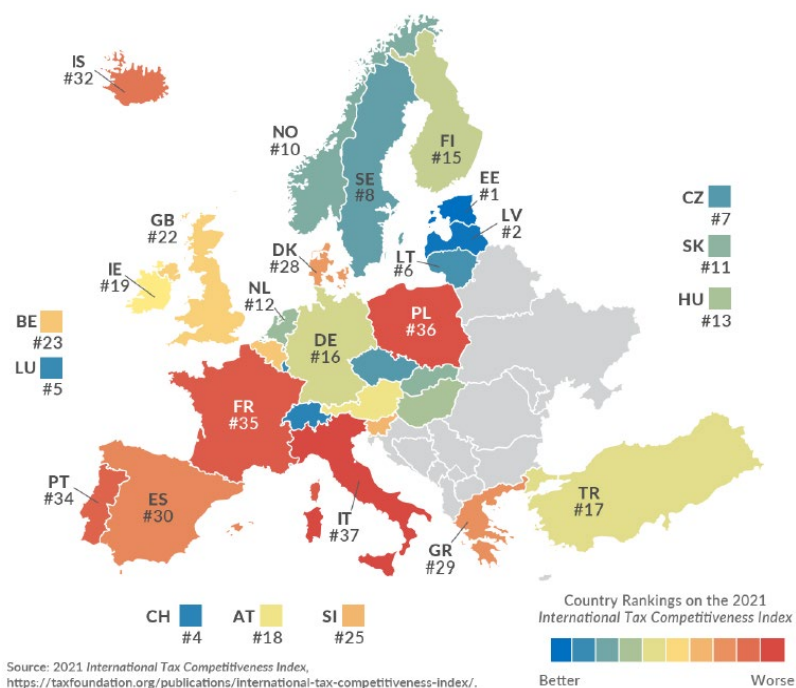
⁷ *International Tax Competitiveness Index 2021.*

Tabela 1 - 2021 International Tax Competitiveness Index Rankings

Country	Overall Rank	Overall Score	Corporate Tax Rank	Individual Taxes Rank	Consumption Taxes Rank	Property Taxes Rank	Cross-Border Tax Rules Rank
Estonia	1	100.0	3	1	9	1	15
Latvia	2	85.1	2	5	27	5	9
New Zealand	3	81.3	28	6	6	2	22
Switzerland	4	78.4	10	15	1	35	2
Luxembourg	5	76.5	25	20	4	13	5
Lithuania	6	76.5	4	7	24	7	23
Czech Republic	7	75.5	8	4	35	6	12
Sweden	8	72.9	9	18	16	8	14
Australia	9	71.3	29	17	7	4	24
Norway	10	70.6	11	13	18	15	11
Spain	30	57.1	32	19	10	36	17
Colombia	31	55.0	37	2	20	23	35
Iceland	32	53.7	13	36	19	27	31
Mexico	33	52.5	31	16	26	9	36
Portugal	34	49.0	35	31	33	20	28
France	35	48.7	34	37	21	34	13
Poland	36	45.7	14	12	37	31	29
Italy	37	44.6	30	33	28	37	26

Portugal, ocupa assim, em matéria de impostos sobre as sociedades a 34.º posição no ranking, o que coloca o território nacional como um país em situação delicada na Europa, como se infere da análise da figura infra:

Gráfico 2 - European OECD Country Rankings on the 2021 International Tax Competitiveness Index



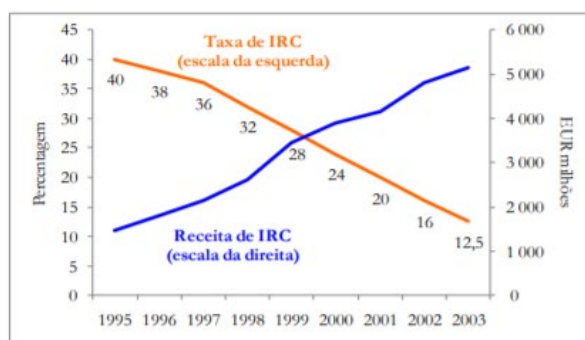
Face a esta realidade, e considerando a autonomia que, apesar de limitada neste âmbito, pode e deve ser exercida, dever-se-iam antecipar desde já todas as questões que visassem a simplificação do seu sistema fiscal.

Uma medida, que na minha perspectiva se revela fundamental para tornar Portugal mais competitivo, de simples e fácil aplicação, consubstancia-se na diminuição da taxa de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), para níveis na ordem dos 15%. Obviamente que tal redução não poderá ser imediata, mas desde que anunciada com a devida antecedência, e desde que se garanta a sua efectiva entrada em vigor, permitirá o incremento do investimento no país, compensando-se certamente a eventual diminuição das receitas fiscais por efeito da diminuição da taxa nominal.

Nunca é demais relembrar o caso de sucesso da Irlanda. Em meados dos anos 90, a Irlanda foi pressionada pela Comissão Europeia, a abandonar o regime dual de tributação sobre as empresas, em que existia um regime geral

de tributação sobre as empresas de 40% e uma tributação reduzida de 10% que se aplicava ao setor industrial e às empresas instaladas no Centro Financeiro Internacional de Dublin e na Zona Livre do Aeroporto de Shannon. Em 1998, o governo Irlandês propôs-se a reduzir faseadamente durante cinco anos, a taxa geral de imposto que já era de 32% para 12.5%.⁸ Do exposto, concluiu-se que, apesar da redução da taxa sobre o rendimento das pessoas coletivas, a receita fiscal subiu todos os anos, cerca de 18%. O investimento cresceu anualmente a uma taxa de 9.3% e a taxa de emprego subiu anualmente 4%. A Figura que se segue apresenta a taxa de geral de imposto sobre as sociedades e a respetiva receita fiscal na Irlanda, no período entre 1995 e 2003:

Gráfico 3 - Taxa geral ajustada* de imposto sobre as sociedades e respetiva receita na Irlanda, 1995-2003



* Incluindo adicionais de imposto e sobretaxas de cariz local, municipal, nacional e estadual.

Fonte: Comissão Europeia.

Os dados recolhidos do Relatório da Comissão para a Reforma do IRC de 2013, demonstram que a Irlanda no período compreendido entre 2000 e 2010, apresentou uma receita fiscal, resultante da cobrança de impostos sobre as sociedades, de 3.3% do PIB anual da Irlanda, em comparação com os 3.1% em Portugal e 2.4% na Alemanha e em França, conseguido através de uma taxa de imposto de 14.5% na Irlanda, 29.8% em Portugal, 37.4% na Alemanha e de 32.5% em França. Daqui se infere que a Irlanda, apesar de ter a taxa mais baixa dentro do leque de países mencionados, foi o país que apresentou maior receita fiscal em termos relativos face ao PIB.

Como se depreende, a diminuição das taxas de imposto proporciona um crescimento económico, investimento e criação de emprego, e curiosamente, há um claro desincentivo à fraude e evasão fiscais por as taxas de imposto serem relativamente baixas. Este é um exemplo óbvio - bem conhecido como *Curva de Laffer* - demonstrando que nem sempre de um incremento da taxa de imposto resulta um incremento de receita fiscal, pelo contrário.

A Irlanda apresenta assim um enorme grau de competitividade fiscal na tributação direta das empresas, e, mesmo quando pressionados pela Troika e pelos restantes países europeus (aquando do recurso à ajuda externa em 2010) não alteraram a taxa de 12.5%, tendo tido apoio neste sentido, até por parte das forças políticas de oposição. De facto, isto diz muito acerca de um país, que se encontra mais preocupado com o seu dinamismo económico do que propriamente com quezílias políticas.

Apresento, de seguida, um conjunto de incentivos fiscais presentes na Irlanda, que poderiam ser transpostos para o ordenamento jurídico português:

- Taxa de IRC 12,5% (passará para 15% em 2023)
- Isenção para novas empresas Start-Up: elimina-se, durante 3 anos, a tributação dos rendimentos empresariais, desde que o montante de imposto seja inferior a 40.000€. Se o imposto estiver compreendido entre 40.000€ e 60.000€ a isenção é aplicada parcialmente.

Outro caso de sucesso, no que à atração de investimento estrangeiro e nacional diz respeito, é a Eslováquia. Em 2004, procedeu a uma reforma do sistema fiscal, com o objetivo de *criar “uma conjuntura favorável para o investimento e competitividade, tanto para as empresas como para as famílias, que trouxesse dinamismo à economia (...) Assim, tornou-se o sistema fiscal muito mais simples e claro, tendo sido eliminadas as ineficiências e fraquezas detetadas no anterior regime fiscal, bem como as distorções do sistema enquanto instrumento para atingir objetivos não fiscais.”*⁹

Por conseguinte, a Eslováquia passou a prever desde 2004 uma taxa de imposto sobre as empresas de 19%, tendo passado a existir um único escalão de IRS e ainda uma taxa única de IVA. Neste seguimento, eliminou a

⁸ Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas 2013.

⁹ Relatório da Comissão para a Reforma de IRC-2013

maior parte das exceções relativas a regimes especiais. O resultado da reforma operada culminou, em 2004, na redução do défice público, e nos anos que se seguiram, até 2008, no crescimento do PIB, do investimento e das taxas de empregabilidade.

Mas a diminuição da taxa de imposto não se esgota na diminuição da taxa nominal de imposto. Urge revogar a Derrama Estadual, promessa de compromisso da Reforma de 2014, e reanalisar todas as taxas específicas sobre determinados sectores que foram sendo criadas nos últimos anos sem qualquer tipo de sustentação, a não ser a arrecadação de receita fiscal adicional. Está comprovado que uma diminuição das taxas não conduz necessariamente a uma diminuição da receita fiscal. Precisamos de captar empresas, mas para isso será necessário criar incentivos para que estas se estabeleçam.

Nesse âmbito seria importante permitir às empresas deduzirem à coleta a maior percentagem possível – dentro das eventuais limitações internacionais e comunitárias impostas - dos montantes alocados a atividades de Investigação e Desenvolvimento (I&D), bem como introduzir a possibilidade de reembolsar as empresas pelo montante do crédito fiscal gerado, mas que não tenha sido utilizado durante o prazo de reporte, tal como previsto no sistema Francês. Adicionalmente dever-se-á reforçar o regime de *Patent Box*.

É de louvar a meu ver o reforço do regime do patent box previsto na proposta do Orçamento de Estado para 2022 (que acabou de ser chumbado à data desta reflexão). Este novo regime de *Patent Box* prevê uma dedução ao lucro tributável de 85% (por oposição a uma dedução de 50% atualmente em vigor) dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de direitos de propriedade industrial. Apesar da não aprovação do Orçamento do Estado, esta medida deverá ser implementada assim que possível uma vez que tornará o regime português num dos mais competitivos a nível Europeu.

No entanto, poderemos ser mais audazes. Atualmente apenas os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de patentes, desenhos ou modelos industriais e direitos de autor sobre programas de computador, podem usufruir do regime. Porque não também equacionar o alargamento do regime de *patent box* a rendimento que se consiga identificar como receita de I&D desenvolvido pela empresa, e que se encontra implícito no preço dos bens produzidos e/ou serviços prestados por estas.

Outras medidas deveriam na minha opinião ser analisadas, nomeadamente, simplificação dos diferentes regimes de benefícios fiscais existentes e criação de incentivos fiscais indutores de comportamentos.

Por outro lado, e seguindo de perto a recente Recomendação da Comissão Europeia¹⁰, seria importante implementar em Portugal um regime de *carry back* no reporte de prejuízos fiscais, tornando a este nível Portugal mais competitivo, em comparação com outros regimes fiscais Europeus. Esta lógica de maior solidariedade entre períodos de tributação reflete um apoio bastante importante à tesouraria das empresas, sobretudo em momentos de alteração abrupta de resultados. A mesma lógica poderá ser aplicada aos benefícios fiscais, antecipando-se assim a materialização do benefício concedido às empresas na medida em que a dedução passa a poder ser realizada ao imposto apurado nos anos anteriores ao ano em que é gerado o benefício.

A constante alteração dos períodos de reporte fiscal acabam por ser algo que apenas adiciona complexidade ao regime. Neste sentido seria importante não existir limite temporal na utilização dos prejuízos fiscais - como na Alemanha -, e, se não possível, estabilizar pelo menos o período de 12 anos para todas as empresas, independentemente da sua dimensão. Se a distinção de prazo de reporte em função da dimensão da empresa permanecer estar-se-á, mais uma vez, a estimular que as empresas queiram necessariamente permanecer PME.

Talvez seja oportuno idealizar um cenário em que o atingimento de estatuto de grande empresa se possa tornar mais apetecível para quem hoje cria uma nova empresa. Neste sentido, devem-se equacionar incentivos fiscais aplicáveis aos sujeitos passivos que no curto prazo sejam pequenas empresas, no médio prazo sejam médias empresas e no longo prazo se transformem em grandes empresas.

Importa também estabilizar os pressupostos definidos para que um determinado sujeito passivo possa beneficiar de um determinado incentivo fiscal. Definido o benefício fiscal este deve-se tornar perene e indiferente à pressão do momento político ou económico. Infelizmente é hoje bastante comum a alteração ou inclusão de novos pressupostos que não eram previstos à partida e que em nada se relacionam com a opção de política fiscal que criou o incentivo.

Refira-se a este respeito, o regime extraordinário e transitório de incentivo à manutenção de postos de trabalho introduzido pelo Orçamento do Estado para 2021, e pela Portaria n.º 295/2021, que veio “regulamentar” esse regime - ou verdadeiramente “legislar” -, e que veio limitar o acesso das grandes empresas com resultado contabilístico positivo em 2020 a determinados apoios públicos e incentivos fiscais. Passou-se assim a exigir a estas empresas que partilhassem o custo social de manterem colaboradores nos seus quadros que no limite – face à diminuição da atividade económica – não seriam necessários.

¹⁰ Recomendação (EU) 2021/801 da Comissão de 18 de maio de 2021 relativa ao tratamento fiscal das perdas durante a crise da Covid-19.

Não nos parece que este tipo de medidas inesperadas e que introduzem instabilidade devam estar ao serviço do Estado para fazer face às suas necessidades de curto, médio ou longo prazo. A política de incentivos deve ser coerente e revista apenas quando o comportamento que se promoveu deixar de ser necessário.

Neste sentido, veja-se a medida apresentada na proposta de Orçamento de Estado para 2022, onde é proposta a criação de um Regime de Incentivo Fiscal à Recuperação (IFR), onde o Estado concede a possibilidade de as entidades elegíveis poderem deduzir à coleta uma percentagem entre 10% a 25% das despesas elegíveis, desde que o sujeito passivo, durante um período de três anos, não distribua lucros nem cesse contratos de trabalho, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou por extinção do posto de trabalho. Este é um incentivo fiscal “mascarado”, não é neutro, constituindo a não distribuição de dividendos uma condição *sine qua non* da aplicação do benefício. Estas condições, não são incentivadoras de investimento em Portugal, e, conseqüentemente, o país não beneficia da conotação de *Business Friendly*.

Acresce a isto, o facto de Portugal evidenciar várias lacunas no seu sistema fiscal, que importava desde já colmatar e antecipar. Alterações ao Regime de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) também seriam desejáveis. Apesar de simples, possui entraves e limita consideravelmente as empresas, quer no que às participações sociais diz respeito como aos requisitos temporais que lhe estão subjacentes, quer naquilo que são as exceções à “consolidação”.

No que à lista de países, territórios ou regiões com regime claramente mais favorável diz respeito, a dita “*lista negra*”, não se compreende como é que Portugal inclui oitenta e dois países em comparação com a União Europeia, que tem apenas doze. Este facto, permite-nos refletir acerca do eventual critério que Portugal possa utilizar na inserção dos países na lista. Será totalmente arbitrário? Fundar-se-á na informação que circula nos media? Crê-se que Portugal tem como objetivo fundamental a arrecadação de receita fiscal, mas na prossecução de tal objetivo valerá tudo? A revisão desta lista é há anos reclamada, mas nada é realizado a esse nível.

Ao longo dos últimos anos têm vindo a ser impostas sanções fiscais sobre as empresas que investem em Portugal e que aqui criam postos de trabalho, pelo facto de serem direta ou indiretamente detidas por entidades residentes em jurisdições listadas. A única alternativa que essas empresas têm ao seu dispor para não sofrerem essas sanções é mesmo deixarem Portugal, uma vez que o mecanismo legal previsto para a revisão da lista apenas pode ser acionado pela jurisdição em causa. Uma vez que a decisão sobre o pedido apenas se funda em dados em concreto e do domínio público, urge que este mecanismo seja alterado para que o pedido possa ser realizado por qualquer interessado. Só assim se dá a oportunidade destes sujeitos passivos de alguma forma reagirem da posição *kafkiana* em que se encontram.

Seria também relevante criar incentivos à capitalização das empresas. Sendo já uma questão crítica da economia nacional, a verdade é que em resultado dos efeitos da pandemia, as empresas nacionais sacrificaram ainda mais os seus rácios de autonomia financeira. Do ponto de vista fiscal poder-se-ia ir mais longe no regime de remuneração de capital social, aliás na esteira do anunciado pela Comissão Europeia¹¹ que anuncia a apresentação de uma proposta para combater a distorção dívida-capital próprio na tributação das sociedades, através de um sistema de dedução aplicável ao financiamento por capitais próprios. Neste sentido, o aumento da taxa atual de 7% e deixar de ter limites absolutos poderá facilmente induzir ao reforço da capitalização das empresas nacionais. Por outro lado, dever-se-á também eliminar a redução prevista da percentagem para o cálculo do limite de dedutibilidade de encargos financeiros.

A reintrodução do benefício fiscal de dedução ao lucro tributável aplicável a sujeitos passivos de IRC que apurem criação líquida de postos de trabalho - desta vez e ao contrário do previsto no extinto benefício fiscal da criação líquida de emprego (art.19.º do EBF) - independentemente das características dos colaboradores considerados, seria também essencial. O montante da dedução poderia ser apurado com base na majoração em 150% do montante dos encargos salariais suportados pela entidade patronal com os colaboradores considerados para este efeito e sem qualquer limite máximo.

Adicionalmente e como forma de simplificação das regras de apuramento do imposto devido pela maioria das micro e pequenas entidades, que contribuem de forma residual para a receita fiscal, seria salutar a introdução de um mecanismo de apuramento do lucro tributável simplificado obrigatório, sendo nestes casos dispensadas quaisquer obrigações adicionais declarativas para além da entrega do ficheiro SAFT-Contabilidade. Com esta medida reduzir-se-ia a dedicação dos sujeitos passivos e sobretudo da Autoridade Tributária com um conjunto significativo de empresas.

Por fim, mas não menos importante, cumpre referir os maiores entraves ao investimento em Portugal, que se consubstanciam no excesso de burocracia exigida no sistema fiscal, a instabilidade legislativa, que gera incerteza jurídica, o elevado índice de litigiosidade e como agravamento, o congestionamento dos tribunais fiscais.¹²

¹¹ In COM(2021) 251 final.

¹² Relatório Final da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas 2013.

Conclusão

Num País como Portugal, carente de recursos naturais, capital e conhecimento científico, a competitividade do sistema fiscal tem de ser entendida como um desígnio nacional, imune às discussões, interesses e opções circunstanciais. São por demais evidentes as vantagens dos Estados que souberam discutir e fixar da forma mais unânime possível as traves mestras dos respetivos sistemas fiscais. O exercício é exigente, porque basilado entre os compromissos sociais e pela dívida pública, mas estou certa que os mecanismos ainda ao serviço do Estado permitem com rapidez começar a inverter o percurso de perda competitividade fiscal verificado ao longo dos últimos anos, se for essa a intenção.