



Citação¹

Impacto das Tributações Autónomas no gasto de imposto total das empresas em Portugal: evidências e algumas reflexões com recurso a um estudo de caso múltiplo

Amélia Maria Martins Pires

amelia@ipb.pt

ESTiG - Instituto Politécnico de Bragança (IPB)

Investigadora da Unidade de Investigação Aplicada em Gestão (UNIAG)

Sónia Cristina Resende da Mota

soniacrmota1995@gmail.com

ESTiG - Instituto Politécnico de Bragança (IPB)

Resumo

O crescente aumento das taxas de tributação autónoma (TA) em Portugal, assim como o aumento do seu campo de incidência ao longo dos últimos anos, converteu-as em crescente fonte de receita fiscal para o Estado e, consequentemente, com impacto também nos resultados das empresas. Neste âmbito, encontrámos motivação e justificação para a realização do presente artigo, que tem por objetivo analisar o impacto das TA no montante total de gasto de imposto efetivamente pago pelas empresas. Para tal, recorreu-se a uma metodologia qualitativa e quantitativa, com uma forte componente interpretativa, com recurso a um estudo de caso múltiplo. Os resultados obtidos indicam que as TA têm um peso considerável no imposto das empresas, ainda que maior nas de grande dimensão, que utilizam o normativo internacional e apresentam resultado contabilístico positivo, ainda que esta tendência pareça estar a diminuir.

Palavras-chave: Gasto de Imposto, Impacto do normativo fiscal, Imposto, Resultado fiscal, Tributação autónoma.

Abstract

The increasing increase in autonomous taxation rates in Portugal, as well as the increase in their field of incidence over the last few years, has turned them into an increasing source of tax revenue for the State and, consequently, also with an impact on results of companies. In this context, we found motivation and justification for carrying out this article, which aims to analyze the impact of autonomous taxation on the total amount of tax expense actually paid by companies. To this end, we used a qualitative and quantitative methodology with a strong interpretive component, using a multiple case study. The results obtained indicate that autonomous taxation have a considerable weight in corporate tax, although greater in large companies, which use international standards and present a positive accounting result, although this trend seems to be decreasing.

Keywords: tax expense, impact of tax regulations, tax, tax result, Autonomous taxation.

¹ Pires, A. M. M. & Mota, S. C. R., (2021). Impacto das Tributações Autónomas no gasto de imposto total das empresas em Portugal: evidências e algumas reflexões com recurso a um estudo de caso múltiplo, XVIII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, 14 e 14 de outubro, via digital, https://www.occ.pt/pt/dtrab/trabalhos/congressoxviii_cica/trabalhoscc.php

Introdução

As Tributações Autónomas - TA são um tema que tem sido alvo de intenso debate, quer pelas grandes oscilações nas taxas e, conseqüentemente, pelo efeito que produzem nos resultados das empresas, quer pelas contantes alterações que se têm registado ao nível do seu âmbito de incidência. Representam uma importante parcela de receita para o Estado, mas, ao incidirem sobre a coleta, são tema que tem gerado alguma controvérsia. Na verdade, o seu progressivo aumento (das TA) não tem tido o melhor acolhimento, e não apenas pela impopularidade de uma “maior tributação” mas antes, e fundamentalmente, por terem como base de incidência não o lucro gerado mas certos gastos incorridos ao longo do seu período económico, desvirtuando o princípio em que se faz incidir o Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas – IRC, um imposto que incide sobre o lucro das empresas (Dinis, Martins & Lopes, 2017). Recordamos, a propósito, que a jurisprudência portuguesa considera as TA como uma taxa que é aplicada às despesas e não ao rendimento, logo um imposto distinto do IRC– Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas, no caso de pessoas coletivas, ou do IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares, no caso de pessoas singulares. Sendo peculiar, o entendimento que sobre ele deve ser adotado tem suscitado interesse, ainda que a forma como vêm sendo definidas coincida no essencial. Trata-se de um imposto progressivo (Silva, 2018).

Se numa fase inicial o seu surgimento foi justificado com a necessidade de tributar operações suscetíveis de potenciar a evasão fiscal, aplicando-se uma determinada taxa a determinadas despesas, de forma a evitar que os sujeitos passivos utilizem para fins pessoais bens que incorreram em custos fiscalmente dedutíveis, com o passar dos anos, as taxas foram aumentando e as TA acabaram por se transformar num mecanismo de arrecadação de receitas para o Estado português (Nabais, 2015). E tanto assim que, no dizer de Sousa (2018), o IRC é um dos impostos que permite ao Estado uma maior arrecadação de receitas, sendo uma grande parte deste valor justificada pelas TA. No mesmo sentido se apresenta Mota e Pires (2020), ao defenderem que, não obstante o montante de imposto a pagar ter tendência a aumentar com o crescimento dos resultados, o contrário também se verifica, concluindo que o sistema fiscal português não tributa apenas rendimentos e que, neste âmbito, as TA representam uma percentagem significativa no total de imposto.

Na verdade, o peso das TA tem merecido atenção particular ao longo das últimas décadas, fundamentalmente com o objetivo de se procurar perceber não só a sua incidência, mas também, e, em particular, o seu efeito penalizador em termos de carga tributária. Apesar de não estarmos perante uma problemática nova, esta adquire uma relevância cada vez mais significativa em Portugal, onde existe a ideia de que as TA não só representam um peso excessivo no gasto total de imposto das empresas como geram, também, dupla tributação, o que acaba por afastar e/ou desvirtuar o propósito da tributação do rendimento do seu objetivo inicial. É, pois, neste âmbito que se justifica este estudo, quer pela relevância que se identifica, quer pela oportunidade de procurar identificar o peso relativo das TA no gasto de imposto das empresas em Portugal e, adicionalmente, quais as principais características ou tipologia de empresas onde esse peso é mais significativo. Para tal, estabeleceu-se a seguinte questão de investigação: “Qual o impacto das Tributações Autónomas no reconhecimento do gasto de imposto anual das empresas em Portugal e quais as principais características destas empresas?”

Tratando-se de um estudo que tem como objetivo analisar, numa perspetiva crítica e exploratória, a influência das TA no montante total de imposto pago pelas empresas. Pretende-se contribuir para o conhecimento e influência das TA em Portugal. Para lhe dar resposta, o trabalho, que compreende esta introdução e respetivas conclusões, divide-se em duas partes fundamentais. Uma primeira onde é feita uma revisão de literatura em torno do conceito, origem e fundamentação para a existência de TA, assim como uma síntese dos principais resultados apresentados na literatura (estudos anteriores), e uma segunda, que se pretende em articulação com a primeira, que descreve um trabalho empírico, desenvolvido com recurso a uma metodologia de natureza qualitativa e quantitativa, com uma forte componente interpretativa (Ryan, Scapens & Theobald, 2002), na medida em que ao longo do seu desenvolvimento se vai procurar perceber o impacto das TA no imposto pago pelas empresas e a sua relação com determinadas opções contabilísticas e com algumas das principais características ou tipologia de empresas onde esse peso é mais significativo. Para tanto, recorrer-se-á a um estudo de caso (Yin, 2010) a desenvolver a partir de um conjunto de empresas, cotadas e não cotadas, escolhidas aleatoriamente para o efeito.

1. Revisão de literatura

Para efeitos de contextualização cabe recordar que, em Portugal, a tributação das sociedades segue as normas do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas – CIRC, imposto que decorre da reforma fiscal de 1989, uma consequência da adesão de Portugal aquilo que é hoje a EU – União Europeia, e que tem como objetivo tributar o lucro das sociedades, calculado a partir do resultado líquido do período

apurado pela contabilidade, ao qual são feitas as devidas correções extracontabilísticas e, posteriormente, adicionadas as variações patrimoniais positivas e deduzidas as variações patrimoniais negativas, apuradas no mesmo período, determinando-se assim o lucro tributável a que, por sua vez, são deduzidos os benefícios fiscais, pagamentos por conta e pagamento especial por conta, alcançando desta forma o valor de matéria coletável ao qual se aplica a taxa de IRC em vigor no período.

Ainda a propósito dos impostos, enquanto fonte de financiamento para o Estado, destaca-se o IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado, nos diretos e o IRS e IRC, nos indiretos, como aqueles que mais receita proporcionam. Neste âmbito, encontram-se as TA que, ainda que, comparativamente, representem um valor diminuto, as receitas fiscais resultantes da sua aplicação têm vindo a crescer exponencialmente ao longo dos últimos anos (Sousa & Silva, 2017).

Apesar de as TA se aplicarem no âmbito do IRC, distinguem-se deste imposto uma vez que não se fazem incidir sobre o rendimento dos sujeitos passivos, que é formado ao longo de todo o ano económico, mas apenas e só sobre determinadas despesas relacionadas com diversas operações que se encontram sujeitas a taxas diferentes de IRC (Moreira, 2018). Caracterizam-se, também, pelo seu carácter instantâneo, uma vez que ao recaírem sobre determinada despesa, o imposto surge no momento e, ainda, pelo facto de um sujeito passivo as poder pagar num período em que tenha apresentado prejuízo fiscal, o que justifica em pleno a sua denominação de tributação “autónoma”, ou seja, de independência relativamente ao resultado fiscal (Oliveira & Cruz, 2016).

Em termos temporais, datam do início dos anos 90 do século XX e surgem justificadas com o propósito de combater a fraude e a evasão fiscal e, ao mesmo tempo, procurar penalizar determinados abusos, taxando certas despesas nas empresas que, ainda que concorram para o cálculo do lucro tributável, não são entendidas como originadas pela sua atividade normal e/ou inteiramente resultantes do uso exclusivo da realização de investimentos afetos à sua atividade (Marques, 2017). É com base neste entendimento que o sistema fiscal converte estas despesas em “rendimentos” e, desta forma, procura evitar e/ou reduzir a evasão fiscal (Sousa & Silva, 2017). Ainda que numa fase inicial se entendesse a medida como francamente moralizadora do sistema e capaz de repor maior justiça, com o tempo as opiniões foram-se alterando e, inclusive, gerando alguma controvérsia.

Na verdade, após uma breve vigência, por via da publicação da Lei n.º 2/88, de 26 de janeiro, que veio aplicar uma taxa sobre as despesas confidenciais das empresas, esta lei acabaria por ser revogada com a publicação do CIRC, pelo que as TA acabariam por surgir, ou ser retomadas, com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, que veio aplicar uma taxa de tributação de 10% às despesas confidenciais ou não documentadas para, em 2001, se assistir ao primeiro de vários alargamentos da sua base de incidência, ao passarem a ser tributadas também, pela mesma via, as despesas de representação e despesas com viaturas (Orçamento de Estado para 2001). Na verdade, e no que respeita à sua incidência e/ou tipologia, a Tabela 1 que se segue sistematiza, com base no artigo 88º do CIRC, as situações que são objeto de TA e cujo apuramento, para efeito de gasto de imposto total, tem lugar no Quadro 10 da Modelo 22.

Tabela 1: Encargos que originam Tributações Autónomas

Encargos	Taxa Normal	Taxa Agravada
Despesas não documentadas	50%	70%
Viaturas ligeiras de passageiros, ligeiras de mercadorias, motos e motociclos	As taxas aplicadas diferem consoante o custo de aquisição e/ou tipo de combustível utilizado	
Despesas de representação		10%
Ajudas de custo		5%
Importâncias pagas a não residentes	35%	55%
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC e sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, incluindo-se os rendimentos de capitais		23%
Indemnizações ou compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade		35%
Bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando representem uma parcela > a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a 27.500,00€		15%

Fonte: Elaboração própria com base no Artigo 88º do CIRC.

De referir, ainda, que para as situações descritas (Tabela 1) as taxas de tributação podem ser agravadas em 10% quando aplicadas a sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal (artigo 14º do CIRC). Tendo em

conta que o Resultado Líquido do Período – RLP, apurado pela contabilidade para efeito de cálculo da estimativa de imposto, pode apresentar um valor negativo, mas que, como consequência dos acréscimos e das deduções decorrentes da aplicação da legislação fiscal, nos termos definido pelo CIRC, poder vir a dar lugar a lucro tributável, ou vice-versa, importa destacar que, para efeitos do cálculo das TA importa se a empresa apresentou na Modelo 22 um lucro tributável ou um prejuízo fiscal. Tal é justificado pelo facto de, no caso de o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal, estar obrigado ao cálculo das TA com base nas taxas agravadas, ou seja, com um acréscimo de 10 pontos percentuais. Recordamos, a propósito, e para o justificar, que a taxa agravada teve origem na Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que veio produzir um aditamento ao artigo 14º do CIRC, e com base na qual se passou a fazer distinção entre os sujeitos que apresentam resultado fiscal positivo e os que apresentam resultado fiscal negativo. Com efeito, o legislador veio pôr em evidência que as empresas serão penalizadas pela via das TA se incorrerem em certas despesas quando apresentam uma situação de fragilidade económica por se considerar que tal condição não é compatível com tais despesas. Uma penalização que, à semelhança do espírito que está subjacente a todas as TA, tem como objetivo desincentivar as empresas a incorrerem em certas despesas (tipo as da Tabela 1), por se entender que, se apresentam prejuízo fiscal em determinado período económico, não deverão ter, por princípio, nesse mesmo período, capacidade económica para incorrerem em despesas que, pela sua natureza, se consideram não essenciais para o normal desenvolvimento de uma qualquer atividade económica.

Porém, se na sua essência tal não deixa de ser justificável, a verdade é que esta medida tem sido alvo de grandes críticas. As taxas praticadas já são bastante elevadas, pelo que o agravamento não tem sido bem acolhido e só pode ser justificado, na opinião de alguns, como uma medida de angariação de receita fiscal (Sousa, 2018), sob o argumento de que um aumento das suas taxas (de TA) se transforma numa forma fácil de arrecadação de receita sem que haja um aumento da taxa nominal de imposto (Cascais, Monteiro & Farinha, 2019).

Na verdade, quando fazemos referência à taxa de tributação de um país o valor em que pensamos, no imediato, é o da taxa geral ou taxa nominal, que atualmente se encontra fixada nos 21%, salvo exceções dispostas no artigo 87º do CIRC. No entanto, a taxa que realmente é paga pelas empresas, e que é denominada por taxa efetiva, difere da taxa nominal em resultado da aplicação de certos mecanismos que compreendem, de entre outros, os benefícios fiscais e a aplicação das TA e que podem aumentar ou reduzir a taxa efetiva de IRC. As TA, pela evolução que têm registado desde o seu aparecimento, quer no que respeita ao valor da taxa a aplicar quer no que respeita à base de incidência, podem ser consideradas como uma correção ao imposto (IRC e IRS) por serem utilizadas para tributar determinadas tipologias de custos que possam ser utilizadas de forma abusiva por parte dos sujeitos passivos como de forma de reduzirem os seus rendimentos tributáveis.

Ainda que necessárias para auxiliar o Estado no combate à evasão fiscal, o crescimento que têm apresentado ao longo dos anos permite confirmar, por si só, o crescente aumento de receitas, mas também, e cada vez mais, questionar os seus reais propósitos. Este comportamento, expresso num aumento progressivo das TA, acabaria por conduzir ao desvirtuar do IRC, afastando-o da sua principal característica, enquanto imposto que incide sobre o lucro das empresas, ao contrário das TA que têm como base de incidência não o lucro gerado pelas empresas, mas os gastos incorridos ao longo do seu ano económico. Adicionalmente, o IRC caracteriza-se, também, por ser um imposto conjuntural ou pro-cíclico, na medida em que quando determinada empresa apresenta uma conjuntura económica favorável paga imposto e, por analogia, quando a conjuntura económica lhe é desfavorável incorre em prejuízo fiscal, o que a deveria isentar de pagar impostos. No entanto, não é isso que acontece. As empresas pagam imposto quer apresentem lucro ou prejuízo, acabando o IRC por ser desvirtuado (Dinis et al., 2017). O afastar do IRC da sua génese acaba por ser mais uma razão para contribuir e alimentar as dúvidas em torno das reais razões ou objetivos das TA, ou seja, se é para evitar realmente a evasão fiscal, enquanto norma anti-abuso, ou se é também, e fundamentalmente, para arrecadar cada vez mais receita fiscal para o Estado.

As dúvidas parecem legítimas. O propósito original do sistema fiscal, de converter despesas em “rendimentos” e, desta forma, procurar evitar eventuais evasões fiscais (Sousa & Silva, 2017) representa uma medida que, ainda que numa fase inicial se entendesse como francamente moralizadora do sistema e capaz de repor maior justiça, com o tempo o princípio original foi-se desvirtuando e as TA convertidas, gradualmente, numa forma de arrecadar impostos, ao ponto de se falar em taxas de TA em certas rúbricas que podem chegar aos 70% (Sousa, 2018) ou 80% (Sousa, 2016). Ainda que os últimos anos pareçam querer apontar para uma inversão da tendência (Marques, 2017; Cascais et al., 2019), os resultados são ainda escassos e pouco esclarecedores ou inconclusivos, pelo que o estudo do peso das TA continua a merecer atenção particular, no sentido de se procurar, fundamentalmente, determinar o seu efeito penalizador em termos de carga tributária.

Segundo Oliveira e Cruz (2016), com base em estudo desenvolvido com o objetivo de perceber o impacto fiscal das TA em sede de IRC e onde procuraram analisar o peso das TA no montante do IRC liquidado efetivamente, no período compreendido entre 2005 e 2011, concluíram que o peso das TA manteve uma evolução crescente ao longo dos anos, chegando a um impacto de 18,8% no total de IRC liquidado em 2011. Um crescimento que justificam, precisamente, com o aumento das taxas e com o alargamento do seu campo de incidência. Concluíram, ainda, que as TA têm um comportamento independente do IRC, na medida em que o IRC apresentou decréscimo ao longo o período em análise (justificado pela crise económica de 2008), enquanto as TA aumentaram ao longo do mesmo período, o que não deixa de pôr em evidência o efeito penalizador desta forma de tributar e o seu contributo enquanto fonte de receita fiscal.

Em concordância, ou seja, assumindo que as TA representam uma parcela muito significativa do imposto arrecadado pelo Estado, verifica-se que os contribuintes têm vindo a evitar incorrer em determinadas despesas de modo a evitar um maior peso das TA. Neste âmbito, um estudo realizado por Nova (2017) permitiu concluir que as empresas têm vindo a diminuir as despesas com as rubricas de “despesas não documentadas” e “encargos com viaturas ligeiras de passageiros” por serem estas as mais penalizadas em sede de TA. Também Marques (2017), em estudo realizado, no período compreendido entre 2012 e 2016, com o objetivo de perceber quais as despesas com maior peso no cálculo das TA, concluiu serem os “encargos com viaturas”. Em conformidade, concluiu também que, na sequência da reforma do IRC (após 2014), se observa um decréscimo acentuado, para o período em análise, no valor das despesas associadas a “encargos com viaturas”, ao contrário das despesas relacionados com “encargos e ajudas de custo”, que registaram um ligeiro acréscimo, e das “despesas associadas a bónus e remunerações pagas a gestores”, que se apresentam como aquelas que passam a justificar o maior impacto nas TA. A este propósito, Mesquita (2014) veio afirmar que um dos encargos que pode originar uma dupla tributação é, precisamente, “o caso de compensações pagas a órgãos da gerência de uma empresa”, por serem sujeitas a TA caso representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual ou ultrapassem os 27.500 €. Ora, considerando que as TA são justificadas como um mecanismo para prevenir a evasão fiscal e sancionar excessos pagos a estes órgãos, representam aqui, também, uma situação de dupla tributação.

A complexidade fiscal, a conformidade fiscal e o planeamento fiscal são as principais dimensões das TA na visão dos contabilistas (Dinis et al., 2019), pelo que importa atuar a este nível, investindo no planeamento como forma de reeducar o comportamento dos contribuintes. Na verdade, esta forma de atuar do legislador fiscal tem levado as empresas a repensar nos seus investimentos e na forma como podem evitar certos encargos. De acordo com Sousa (2016), não só se exige como parece querer observar-se um crescimento do planeamento fiscal, com as empresas a privilegiarem incorrer em gastos e consumos com menor impacto fiscal das TA. Também Cascais et al. (2019) referem que é papel dos gestores praticar medidas de planeamento para que possa ser reduzido o montante de imposto a pagar no final de cada exercício e haver uma maior equidade entre o que deve ser tributado como TA ou como rendimento em espécie.

Esta forma de atuar das empresas poderá ter já contribuído para os resultados de alguns estudos que, a este respeito, vêm defender que ao longo dos últimos anos os resultados pareçam querer apontar para uma redução da influência das TA (Marques, 2017), porém com um peso ainda significativo, com 12% das receitas fiscais a serem ainda originadas pelas TA (Dinis et al., 2019). Contudo, os resultados mais recentes não surgem todos no mesmo sentido, continuando a apontar que, com o tempo, o princípio original em que se fizeram assentar se foi desvirtuando e as TA se foram convertendo, paulatinamente, numa forma de arrecadar impostos, ao ponto de se falar de taxas de TA que podem chegar aos 70% (Sousa, 2018), ou que as TA representam uma percentagem significativa no total de imposto pago pelas empresas, principalmente nas empresas não cotadas (Mota & Pires, 2020).

Considerando que os resultados disponíveis não só são ainda insuficientes como inconclusivos e assumindo que a esmagadora maioria das empresas portuguesas continua a incorrer em despesas que são taxadas autonomamente, vamos, na componente que segue, procurar recolher alguma evidência acerca do impacto (das TA) no total do gasto de imposto, no sentido de se poder confirmar ou refutar a teoria disponível, e, adicionalmente, procurar relacionar esse efeito com as características das empresas, ou seja, quais as empresas que mais reconhecem TA nos seus resultados.

2. Componente Empírica

2.1. Metodologia

Recordamos que este artigo foi desenvolvido com o objetivo de procurar identificar o peso relativo das TA no gasto de imposto das empresas em Portugal e, adicionalmente, quais as principais características e/ou tipologia de empresas onde esse peso é mais significativo. Para tal, estabeleceu-se a seguinte questão de

investigação: “Qual o impacto das Tributações Autónomas no reconhecimento do gasto de imposto anual das empresas em Portugal e quais as principais características destas empresas?”

Para responder ao objetivo proposto optou-se por uma metodologia de natureza qualitativa, com uma forte componente interpretativa (Ryan, Scapens & Theobald, 2002), com recurso a um estudo de caso (Yin, 2010), tendo em conta que a resposta à questão de investigação colocada passa por identificar e explorar um fenómeno e as suas interações (Conti, 2011) no seu ambiente e contexto social (Bogdan & Biklen, 1994). De referir, ainda, que a opção metodológica partiu do pressuposto de que não existe uma forma ideal para fazer investigação e, fundamentalmente, que a investigação qualitativa, não obstante às limitações que lhe vêm sendo apontadas e lhe têm valido algumas críticas (Conti, 2011), tem ganho relevância crescente no campo da pesquisa em ciências sociais. Lembramos que a investigação interpretativa, realizada na área da contabilidade, procura compreender “o contexto subjacente aos sistemas de informação contabilística e a forma como estes sistemas influenciam e são influenciados pelo contexto” (Major, Robalo & Vieira, 2018, p. 140). Nesta conformidade, o estudo compreende uma forte componente de investigação interpretativa, uma vez que se procura com o seu desenvolvimento perceber o peso das TA e como é que as empresas se têm vindo a adaptar ao crescimento progressivo das TA e se esta adaptação é igual em todo o tipo de empresas.

Para o processo de recolha de informação foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, recorrendo aos relatórios e contas anuais, para o período de 2015 a 2017, de um conjunto de empresas a operar em Portugal, cotadas e não cotadas, e selecionadas aleatoriamente. De referir, a este respeito, que não há procedimentos isentos de críticas, pelo que este, à semelhança de todos os outros, tem vantagens e desvantagens. Segundo Yin (2010), os documentos (dados secundários) consubstanciam uma fonte de recolha de dados que se catalogam como elementos estáveis, uma vez que podem ser revistos repetidamente, e exatos, na medida em que são fontes que contêm referências, designações e detalhes. Alerta, no entanto, para eventuais riscos que possam decorrer da sua utilização, nomeadamente os que decorrem do facto de serem documentos escritos que podem conter eventuais distorções provocadas pelo autor (do documento), o que, a confirmar-se, representa uma desvantagem associada à sua utilização.

2.2. Caracterização da Amostra

A amostra que serve como base à realização deste estudo é constituída por um total de 60 empresas, 30 empresas cotadas e 30 empresas não cotadas escolhidas aleatoriamente. Na continuação, e com recurso ao critério europeu de classificação de PME – Pequenas e Médias Empresas, a análise inicia, conforme Tabela 2 que se segue, com a apresentação da tipologia e critérios, respetivamente.

Tabela 2: Critério Europeu de Classificação PME

Dimensão	N.º de trabalhadores (UTA)	Volume de negócios	Ativo total
Micro	< 10	< 2 000 000€	< 2 000 000€
Pequena	< 50	< 10 000 000€	< 10 000 000€
Média	< 250	< 50 000 000€	< 43 000 000€

Fonte: Elaboração própria.

Na continuação, e tomando por base os critérios apresentados na Tabela 2, apresenta-se a caracterização das 60 empresas (cotadas e não cotadas) que integram a amostra, por ordem à sua classificação (tipologia) a respetiva representatividade (cotada/não cotada), conforme Tabela 3 que se segue.

Tabela 3: Distribuição das empresas da amostra segundo o Critério Europeu de Classificação PME

	Nº de Empresas		Nº de Empresas (%)	
	Cotadas	Não Cotadas	Cotadas	Não Cotadas
Microempresas	3	6	10%	20%
Pequenas Empresas	6	2	20%	7%
Médias Empresas	3	8	10%	27%
Grandes Empresas	18	14	60%	47%
Total	30	30	100%	100%

Fonte: Elaboração própria.

A análise da Tabela 3 permite concluir que estamos perante uma amostra constituída maioritariamente por empresas de grande dimensão e, dentro desta tipologia, maioritariamente cotadas, ou seja, o subgrupo das cotadas tem maior percentagem de empresas grandes. De referir, porém, que estes resultados não estão em linha com a tipologia de empresa dominante em Portugal que, na sua maioria, apresenta um tecido empresarial que é maioritariamente formado por PME (99%) e, dentro destas, por microempresas (96%) (INE, 2019; PORDATA, 2019). Este resultado reveste particular importância no momento de discutir os resultados, na medida em que as conclusões a retirar do estudo podem divergir do padrão que vem sendo apresentado e esse facto poder ser justificado, pelo menos em parte, com as características da amostra.

Complementarmente e com o objetivo de se poder dar um outro alcance aos resultados, apresenta-se, na continuação (Tabela 4), uma caracterização das empresas que compõem a amostra em função da sua atividade e dos elementos que concorrem para a definição da sua tipologia, mais especificamente o volume de negócios, total de balanço e número médio de trabalhadores.

Tabela 4: Caracterização da amostra em função do setor de atividade em que atua e dos elementos que definem a sua tipologia.

		Nº de empresas		Nº de Empresas (%)	
		Cotadas	Não Cotadas	Cotadas	Não Cotadas
Área em que opera	Comércio	9	5	30%	17%
	Comércio/Serviços	21	25	70%	83%
Volume de negócios	Superior a 50 000 000	14	12	47%	40%
	De 10 000 000 a 50 000 000	6	6	20%	20%
	De 2 000 000 a 10 000 000	5	5	17%	17%
	Inferior a 2 000 000	5	7	17%	23%
Total de Balanço	Superior a 43 000 000	17	13	57%	43%
	De 10 000 000 a 43 000 000	3	7	10%	23%
	De 2 000 000 a 10 000 000	8	5	27%	17%
	Inferior a 2 000 000	2	5	7%	17%
Nº de trabalhadores	Superior a 250	23	16	77%	53%
	De 50 a 250	3	8	10%	27%
	De 10 a 50	3	2	10%	7%
	Inferior a 10	1	4	3%	13%

Fonte: Elaboração própria.

A análise da Tabela 4 permite constatar que a amostra é constituída, maioritariamente, por empresas que atuam na área do comércio e/ou serviços e que, em linha com as conclusões extraídas a partir da Tabela 7, é também formada por empresas com um volume de negócios superior a 50 milhões de euros, um total do balanço, ou de ativo líquido, superior a 43 milhões de euros e com um número médio de trabalhadores superior a 250. Verifica-se, ainda, com exceção para o número de trabalhadores, onde a variação é maior, que não há grande discrepância percentual entre empresas cotadas e não cotadas.

Sem perder de vista o objetivo do estudo, considerou-se ser relevante estudar se as empresas que integram a amostra possuem, ou não, subsidiárias no estrangeiro, uma vez que tal facto pode influenciar o comportamento e/ou as escolhas destas empresas. Os resultados obtidos constam da Tabela 5 que se segue.

Tabela 5: Empresas que integram a amostra com subsidiárias no estrangeiro

	Nº de empresas		Nº de empresas (%)	
	Cotadas	Não Cotadas	Cotadas	Não Cotadas
Com subsidiárias no estrangeiro	18	24	60%	80%
Sem subsidiárias no estrangeiro	12	6	40%	20%

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com a Tabela 5 pode verificar-se que a grande maioria das empresas que integram a amostra têm subsidiárias no estrangeiro, mais concretamente, 60% das empresas cotadas e 80% das empresas não cotadas, o que quer dizer que existe uma forte componente de internacionalização das empresas que integram a amostra e, por essa via, e de entre outras opções, uma maior inclinação para a opção pelo normativo internacional (IAS/IFRS). A propósito, recordamos que o SNC oferece diferentes tipologias de

normas, concebidas para responder às necessidades de entidade diferentes (Jesus & Jesus, 2016). Genericamente, um primeiro nível, a que correspondem as IAS/IFRS, de aplicação obrigatória por parte das entidades cotadas para a elaboração das suas contas consolidadas, e um segundo nível, o das NCRF, para as demais entidades. Porém, por opção, as entidades não cotadas podem aplicar as IAS/IFRS, o que poderá ser o caso, considerando o elevado número de subsidiárias no estrangeiro.

Em conformidade, e com o objetivo de enquadrar as empresas da amostra com o referencial contabilístico utilizado, apresenta-se, na Tabela 6, os resultados obtidos. A este respeito importa aqui referir que o SNC oferece uma estrutura normativa diversificada (Jesus & Jesus, 2016), ao assumir que nem todas as entidades têm as mesmas exigências em termos de relato financeiro (Bartolomeu, 2018; Carlos, 2016; Pires & Rodrigues, 2012), facto que justifica a sua estrutura de aplicação, de tipo vertical e construída com vários níveis (*DL n.º 158/2009 do Ministério das Finanças e da Administração Pública*, 2009), e a que correspondem diferentes referenciais:

- (i) O internacional (IAS/IFRS), a utilizar obrigatoriamente pelas entidades cotadas na elaboração das suas contas consolidadas e por opção pelas demais entidades;
- (ii) O nacional (NCRF), a utilizar por todas as entidades que não apliquem obrigatoriamente ou por opção as IAS/IFRS;
- (iii) O nacional em versão adaptada às pequenas entidades, a NCRF-PE, a ser usada por opção por estas entidades; e
- (iv) O nacional em versão adaptada às micro entidades, a NCRF-ME, a ser usada por opção por estas entidades.

Assim, e nos termos do supracitado no diploma (DL 158/2009), todas as entidades cotadas são obrigadas a utilizar o referencial internacional, as IAS/IFRS, enquanto as não cotadas estão obrigadas ao referencial nacional, as NCRF, ainda que por opção possam recorrer aquele (IAS/IFRS). Na Tabela 6 que se segue apresentam-se os resultados para o tipo de normativo utilizado pelas empresas da amostra.

Tabela 6: Referencial contabilístico adotado pelas empresas

Referencial Contabilístico	Nº de empresas		Nº de empresas (%)	
	Cotadas	Não Cotadas	Cotadas	Não Cotadas
NCRF	3	19	10%	63%
IAS/IFRS	27	11	90%	37%

Fonte: Elaboração própria.

A análise da Tabela 6 permite concluir que o referencial contabilístico internacional, as IAS/IFRS, é maioritariamente adotado no âmbito das empresas cotadas, mais concretamente por 90% dessas empresas, enquanto nas não cotadas o referencial mais utilizado é o nacional, as IFRS (63%). De realçar, porém, que 37% das empresas não cotadas exerceu a opção pelas IAS/IFRS, resultado que, em parte, se explica com as conclusões já apresentadas para estas empresas (Tabela 4). Considerando que 20% das empresas não cotadas dispõe de subsidiárias no estrangeiro, a opção pelo referencial internacional (IAS/IFRS) concorre positivamente para facilitar o processo de preparação e divulgação da informação financeira, nomeadamente no que respeita aos custos associados. Porém, considerando que são 37% de empresas que utilizam as IAS/IFRS, haverá certamente outras motivações para além da internacionalização.

Em linha com o objetivo, finalizamos a caracterização da amostra com a apresentação da natureza do Resultado antes de Impostos (RAI), em termos médios para o período, obtido pelas empresas da amostra (Tabela 7). Ainda que não exclusivamente, tal como o demonstra o objetivo deste estudo, a tributação incide, na sua génese, sobre o rendimento.

Tabela 7: Natureza do Resultado antes de Impostos (RAI)

Resultado Contabilístico	Nº de empresas		Nº de empresas (%)	
	Cotadas	Não Cotadas	Cotadas	Não Cotadas
Positivo	20	21	67%	70%
Negativo	10	9	33%	30%

Fonte: Elaboração própria.

A análise à Tabela 7 permite concluir que estamos perante uma amostra constituída maioritariamente por empresas que apresentaram, para o período em análise (2015, 2016 e 2017), um resultado médio contabilístico positivo. Mais concretamente, 67% das empresas cotadas e 70% das empresas não cotadas apresentam resultado positivo.

Resumidamente, a amostra é composta por empresas maioritariamente de grande dimensão, cotadas e não cotadas, que atuam na área de comércio e serviços e que maioritariamente têm subsidiárias no estrangeiro. Na sua globalidade, têm um volume de negócios, para o período em análise, superior a cinquenta milhões de euros, um volume de balanço superior a quarenta e três milhões de euros, um número médio de trabalhadores superior a duzentos e cinquenta e apresentam um resultado contabilístico positivo. Relativamente ao referencial contabilístico é maioritariamente utilizado o internacional (as IFRS) nas empresas cotadas e o nacional (as NCRF) nas não cotadas, ainda que algumas das cotadas utilizem, por opção, o referencial internacional.

2.3. Análise e discussão dos resultados

Considerando a diferença de objetivos, a contabilidade e a fiscalidade regem-se por normativos próprios, o que faz com que a fiscalidade parta do resultado contabilístico para chegar ao resultado fiscal. Assim, se, por um lado, a contabilidade “trata o imposto calculado sobre o resultado contabilístico como um gasto de imposto, independentemente do período em que se torne tributável, para reportar nas demonstrações financeiras o montante do imposto correspondente às operações realizadas” (Cunha & Rodrigues, p. 106), com base na especialização do reconhecimento do gasto de imposto em função das consequências fiscais, admitindo e aceitando as diferenças de normativo, prática que se traduz no reconhecimento de gasto de imposto por ID (NCRF 25; IAS 12). Porém, para além destas, a fiscalidade vem ainda tributar, autonomamente, sob o argumento da aplicação de uma taxa especial a certas rubricas que, no sentido literal do conceito, são gastos puros, proceder à arrecadação de mais impostos, independentemente de o resultado fiscal o fazer prever ou não.

Em linha com o objetivo proposto, de procurar identificar o impacto das TA no montante de imposto efetivamente pago pelas empresas, começamos por procurar analisar a dimensão do imposto estimado e do imposto corrente efetivo, procurando relacioná-los com o resultado antes de impostos (RAI). Recordamos, a respeito, que o imposto efetivo corrente compreende as tributações autónomas (TA) e as diferenças definitivas. Os resultados obtidos, que se apresentam nas Tabelas 8 e 9 que se seguem, foram calculados em termos médios para o período, para as empresas cotadas e não cotadas, respetivamente. Esclarece-se, ainda, que a análise que a seguir se descreve foi realizada tomando por base apenas as empresas que, para o efeito, apresentam nos seus relatórios e contas informação suficiente, designadamente no que respeita à formação e ao peso do imposto estimado, assim como do imposto corrente efetivo no RAI.

Tabela 8: Peso Relativo do Imposto Estimado e Corrente Efetivo no RAI: empresas cotadas

Empresa	RAI (Média)	Imposto Estimado	% Relativa	Imposto corrente efetivo	% Relativa
Vista Alegre	2 008 333,33 €	294 000,00 €	14,6%	455 000,00 €	22,7%
Toyota Caetano	9 428 659,33 €	2 228 180,33 €	23,6%	1 599 441,67 €	17,0%
Teixeira Duarte	49 177 333,33 €	25 613 666,67 €	52,1%	42 855 666,67 €	87,1%
Sumol + Compal	14 093 742,00 €	6 039 428,76 €	42,9%	3 724 356,67 €	26,4%
SONAE	206 408 746,67 €	21 316 120,00 €	10,3%	9 599 165,33 €	4,7%
REN	189 061 666,67 €	49 260 333,33 €	26,1%	67 316 000,00 €	35,6%
NovaBase	6 380 666,67 €	2 043 000,00 €	32,0%	1 766 666,67 €	27,7%
NOS	122 851 333,33 €	23 948 000,00 €	19,5%	13 380 666,67 €	10,9%
MotaEngil	88 905 333,33 €	27 974 000,00 €	31,5%	43 105 333,33 €	48,5%
Media Capital	26 953 946,67 €	8 224 644,67 €	30,5%	7 919 443,00 €	29,4%
CTT	77 315 800,33 €	23 621 458,67 €	30,6%	20 975 933,67 €	27,1%
Jerónimo Martins	594 602 333,33 €	132 930 666,67 €	22,4%	138 479 666,67 €	23,3%
INAPA	836 333,33 €	1 703 666,67 €	203,7%	1 671 666,67 €	199,9%
Impresa	-2 786 165,67 €	2 169 328,67 €	177,9%	2 396 994,33 €	186,0%
Ibersol	25 756 934,00 €	3 956 397,00 €	15,4%	3 834 700,33 €	14,9%
COMPTA	531 829,33 €	243 702,00 €	45,8%	289 170,00 €	54,4%
Cofina	7 054 203,67 €	2 233 757,33 €	31,7%	1 503 060,00 €	21,3%

COPAM	738 188,76 €	158 950,47 €	21,5%	151 243,13 €	20,5%
OLI	4 405 107,67 €	737 516,33 €	16,7%	959 035,33 €	21,8%
Altri	122 279 491,67 €	25 373 097,33 €	20,8%	26 444 127,33 €	21,6%
Média	77 300 190,89 €	18 003 495,74 €	43,5%	19 421 366,87 €	45,0%

Fonte: Elaboração própria.

A análise à Tabela 8 permite verificar que, à exceção da Impresa, todas as demais apresentam, para o período em análise, valores médios do RAI positivos. Que o imposto estimado, que diz respeito ao imposto apresentado pelas empresas na demonstração dos resultados, apresenta valores bastante elevados e, em alguns casos (exemplo da Inapa e da Impresa) com valores que atingem um peso no RAI de 203,7% e 177,9%, respetivamente, o que significa que, tendencialmente, as empresas estudadas tendem a suportar um gasto de imposto que é mais, e muito mais, do que o imposto que resultaria da aplicação de uma taxa média de IRC. Relativamente ao imposto corrente efetivo, valor que não compreende aos Impostos Diferidos (ID), os resultados mostram valores que, ainda que individualmente registem algumas discrepâncias, em termos médios são relativamente próximos (45%) dos valores do imposto estimado (43,5%). Para uma melhor perceção destes resultados procedemos à sua representação gráfica, conforme figura 1 que a seguir se apresenta, e onde se ilustram as tendências identificadas para o RAI, imposto estimado e imposto corrente efetivo.

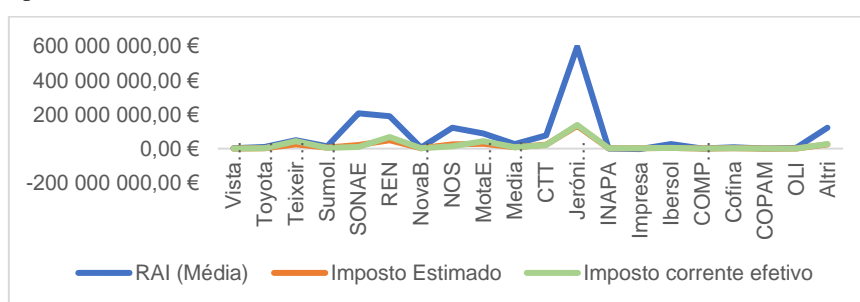


Figura 1: Tendência do Imposto Estimado e Corrente efetivo nas empresas cotadas.

Fonte: Elaboração própria.

A análise à Figura 1 permite reforçar as conclusões anteriormente retiradas (Tabela 8), uma vez que, como pode ser observado, o imposto estimado e o imposto corrente efetivo tendem a sobrepor-se, permitindo concluir que, aquando da realização da estimativa de imposto, as empresas entraram já em linha de conta com as correções necessárias, decorrentes das diferenças entre os normativos e que originam os ID. O gráfico ilustra também as situações em que o RAI é negativo, como é o caso da Impresa (-2 786 165,67€), mas que, independentemente disso, suporta um gasto de imposto para o período significativo. Ainda que, neste estudo, esta situação se verifique apenas para uma empresa, a verdade é que esta situação é recorrente, ou seja, ainda que, por princípio, o gasto de imposto tenda a aumentar com o crescimento dos resultados, o inverso também pode ser válido.

Prosseguimos com idêntica análise, ainda que aplicada ao subconjunto das empresas não cotadas, os resultados obtidos são os que se apresentam na Tabela 9 que se segue.

Tabela 9: Peso relativo do imposto estimado e corrente efetivo no RAI: empresas não cotadas.

Empresa	RAI (Média)	Imposto Estimado	% Relativa	Imposto corrente efetivo	% Relativa
Visabeira	35 541 877,33 €	11 080 824,33 €	31,2%	10 927 283,67 €	30,7%
Sogrape	24 891 309,00 €	6 282 711,00 €	25,2%	7 232 627,33 €	29,1%
Grupo Barraqueiro	9 213 618,00 €	2 570 552,33 €	27,9%	2 162 520,33 €	23,5%
CP	-176 366 256,00 €	1 541 675,00 €	100,9%	335 702,33 €	100,2%
Águas de Portugal	168 178 692,00 €	45 339 467,67 €	27,0%	44 995 672,00 €	26,8%
Efacec	-1 554 216,00 €	1 323 703,00 €	185,2%	1 779 127,33 €	214,5%
Companhia das Lezírias	2 845 116,33 €	616 130,67 €	21,7%	533 291,33 €	18,7%
Valorpneu	2 919 082,97 €	16 439,86 €	0,6%	16 439,86 €	0,6%
AON Portugal	1 371 475,33 €	384 098,67 €	28,0%	385 056,33 €	28,1%
INCM	24 848 000,00 €	6 477 000,00 €	26,1%	7 192 666,67 €	28,9%
Cotec	-70 776,00 €	5 109,33 €	107,2%	- €	0,0%
Invest Braga	-36 442,22 €	9 382,12 €	125,7%	- €	0,0%

EEM	7 802 917,00 €	2 471 182,33 €	31,7%	654 091,33 €	8,4%
Carclasse	2 412 053,03 €	773 007,13 €	32,0%	739 761,76 €	30,7%
Fed. Port. Padel	-6 058,33 €	899,00 €	114,8%	899,00 €	114,8%
Ramos Ferreira	1 128 595,00 €	481 454,00 €	42,7%	- €	0,0%
ISQ	1 180 533,88 €	351 363,93 €	29,8%	62 657,23 €	5,3%
APDC	27 974,21 €	709,45 €	2,5%	709,45 €	2,5%
Fertagus	620 809,22 €	118 208,88 €	19,0%	118 208,88 €	19,0%
STCP	-24 423 971,05 €	14 600,61 €	100,1%	14 600,61 €	100,1%
Cascais dinâmica	41 995,31 €	39 866,94 €	94,9%	39 866,94 €	94,9%
Parques de Sintra	8 370 638,67 €	2 306 977,33 €	27,6%	1 875 511,00 €	22,4%
Inova	444 420,54 €	102 612,71 €	23,1%	134 994,23 €	30,4%
Inframoura	97 286,61 €	25 157,34 €	25,9%	25 157,34 €	25,9%
Média	3 728 278,12€	3 430 547,23 €	52,1%	3 301 118,54 €	39,8%

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados apresentados na Tabela 9 permitem constatar que, tal como já havíamos observado relativamente às empresas cotadas, que o valor do imposto estimado é, em geral, muito próximo do valor do imposto efetivamente pago pelas empresas. Verifica-se, também, que as empresas que apresentam valores médios para o RAI negativos, de que são exemplo a CP, Efacec, Cotec ou a Invest Braga, apresentam um valor de imposto efetivo, quer em termos absolutos quer relativos, muito significativo, o que leva a assumir que as empresas tendem a suportar um gasto de imposto muito superior ao expeável (considerando as taxas médias de IRC em vigor para o período). Não se consegue, no entanto, estabelecer qualquer tipo de relação entre este facto e as características das empresas, designadamente no que respeita à sua dimensão, na medida em que, por exemplo, a CP e a Efacec são empresas de grande dimensão enquanto a Cotec e a Invest Braga são microempresas.

Na continuação, apresenta-se a Figura 2, elaborada com o intuito de melhor se ilustrar estes resultados, designadamente no que respeita às tendências identificadas e respetivas diferenças entre o imposto estimado e o imposto corrente efetivo nas empresas não cotadas que compõem a amostra.

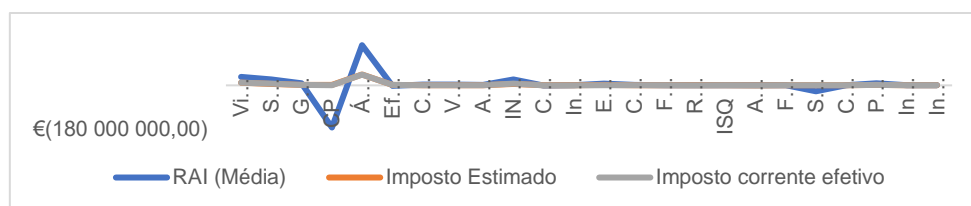


Figura 2: Tendência do Imposto Estimado e Corrente efetivo nas empresas não cotadas.

Fonte: Elaboração própria.

A principal conclusão que pode ser retirada da análise da Figura 2 é, tal como já se havia constatado relativamente às empresas cotadas, o facto de ser praticamente impercetível a diferença existente entre o imposto estimado e o imposto corrente efetivo, o que quer dizer que a estimativa de imposto, efetuada pela contabilidade para efeitos de reporte das DF, ficou muito próxima, como desejável, daquele que viria a ser o imposto efetivamente pago pelas empresas (já reflete os ID).

Globalmente, podemos concluir que os resultados apresentados, e que procurámos sistematizar nas Tabelas 8 e 9 e Figuras 1 e 2, para as empresas cotadas e não cotadas, respetivamente, permitem concluir pela existência de influência significativa do normativo fiscal no montante de gasto de imposto, ainda que mais notória nas empresas cotadas do que nas empresas não cotadas. Ou seja, os resultados apontam para um sistema fiscal que é muito penalizador, na medida em que as empresas objeto de estudo apresentam valores médios de imposto que tendem a ser substancialmente mais elevados do que os que resultariam da aplicação das taxas médias de IRC em vigor no período, o que, globalmente, pode ser justificado pelas taxas de TA aplicadas. Neste âmbito, conclui-se, também, que o gasto de imposto tende a aumentar com o crescimento dos resultados, mas que o inverso também é válido, na medida em que o modelo fiscal em vigor em Portugal não tributa apenas os rendimentos, tal como já tivemos oportunidade de discutir no enquadramento teórico, no quadro das TA, imposto que, ainda que aplicado no âmbito do IRC, distingue-se deste por não se fazer incidir sobre o rendimento mas apenas, e só, sobre determinadas despesas (Moreira, 2018), convertidas pelo sistema fiscal em “rendimentos” com o propósito de procurar evitar e/ou reduzir a evasão fiscal (Sousa & Silva, 2017). As empresas pagam imposto quer apresentem lucro ou prejuízo (Dinis et al., 2017).

Com o objetivo de o confirmar, mas, também, de procurar dar um outro alcance a esta constatação, apresenta-se, na continuação, análise semelhante, mas para procurar perceber a influência dos ID (Tabelas 10 e 11) e das TA (Tabelas 12 e 13) no imposto efetivamente pago pelas empresas. Recordamos, uma vez mais, que a análise foi feita apenas para as empresas que, reconhecendo ID no período, apresentam informação suficiente, nomeadamente no que respeita a ambas as componentes do imposto (corrente e diferido) e às tributações autónomas (TA).

Em concordância, apresenta-se a Tabela 10, com a análise ao peso relativo dos AID e dos PID no imposto estimado, para o subconjunto das empresas cotadas, mas apenas para 18 dessas empresas, por serem aquelas que apresentavam informação suficiente para o efeito. Complementarmente, a sua representação gráfica (Figura 3).

Tabela 10: Influência dos ID no imposto estimado: empresas cotadas

Empresa	Imposto Estimado	Imposto Diferido			
		AID	% AID	PID	% PID
Vista Alegre	294 000,00 €	- €	0,0%	612 666,67 €	208,4%
Toyota Caetano	2 228 180,33 €	628 738,67 €	28,2%	- €	0,0%
Teixeira Duarte	25 613 666,67 €	17 242 000,00 €	67,3%	- €	0,0%
SONAE	21 316 120,00 €	11 716 954,67 €	55,0%	- €	0,0%
REN	49 260 333,33 €	- €	0,0%	16 470 333,33 €	33,4%
NovaBase	2 043 000,00 €	454 666,67 €	22,3%	207 000,00 €	10,1%
NOS	23 948 000,00 €	10 567 333,33 €	44,1%	- €	0,0%
MotaEngil	27 974 000,00 €	2 398 666,67 €	8,6%	16 766 000,00 €	59,9%
Media Capital	8 224 644,67 €	305 201,67 €	3,7%	- €	0,0%
CTT	23 621 458,67 €	2 833 423,67 €	12,0%	- €	0,0%
Jerónimo Martins	132 930 666,67 €	- €	0,0%	14 415 333,33 €	10,8%
Impresa	2 169 328,67 €	- €	0,0%	449 133,33 €	20,7%
Ibersol	3 956 397,00 €	754 556,67 €	19,1%	139 948,67 €	3,5%
COMPTA	243 702,00 €	14 028,33 €	5,8%	59 496,33 €	24,4%
Cofina	2 233 757,33 €	730 697,33 €	32,7%	- €	0,0%
COPAM	158 950,47 €	10 531,79 €	6,6%	2 824,46 €	1,8%
OLI	737 516,33 €	- €	0,0%	221 519,33 €	30,0%
Altri	25 373 097,33 €	1 671 061,00 €	6,6%	2 742 091,00 €	10,8%
MÉDIA	19 573 712,19 €	2 740 436,69 €	17,3%	2 893 685,91 €	23,0%

Fonte: Elaboração própria.

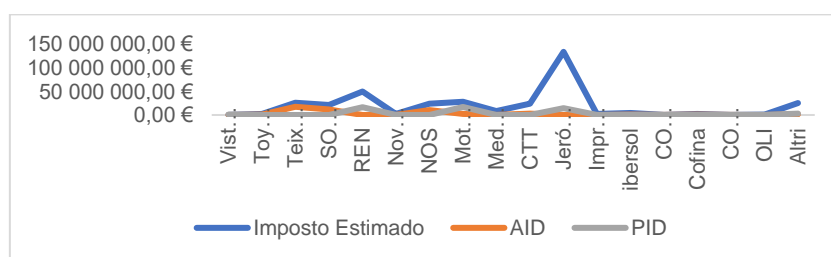


Figura 3: Influência dos ID no imposto das empresas cotadas.

Fonte: Elaboração própria.

A análise (Tabela 10 e Figura 3) permitem constatar que, globalmente, as empresas estudadas do subconjunto das cotadas apresentam uma percentagem média de AID de 17,3%, e de 23,0% para os PID, o que significa que, em termos médios, as empresas cotadas reconheceram no período em análise um maior volume de PID do que AID. Relativamente às empresas não cotadas, os resultados obtidos apresentam-se na Tabela 11 e Figura 4, e onde se pode observar o peso que os AID e/ou PID têm no total do imposto pago pelas empresas e respetiva representação gráfica.

Tabela 11: Influência dos ID no imposto: empresas não cotadas

Empresa	Imposto Estimado	Imposto Diferido			
		AID	% AID	PID	% PID
Visabeira	11 080 824,33 €	- €	0,0%	9 733 639,67 €	87,8%
Sogrape	6 282 711,00 €	- €	0,0%	381 437,67 €	6,1%
Grupo Barraqueiro	2 570 552,33 €	760 568,00 €	29,6%	352 536,00 €	13,7%
CP	1 541 675,00 €	851 419,33 €	55,2%	21 752,67 €	1,4%
Águas de Portugal	45 339 467,67 €	7 350 123,67 €	16,2%	7 006 328,00 €	15,5%
Efacec	1 323 703,00 €	146 350,33 €	11,1%	1 810 760,33 €	136,8%
Companhia das Lezírias	616 130,67 €	82 839,33 €	13,4%	- €	0,0%
AON Portugal	384 098,67 €	- €	0,0%	957,67 €	0,2%
INCM	6 477 000,00 €	325 000,00 €	5,0%	1 040 666,67 €	16,1%
EEM	2 471 182,33 €	1 852 230,00 €	75,0%	35 139,00 €	1,4%
Carclasse	773 007,13 €	37 422,18 €	4,8%	4 176,81 €	0,5%
ISQ	351 363,93 €	26 576,32 €	7,6%	1 390,73 €	0,4%
Inova	102 612,71 €	16 225,88 €	15,8%	48 607,40 €	47,4%
MÉDIA	6 101 102,21 €	880 673,46 €	18,0%	1 572 107,12 €	25,2%

Fonte: Elaboração própria.

A análise da Tabela 11 permite concluir que, tal como acontece nas empresas cotadas, as empresas em estudo reconhecem, em termos médios, mais PID do que AID no período em análise, com uma média de AID reconhecidos no período de 18,0%, enquanto a média de PID é de 25,2%.

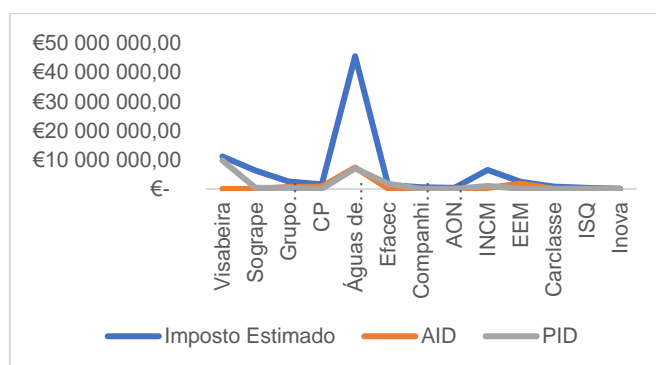


Figura 4: Influência dos ID no imposto das empresas não cotadas.

Fonte: Elaboração própria.

A Figura 4 mostra que, tal como já tinha sido observado na Tabela 11, a empresa Águas de Portugal é aquela que, individualmente, apresenta um valor de imposto mais elevado no período em análise, e, por sua vez, a que apresenta um volume de AID e PID também mais elevado, apesar de não ser a empresa em que os ID têm um peso mais significativo no imposto.

Globalmente e, ainda que, numa leitura literal isto signifique que, para o mesmo período, estas empresas tenham realizado mais operações com efeitos tributários diferidos (PID), transferindo mais encargos para o futuro em matéria de impostos, a verdade é que o normativo (NCRF 25; IAS 12) recomenda prudência quanto ao reconhecimento de AID e, de acordo com o mesmo critério, que se reconheçam todos os PID.

Para concluir a análise e responder à questão de partida procurou-se perceber qual o impacto das TA no montante de gasto de imposto efetivamente pago pelas empresas, uma vez que estas tendem a responder por uma importante fatia do imposto total e se apresentam como um complemento para entender o efeito total da norma fiscal no reconhecimento do gasto de imposto. Para o efeito, recordamos que as TA surgiram com o propósito de combater a fraude e a evasão fiscal penalizando, com esse fim, determinadas despesas, de que são exemplos mais comuns as despesas não documentadas, de representação ou os encargos com viaturas (Sousa & Silva, 2017; Marques, 2017; Sousa, 2015). Porém, com o tempo, quer pela via das taxas quer do âmbito de incidência, foram registando um crescimento muito significativo e rapidamente convertidas numa forma muito significativa de arrecadar impostos (Sousa, 2018; Cascais et al., 2019). E tanto assim que este imposto tem gerado alguma controvérsia e merecido atenção particular ao longo das últimas décadas, com o objetivo de se procurar perceber o efeito do comportamento do legislador nesta matéria. Considerando a ainda escassa literatura e os seus resultados pouco esclarecedores e inconclusivos,

procurámos identificar o peso das TA nas empresas da nossa amostra e os resultados obtidos apresentam-se nas Tabelas 12 e 13 e Figuras 5 e 6, para as empresas cotadas e não cotadas, respetivamente. Assim, a Tabela 12 compreende os resultados obtidos para as empresas cotadas, num total de 17 empresas, as que apresentam informação suficiente para tornar possível o desenvolvimento da análise.

Tabela 12: Influência das TA no imposto corrente efetivo: empresas cotadas

Empresa	Imposto corrente efetivo	Tributação Autónoma	% TA
Vista Alegre	455 000,00 €	63 333,33 €	13,9%
Toyota Caetano	1 599 441,67 €	314 382,33 €	19,7%
Teixeira Duarte	42 855 666,67 €	858 000,00 €	2,0%
SONAE	9 599 165,33 €	3 425 944,00 €	35,7%
REN	67 316 000,00 €	594 333,33 €	0,9%
NovaBase	1 766 666,67 €	641 333,33 €	36,3%
NOS	13 380 666,67 €	2 129 000,00 €	15,9%
MotaEngil	43 105 333,33 €	1 864 000,00 €	4,3%
Media Capital	7 919 443,00 €	866 703,33 €	10,9%
CTT	20 975 933,67 €	1 328 103,33 €	6,3%
Jerónimo Martins	138 479 666,67 €	5 381 000,00 €	3,9%
Impresa	2 396 994,33 €	307 070,00 €	12,8%
Ibersol	3 834 700,33 €	136 819,33 €	3,6%
Cofina	1 503 060,00 €	290 134,00 €	19,3%
COPAM	151 243,13 €	15 601,42 €	10,3%
OLI	959 035,33 €	122 001,00 €	12,7%
Altri	26 444 127,33 €	10 940 441,00 €	41,4%
MÉDIA	22 514 243,77 €	1 722 247,04 €	14,7%

Fonte: Elaboração própria.

A análise à Tabela 12 permite concluir que existe uma influência significativa das TA no imposto corrente efetivo destas empresas. Ainda que em termos médios se situe nos 14,7%, individualmente é possível identificar pesos relativos muito penalizadores, e de que são exemplo a Toyota Caetano (20%), SONAE (36%) e Novabase (36%). Estes resultados corroboram os resultados das fontes empíricas disponíveis, na medida em que as TA nestas empresas respondem por uma fatia considerável do total do imposto pago.

Não se concluir que seja um imposto que, tal como refere Mesquita (2014), tenha mais relevância sobre as empresas o próprio IRC, como se retira da observação à Figura 5, mas assume valores significativos.

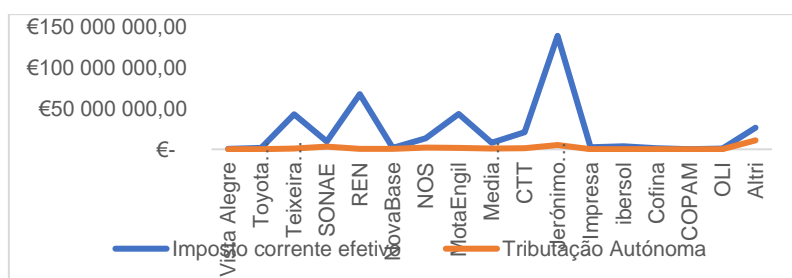


Figura 5: Influência das TA no imposto corrente efetivo das empresas cotadas.

Fonte: Elaboração própria.

Na continuação apresenta-se a Tabela 13, onde se procurou sistematizar os resultados obtidos relativamente ao peso relativo das TA no imposto corrente efetivo e no total de imposto das empresas não cotadas.

Tabela 13: Influência das TA no imposto corrente efetivo: empresas não cotadas

Empresa	Imposto corrente efetivo	Tributação Autónoma	% TA
---------	--------------------------	---------------------	------

Sogrape	7 232 627,33 €	133 679,00 €	1,8%
Grupo Barraqueiro	2 162 520,33 €	730 192,67 €	33,8%
CP	335 702,33 €	335 702,33 €	100,0%
Águas de Portugal	44 995 672,00 €	518 320,00 €	1,2%
Efacec	1 779 127,33 €	801 950,67 €	45,1%
Companhia das Lezírias	533 291,33 €	27 194,67 €	5,1%
Valorpneu	16 439,86 €	10 245,38 €	62,3%
AON Portugal	385 056,33 €	34 269,00 €	8,9%
INCM	7 192 666,67 €	3 666,67 €	0,1%
EEM	654 091,33 €	51 145,67 €	7,8%
Carclasse	739 761,76 €	227 126,71 €	30,7%
Fed. Port. Padel	899,00 €	770,33 €	85,7%
ISQ	62 657,23 €	51 352,63 €	82,0%
APDC	709,45 €	709,45 €	100,0%
Fertagus	118 208,88 €	15 982,80 €	13,5%
STCP	14 600,61 €	14 600,61 €	100,0%
Cascais dinâmica	39 866,94 €	9 628,03 €	24,2%
Parques de Sintra	1 875 511,00 €	42 144,33 €	2,2%
Inova	134 994,23 €	2 173,00 €	1,6%
MÉDIA	3 593 389,68 €	158 466,00 €	37,2%

Fonte: Elaboração própria.

A análise da Tabela 13 permite verificar que as TA representam uma parcela francamente mais significativa do total de imposto corrente efetivo das empresas não cotadas (37,2%). Verifica-se, inclusive, e em concordância, uma influência individual (empresa a empresa) que é muito representativa. São disso exemplo os casos da STCP e CP. Procurámos aqui encontrar relação com a dimensão, mas os resultados obtidos não são conclusivos, na medida em que os valores exageradamente elevados respeitam a empresas grandes, mas também a PME (caso da APDC). De salientar, também, os casos em que o peso relativo das TA corresponde à totalidade do imposto pago pelas empresas (exemplo da CP, APDC e STCP), o que significa que o montante de IRC liquidado efetivo diz respeito apenas e só à aplicação de TA. Estes resultados vão de encontro a alguns trabalhos já existentes, que apontam para um peso relativo das TA no imposto total que ronda os 18,8% (Oliveira & Cruz, 2016), um crescimento contrário ao do próprio IRC, que apresentou um decréscimo no mesmo período (2005 a 2011). Defendem que o aumento das TA encontra justificação no crescimento das taxas e alargamento da sua base de incidência, que se verificou ao longo do período em análise, o que não deixa de pôr em evidência o efeito penalizador desta forma de tributar e o seu contributo enquanto fonte de receita fiscal. Com o objetivo de ilustrar, à semelhança do que vem sendo prática ao longo da investigação, apresentamos, na continuação, a representação gráfica destes resultados (Figura 6).

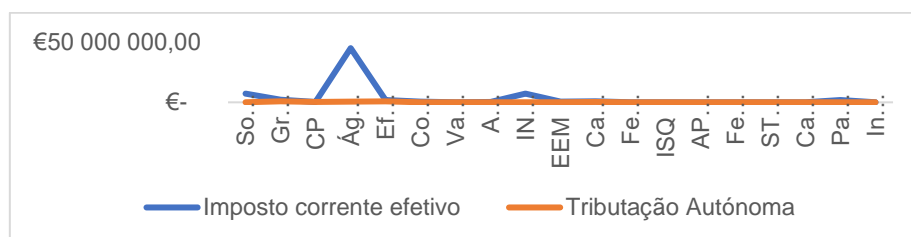


Figura 6: Influência das TA no imposto corrente efetivo das empresas não cotadas.

Fonte: Elaboração própria.

A análise da Figura 6 permite observar que, para o período, o total das TA tende a sobrepôr, em muitos casos, a linha que representa o imposto corrente efetivo, ou seja, as TA tendem a justificar a globalidade do imposto pago por muitas empresas.

Globalmente, e da comparação empresas cotadas e empresas não cotadas constata-se que as TA têm um peso muito significativo no total de imposto pago, ainda que esta influência seja muito maior nas empresas não cotadas. Esta constatação, sem que a possamos confirmar, pode indiciar a adoção de uma maior disciplina por parte das empresas cotadas, reeducando os seus comportamentos no sentido de evitarem certas despesas e contrariarem aquela que vem sendo a orientação da legislação nestas matérias e, dessa

forma, verem reduzidas as penalizações que a norma fiscal tem vindo a introduzir pela via das TA. Assim, e sem que se consiga estabelecer uma relação direta, estes resultados aproximam-se das conclusões apresentadas por Marques (2017), que também havia concluído (para o período compreendido entre 2012 e 2016), na sequência da reforma do IRC (após 2014), pela existência de um decréscimo acentuado no valor das despesas associadas a “encargos com viaturas”, e também com as de Nova (2017), cujos resultados sugeriam uma diminuição das rubricas de “despesas não documentadas” e “encargos com viaturas ligeiras de passageiros”. Considerando serem estas as rubricas que mais vinham contribuindo para o elevado peso das TA, ainda que sem o podermos confirmar, é plausível que se interpretem estes resultados como que de uma inversão de tendência que se começa a desenhar, com o planeamento fiscal a querer assumir um papel de destaque, tal como também já haviam defendido também (Dinis et al., 2019, Cascais et al., 2019). Esta forma tão penalizadora de atuar do legislador fiscal não tem como não levar as empresas a repensarem os seus investimentos e a privilegiarem incorrer em gastos e consumos com menor impacto fiscal (Sousa, 2016).

Para dar um outro alcance a estes resultados (empresas cotadas vs empresas não cotadas), fomos procurar perceber quais as principais características das empresas que reconhecem TA nos seus resultados e os resultados obtidos constam Tabela 14 que se segue.

Tabela 14: Características das empresas com TA

Características	Empresas Cotadas	Empresas não Cotadas
Dimensão	5,88% - Média	7,69% - Pequena
	94,12% - Grande	23,08% - Média 69,23% - Grande
Referencial contabilístico adotado	11,76% - SNC	46,15% - SNC
	88,24% - IAS/IFRS	53,85% - IAS/IFRS
Natureza do RAI	5,88% - Negativo	15,38% - Negativo
	94,12% - Positivo	84,62% - Positivo
Subsidiárias no estrangeiro	47,06% - Não	76,92% - Não
	52,94% - Sim	23,08% - Sim

Fonte: Elaboração Própria

A análise (Tabela 14) permite constatar que a maioria das empresas da amostra que apresentam TA nos seus resultados são, de uma forma geral (cotadas e não cotadas) de grande dimensão, utilizam maioritariamente o normativo internacional (IAS/IFRS) e apresentam, na sua esmagadora maioria, um resultado contabilístico positivo no período em análise. Ainda que sem o podermos confirmar, de um modo geral os encargos que são taxados autonomamente, como por exemplo encargos com viaturas ou ajudas de custo, são mais justificáveis em empresa de grande dimensão do que nas de dimensões mais reduzidas. Salienta-se, também, o facto de haver uma percentagem bastante considerável de empresas que não possuem subsidiárias no estrangeiro (47,06% de cotadas e 76,92% de não cotadas), ainda que não se consiga aqui estabelecer qualquer tipo de relação.

Em jeito de síntese, não podemos deixar de afirmar que aquilo que acabámos de concluir para as empresas cotadas está em linha com a teoria, ou seja, que a forma de atuar do legislador poderá ter já contribuído para mudar o comportamento do contribuinte (Marques, 2017), mas também que este resultado não pode ser generalizado uma vez que concluímos, também, que o comportamento das TA nas empresas não cotadas é bem diferente e que também encontra suporte na teoria, que aponta que pelo menos 12% das receitas fiscais são originadas pelas TA (Dinis et al., 2019), quando não muito mais (Mota & Pires, 2020; Sousa, 2018) tal como também acabámos de constatar.

Conclusões, Limitações Linhas de Investigação Futuras

Recordamos que este estudo foi desenvolvido para responder à seguinte questão de investigação: “Qual o impacto das Tributações Autónomas no reconhecimento do gasto de imposto anual das empresas em Portugal e quais as principais características destas empresas? O trabalho realizado permitiu concluir que:

1. Existe uma influência significativa do normativo fiscal no montante de gasto de imposto, o que indica a presença de um sistema tributário muito penalizador, na medida em que as empresas objeto de estudo apresentam valores de imposto mais elevados do que aqueles que apresentariam caso aplicassem a taxa de imposto em vigor no período;
2. Apesar do imposto ter tendência a aumentar com o crescimento dos resultados, o contrário também se verifica, o que equivale por dizer que o sistema fiscal português não tributa só os rendimentos;

3. As TA respondem por uma percentagem significativa no total de imposto, ainda que mais elevada nas empresas não cotadas;

4. Sem que se tenha conseguido obter resultados para o confirmar, acredita-se que a diferença entre o peso das TA nas empresas cotadas e nas empresas não cotadas possa advir do facto de estas empresas (as cotadas) terem já reagido ao efeito penalizador que a legislação fiscal assumiu nesta matéria, ou seja, reeducando comportamento, em linha com aqueles que são os indícios que vêm sendo apresentados por uma parte da literatura;

5. As empresas que apresentam TA no imposto efetivamente pago são maioritariamente de grande dimensão, adotam o normativo internacional (IAS/IFRS) e têm, na sua esmagadora maioria, resultado contabilístico positivo no período em análise. Sem o confirmarmos, acredita-se que tal possa ser justificado pelo facto de empresas de maior dimensão incorrerem potencialmente num maior volume de encargos que são taxados autonomamente, e de que são exemplo os encargos com viaturas ou as ajudas de custo.

De referir, contudo, que estas conclusões, ainda que interessantes, contêm limitações, que decorrem do difícil acesso à informação detalhada das empresas, o que condicionou a amostra (dimensão), a metodologia utilizada e o cumprimento cabal do objetivo. Desde logo, impediu-nos de perceber quais as despesas com maior representatividade no total de TA suportadas por estas empresas. Recordamos, a propósito, que tomámos como fonte de recolha de dados os relatórios e contas anuais disponibilizados por estas empresas nos seus sítios na internet, e onde esta informação não aparece detalha. A falta de acesso à Modelo 22, onde esta informação poderá constar, não nos permitiu ir mais longe. No entanto, os resultados aqui apresentados não só contribuem para a literatura como também, e fundamentalmente, oferecem uma perspetiva adicional para o enriquecimento do debate. A análise do peso das TA no imposto efetivamente pago num conjunto diversificado de empresas, cotadas e não cotadas, porquanto nos foi possível apurar, é pioneiro em Portugal.

As limitações obrigam a prosseguir, pelo que abrem caminho para investigação futura. Neste particular, sugere-se a continuação do estudo, procurando chegar a um maior número de empresas e, por essa via, abrir a possibilidade de utilizar metodologias alternativas, que nos ajudem a confirmar os resultados, nomeadamente perceber quais os tipos de encargos que têm mais peso no montante global de TA e, fundamentalmente, se estamos ou não em presença de uma inversão de tendência e, a existir, se é igual em todo o tipo de empresas.

Referências Bibliográficas

Bartolomeu, D. (2018). *Relato financeiro : o caso particular das pequenas e médias empresas*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Bogdan, R., & Biklen, S. (1994). *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto: Porto Editora.

Carlos, T. (2016). *O custo da preparação do relato financeiro nas pequenas entidades*. Escola das Ciências Económicas e das Organizações da Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias.

Cascais, D., Monteiro, J. & Farinha, J. (2020). Contribuição das Tributações Autónomas na Taxa Efetiva de Imposto, in Magalhães, F. & Pereira, M. (eds), *Descomplicar o Orçamento de Estado 2020*, Vida Económica.

Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014). *A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos: sua pertinência e aceitação* (2a edição). Lisboa: Áreas Editora, SA.

OCC (2020). *Orçamento do Estado para 2021 - Análise da Ordem dos Contabilistas Certificados*, Ordem dos Contabilistas Certificados, Lisboa.

Conti, T. (2011). *Discussão sobre as vantagens e desvantagens das abordagens qualitativas e quantitativas para pesquisa*.

Dinis, A., Martins, A. & Lopes, C. (2017). *A tributação autónoma em portugal: um caso especial de tributação das sociedades?*. Comunicação apresentada ao XXVI Jornadas Luso-Espanholas, Idanha-A-Nova, 3-6 Fevereiro.

Dinis, A., Martins, A. & Lopes, C. (2019). The Autonomous Taxation of Corporate Expenses in Portugal, *Accounting, Economics and Law: A Convivium*, DOI: 10.1515/ael-2019-0023.

DL n.º 158/2009 do Ministério das Finanças e da Administração Pública 2009.

Dourado, A. (2015). *Direito Fiscal: Lições*. Almedina, Coimbra.

- Jesus, J. & Jesus, S. (2016). Contabilidade e fiscalidade, sempre, *Revisores e Auditores*, n.º 73, pp. 24-29. Acedido em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/73/Contabilidade.pdf>
- Marques, S. (2017). *Tributação autónoma: uma dupla natureza de imposto?*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Gestão, Lisboa.
- Mesquita, M. (2014). *A tributação autónoma no CIRC: a sua (in) coerência*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Porto.
- Moreira, A. (2018). *A dedutibilidade das tributações autónomas*. Dissertação de Mestrado. Universidade de Lisboa - Faculdade de Direito, Lisboa.
- Mota, S. & Pires, A. (2020). *As diferenças entre a norma contabilística e a fiscal: análise do seu impacto ao nível do gasto de imposto*. Comunicação apresentada ao XIX Encuentro AECA. Guarda, 17-18 setembro.
- Nabais, J. (2015). *Direito Fiscal* (8ª edição). Almedina. Coimbra.
- Nova, D. (2017). *O impacto das Tributações Autónomas em entidades da região do Médio Tejo*. Projeto de Mestrado. Instituto Politécnico de Tomar - Escola Superior de Gestão, Tomar.
- Oliveira, V. & Cruz, S. (2016). *As Tributações Autónomas em sede de IRC*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.
- Pires, A. & Rodrigues, F. (2012). *O efeito da aplicação do SNC no capital próprio – evidência em 50 empresas sujeitas a revisão legal de contas*. Comunicação apresentada ao XXII Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica, 1-3 Fevereiro.
- PORDATA 2019, PORDATA, *Pequenas e médias empresas: total e por dimensão – Portugal, consult. 5 Janeiro 2019*, <<https://www.pordata.pt/Portugal/Pequenas+e+médias+empresas+em+percentagem+do+total+de+empresas+total+e+por+dimensão-2859-248025>>.
- Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting* (2ª edição). Londres: Thomson.
- Santos, C. (2015). *Tributações autónomas em IRC - Evolução recente*. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa, Porto.
- Silva, A. (2018). *Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade dos gastos*. Dissertação de Mestrado. Universidade do Minho, Braga.
- Sousa, A. (2016). As Tributações Autónomas em Portugal - algumas notas*, *Revista Contabilista*, 196, pp. 46-51.
- Sousa, A. & Silva, A. (2017). *As tributações autónomas no sistema fiscal português*. Comunicação apresentada ao XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, 11 e 12 de Outubro, Aveiro.
- Sousa, C. (2018). *Tributações autónomas*. Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Porto.
- Sousa, P. (2015). *Estudo exploratório sobre a relevância das Tributações Autónomas em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Aveiro.
- Vieira, R., Major, M., & Robalo, R. (2018). Investigação Qualitativa em Contabilidade. In M. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática* (2ª edição). Lisboa: Escolar Editora.
- Yin, R. (2010). *Estudo de caso: planeamento e métodos* (4ª edição). Porto Alegre: Bookman.