



LISBON
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT
UNIVERSIDADE DE LISBOA

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

COMPLEXIDADE NO IRC E RELAÇÃO COM OS PEDIDOS DE
INFORMAÇÃO VINCULATIVA

MAURO GONÇALO GUIMARÃES GONÇALVES

NOVEMBRO 2020



LISBON
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT
UNIVERSIDADE DE LISBOA

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

COMPLEXIDADE NO IRC E RELAÇÃO COM OS PEDIDOS DE
INFORMAÇÃO VINCULATIVA

MAURO GONÇALO GUIMARÃES GONÇALVES

ORIENTAÇÃO:

DOUTOR TIAGO RODRIGO ANDRADE DIOGO

NOVEMBRO 2020

Resumo

A presente dissertação pretende analisar e identificar os fatores que suscitam dúvidas, em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) perante a elevada complexidade e instabilidade do sistema fiscal português.

Através dos Pedidos de Informação Vinculativa (PIV) colocados aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), o contribuinte pode solicitar esclarecimentos fiscais cujo impacto será preponderante em decisões de carácter fiscal e financeiro. Tendo por base os PIV, pretende-se colocar em foco a complexidade do sistema fiscal português, quantificando e qualificando os artigos que suscitam mais dúvidas.

Recolheram-se dados disponibilizados quer pela AT, quer no sítio do Diário da República Eletrónico (DRE) e trataram-se os mesmos de forma a analisar em que medida o número de PIV reage a alterações verificadas em variadas variáveis: total de imposto liquidado; número de declarações M22 entregues; artigos do CIRC alterados e número de palavras por resposta a cada PIV.

O estudo foi realizado mediante a execução de tabelas e técnicas de análise descritiva, nomeadamente a utilização de parâmetros para a distribuição das variáveis e técnicas de análise inferencial. Para correlacionar as variáveis em estudo foi utilizado o coeficiente de correlação de *Spearman*, medida de associação não paramétrica entre duas variáveis e para comparar as variáveis em estudo em função haver ou não alterações aos artigos do CIRC foi aplicado o teste de *Mann-Whitney* – teste não-paramétrico para comparar as funções de distribuição de uma variável.

Retiramos que as alterações ao CIRC estão positivamente correlacionadas com o número de PIV observados e que o número de PIV está positivamente correlacionado quer com o número de declarações M22 entregues, quer com o total de IRC liquidado.

Espera-se que este trabalho sirva de plataforma para que mais estudos sejam efetuados em relação aos PIV, nomeadamente num âmbito temporal mais alargado, para outros códigos fiscais e em relação a outros países com o mesmo grau de desenvolvimento económico.

Palavras-chave: complexidade fiscal, cumprimento fiscal, pedido de informação vinculativa, IRC, impostos.

Abstract

This dissertation aims to analyze and identify the factors that raise doubts in Corporate Income Tax (IRC) due to the high complexity and instability of the Portuguese tax system.

Through the Requests for Binding Information (PIV), placed to the services of the Portuguese Tax Authority (AT), the taxpayer can request tax clarification whose impact will be predominant in tax and financial decisions. Based on the RBI, it is intended to focus on the complexity of the Portuguese tax system, quantifying and qualifying the articles that raise more doubts, but which also undergo more changes.

Data made available by both the AT and the Daily Electronic Republican (DRE) website were collected and processed to analyze the extent to which the number of PIV reacts to changes verified in various variables: total tax settled, number of M22 declarations delivered, articles of the CIRC amended and number of words in response to each PIV.

The study was carried out through the execution of tables, descriptive analysis techniques, namely the use of parameters for the distribution of variables and inferential analysis techniques. Spearman's correlation coefficient was used to correlate the *variables* under study, which is a measure of nonparametric association between two variables and to compare the variables under study according to the presence or absence of alterations to CIRC articles, the *Mann-Withney* test was applied – a non-parametric test suitable to compare the distribution functions of a variable.

We concluded that the changes to the CIRC are positively correlated with the number of PIV observed and that the PIV number is positively correlated with both the number of M22 statements delivered or the total IRC settled.

This work is expected to serve as a platform for further studies to be carried out in relation to PIV, in a broader time frame, for other tax codes and in relation to other countries with the same degree of economic development.

Keywords: tax complexity, tax compliance, binding information request, IRC, taxes.

Agradecimentos

Começo por agradecer ao meu orientador Professor Tiago Diogo, por todas as sugestões e críticas apresentadas, pela disponibilidade e apoio transmitidos indispensáveis à realização do trabalho. Agradeço em especial à minha família, à minha mulher Maria João e amigos, a quem dedico este trabalho, pelo apoio, carinho, compreensão e incentivo sempre demonstrados.

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Distribuição das variáveis em estudo	23
Tabela 2 – Distribuição do n.º de declarações Mod.22, Total do IRC Liquidado.....	23
Tabela 3 - Distribuição do n.º de PIV (CIRC), n.º artigos alterados (CIRC), n.º alterações (CIRC) – Lei/Decreto; e n.º PIV (CIRC) maior n.º palavras na resposta no período de 2010 a 2019	24
Tabela 4 - Distribuição do n.º de artigos (CIRC) com mais PIV, no período de 2010 a 2019	24
Tabela 5 - Distribuição do n.º artigos (CIRC) mais sujeitos a alterações, no período de 2010 a 2019	25
Tabela 6 - Distribuição dos artigos (CIRC) com PIV (maior n.º palavras na resposta) no período de 2010 a 2019	25
Tabela 7 - Declarações do Mod.22 entregues, montante de IRC Liquidado, e Resultado Líquido, no período de 2010 a 2018.....	26
Tabela 8 - Distribuição do n.º PIV (CIRC) por capítulo (CIRC), entre 2010 e 2019.....	27
Tabela 9 - Distribuição do n.º alterações aos capítulos (CIRC), entre 2010 e 2019	28
Tabela 10 - Distribuição do n.º palavras na resposta ao PIV (CIRC), por capítulos (CIRC), entre 2010 e 2019	29
Tabela 11 - Coeficiente de correlação entre o PIV (CIRC) e as variáveis em estudo....	31
Tabela 12 - Comparação do n.º de palavras utilizadas para responder ao PIV (CIRC) .	33
Tabela 13 - Comparação do n.º de palavras utilizadas para responder ao PIV (CIRC) .	33
Tabela 14. Caracterização do tecido empresarial português no Ano 2018	41

Índice de Figuras

Figura 1 – Evolução do número de palavras dos códigos tributários dos EUA entre 1955 e 2000.	10
Fonte: Owens e Hamilton, 2004, p.349.	10
Figura 2 – Número de declarações entregues por setores de atividade	19
Figura 3 – Número de declarações entregues por volume de negócios.....	20
Figura 4 – Número de declarações entregues por distritos.....	20
Figura 5 – Número de declarações entregues por tipo de Resultado Líquido do Exercício	21
Figura 6 - Correlação entre o n.º de PIV que incidiram sobre o CIRC e o n.º de palavras utilizadas na resposta ao PIV	32
Figura 7 - Correlação entre o n.º de PIV que incidiram sobre o CIRC e o n.º de artigos alterados no CIRC	32

Abreviaturas

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CC	Contabilista Certificado
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CPPT	Código do Procedimento e Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGCI	Direção Geral das Contribuições e Impostos/Direção Geral dos Impostos
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
n.º	número
PIV	Pedido de Informação Vinculativa
PMEs	Pequenas e Médias Empresas
UE	União Europeia

Índice

Resumo	i
Abstract	ii
Agradecimentos	iii
Índice de Tabelas	iv
Índice de Figuras	v
Abreviaturas	vi
Índice	vii
1. Introdução	1
2. Revisão da Literatura	3
2.1 Conceitos base	3
2.1.1 Cumprimento fiscal	3
2.1.2. <i>Evasão fiscal, fraude e incumprimento fiscal</i>	3
2.1.3. <i>A investigação científica na área do cumprimento fiscal</i>	5
2.1.4. <i>O contribuinte e a complexidade do sistema fiscal</i>	7
2.2 Complexidade fiscal	8
2.2.1. <i>A simplicidade/complexidade fiscal como uma variável no cumprimento fiscal</i>	8
2.2.3. <i>Os Profissionais perante a complexidade fiscal</i>	8
2.2.4. <i>Perceção da complexidade fiscal</i>	10
2.3 Os Pedidos de Informação Vinculativa (PIV)	11
2.3.1. <i>Um mecanismo de informação que vincule a AT e a relação jurídico-fiscal</i>	11
2.3.2. <i>Os Sujeitos deste mecanismo</i>	11
2.3.3. <i>Natureza da relação tributária</i>	12
2.3.4. <i>O direito à informação</i>	12
2.3.5. <i>Fundamentação de um pedido de informação vinculativa (PIV)</i>	13
2.3.6. <i>O pedido de informação vinculativa</i>	13

2.3.6.1. Procedimentos dos PIV.....	14
2.3.6.2. Vinculação da AT à resposta ao PIV e meios de reação do contribuinte.....	14
2.3.7. Outros aspetos sobre os PIV.....	15
2.3.8. Notificação.....	15
2.3.9. Norma geral anti abuso não aplicável se solicitado PIV à AT.....	16
2.3.10. Vantagens e desvantagens do PIV.....	17
2.4 Conclusão da revisão de literatura.....	17
3. Dados e metodologia	18
3.1 Questão de investigação, objetivos e hipóteses	18
3.2 Descrição da amostra.....	19
3.3 Procedimentos de recolha de dados.....	21
3.4 Procedimentos de análise de dados	22
4. Resultados.....	22
4.1 Análise descritiva	22
4.2 Análise inferencial.....	30
5. Discussão.....	34
5.1 Limitações	34
5.2 Investigações futuras	34
6. Conclusões	34
7. Referências Bibliográficas.....	36
8. Anexos	41

1. Introdução

Considerando a crescente complexidade das relações comerciais, tal exige que os contribuintes abrangidos por esta realidade sejam impulsionados a delinear estratégias, estas igualmente mais elaboradas, de forma que seja possível prever e minimizar os seus gastos, controlar a sua carga fiscal, bem como em tornarem-se mais competitivos no seu próprio meio. Por outro lado, a AT vê-se na obrigação de criar mecanismos que garantam a manutenção do cumprimento fiscal voluntário por parte dos contribuintes, por forma a evitar um eventual declínio nas receitas fiscais, conforme o disposto no art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP). A propósito do cumprimento fiscal voluntário, foi notícia, em 2019, que: *“A Autoridade Tributária e Aduaneira tinha, no final de junho de 2017, 2.082 pedidos de informação sobre IRS a aguardar resposta, com tempos médios de pendência entre os 419 e os 533 dias, revelou a Inspeção-Geral de Finanças. [...] A divulgação não tempestiva das respostas aos pedidos de informação vinculativa prejudicou o adequado esclarecimento dos contribuintes e o oportuno cumprimento voluntário das obrigações legais.”*¹

O incumprimento fiscal pode surgir por diversas formas, tais como: i) lacunas da lei; ii) a difícil interpretação das normas fiscais; iii) a ambiguidade da lei; iv) o excesso de alterações aos códigos fiscais; v) a falta de esclarecimentos por parte da administração fiscal; vi) negligência, entre outros fatores, mesmo estes sendo involuntários e alheios de qualquer comportamento de índole abusiva por parte do contribuinte. Neste sentido, e no âmbito da notícia supra, *“... a Inspeção Geral de Finanças aponta para a necessidade de a AT reavaliar os entendimentos que “sucessivamente são contrariados por tribunais arbitrais e judiciais” e de apresentar propostas para alteração legislativa”*.²

Pretende-se, nestes termos, analisar os fatores de interesse, considerando a realidade empresarial onde ocorrem, de forma constante, as modificações na legislação fiscal, nomeadamente no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC). Numa fase posterior, é pretendido colocar em foco a complexidade do sistema fiscal

¹<https://eco.sapo.pt/2019/09/13/fisco-chegou-a-demorar-533-dias-para-responder-a-pedidos-de-informacao-sobre-irs/>

² Idem.

português, quantificando e qualificando os artigos que podem suscitar maiores dúvidas, tendo por base os pedidos de informação vinculativa (PIV). Estes podem surgir como um mecanismo a utilizar pelo contribuinte ou seu representante, seja o contabilista certificado (CC), o advogado, um solicitador ou um consultor fiscal, de forma a obter respostas às dúvidas que surgem na interpretação dos códigos fiscais, bem como a capacidade de resposta por parte da própria AT.

Procuraremos responder em que medida os PIV são uma ferramenta fulcral para fazer face às principais dificuldades, quer na interpretação da legislação fiscal, mais propriamente o CIRC, quer na questão do cumprimento fiscal em sede de IRC.

De forma a responder à questão colocada, foi feita uma recolha de dados, a utilizar numa posterior análise ao período compreendido entre 2010 e 2019. A escolha deste período prende-se com o facto de este compreender a crise financeira que se instalou a nível global e que se fez sentir no caso português entre 2010 e 2014 e o período de recuperação que lhe sucedeu.

A análise dos dados foi realizada através de métodos de estatística descritiva e de análise inferencial, nomeadamente foram utilizados como parâmetros para medir a distribuição de variáveis: a frequência, percentagem, diferenças de média e desvio-padrão. No caso da análise inferencial, foram realizados testes de correlação entre as diferentes variáveis.

Concluimos que as alterações ao CIRC estão positivamente correlacionadas com o n.º PIV efetuados e que este, por sua vez, está também positivamente correlacionado com o total de IRC liquidado e o número de declarações M22 entregues. Uma outra conclusão importante a retirar é a de que os artigos do CIRC em que incidiram mais PIV são também aqueles em que a AT utilizou maior número de palavras para responde aos contribuintes.

A presente dissertação é constituída por seis capítulos. Este primeiro capítulo vem retratar o que nos propomos estudar e como o pretendemos fazer. No segundo capítulo apresentaremos uma revisão de literatura, esta dividida em quatro subcapítulos. No terceiro capítulo são apresentados, face aos objetivos traçados, a questão de investigação e as hipóteses a testar. É apresentado, no capítulo seguinte, os dados utilizados e o processo de recolha dos mesmos, e a metodologia adotada para a testagem das hipóteses. No quinto capítulo discutir-se-á os resultados obtidos, onde se apresenta uma análise descritiva e inferencial. No último capítulo, apresentar-se-ão as principais conclusões, as limitações e pistas de investigação a aprofundar em futuros trabalhos de investigação.

2. Revisão da Literatura

2.1 Conceitos base

2.1.1 Cumprimento fiscal

O sistema fiscal português tem os seus princípios orientadores de acordo com o disposto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), a qual determina que “*O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”, sendo que “*Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*” e “*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*”.

No que diz respeito ao cumprimento fiscal, este é um conceito sem, ainda, uma definição considerada uniforme (Diogo, 2018). Diogo (2018, p. 37) propõe a seguinte definição: “*...o cumprimento fiscal verificar-se-á quando, cumulativamente, o contribuinte: submeter, em tempo útil, a sua declaração com o valor real dos rendimentos auferidos e das despesas, fiscalmente aceites, suportadas; pague o valor devido até ao final do prazo de pagamento voluntário e dê cumprimento atempado às obrigações acessórias previstas nos códigos tributários.*”. Por sua vez, Pereira (2016) considera que a obrigação fiscal fica extinta, na sua forma normal, quando o seu pagamento é efetuado. Este pode ser voluntário ou coercivo, conforme o art.º 40.º da Lei Geral Tributária (LGT) e art.º 84.º e segs. do Código do Processo e Procedimento Tributário (CPPT).

2.1.2. Evasão fiscal, fraude e incumprimento fiscal

É inerente à atividade económica que os agentes económicos queiram minimizar a carga fiscal (Pereira, 2003). Nesse sentido, é importante abordar os seguintes conceitos: evasão fiscal, fraude fiscal e incumprimento fiscal e a sua relação com os próprios PIV, na medida em que podem diminuir, ou não, a sua verificação.

Neste âmbito, é de referenciar a perceção de um crescimento de *tax gap* (Kirchler, 2007 e Devos, 2014). O *tax gap* pode ser mensurado como a diferença entre impostos efetivamente cobrados e os que se esperavam cobrar numa situação de cumprimento fiscal

completo (Durán-Cabré *et al.*, 2019). O *tax gap* é, assim, um fator motivador da investigação científica e de pesquisas recorrentes, como se pode constatar com o número crescente de trabalhos publicados sobre fraude fiscal (Kirchler, 2007 e Diogo, 2018).

Devos (2014) e Diogo (2018) abordam, em relação à investigação científica no cumprimento fiscal, duas correntes de estudos – a dos modelos económicos, com base na teoria da dissuasão, e a dos modelos de psicologia fiscal e social. Na primeira é de destacar o modelo de Allingham e Sandmo (1972) e os trabalhos de Srinivasan (1973) e Yitzhaki (1974), ambos inspirados no trabalho de Becker (1968) sobre a teoria económica do crime. Allingham e Sandmo (1972) assumem que os contribuintes têm como objetivo maximizar a sua utilidade esperada, esta sendo uma função do rendimento total, do rendimento declarado, da taxa de imposto, da probabilidade de uma inspeção, bem como das multas a suportar em caso de deteção.

Existe uma diversidade de causas para o incumprimento fiscal, dado que pela análise efetuada por diversos autores (*e.g.* Fischer, Wartick & Mark, 1992; Jackson & Milliron, 1986 e Richardson, 2006), este é influenciado por vários fatores de diversas naturezas (demográficos, económicos, sociais, psicológicos e culturais). Podemos ainda considerar outros fatores específicos como os políticos ou institucionais (Pinheiro, Cruz & Azevedo, 2014).

Certo é que o incumprimento fiscal pode assumir diversas formas. Tendo em conta as publicações da Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) (DGCI, 2006) e do próprio Ministério das Finanças Português, Finanças (2011), constatamos que, no que respeita às pessoas coletivas, as principais tipologias constatadas para a prática de fraude e evasão fiscais foram: i) a fraude de IVA em carrossel; ii) o registo de gastos fictícios; iii) a estruturação de veículos e de operações; iv) os preços de transferência; v) a omissão de rendimentos; vi) a não retenção na fonte sobre *fringe benefits*; vii) a não entrega de retenções na fonte; viii) as faturas falsas e ix) a viciação de valores de faturação no *software* ou máquinas registadoras.

Sendo a sociedade portuguesa economicamente desfavorecida, tornou-se crucial o combate à evasão e fraude fiscais e a promoção do cumprimento fiscal voluntário, decorrente, desde logo, de uma necessidade de obrigação ética e de uma maior equidade fiscal. Por outro lado, existe a necessidade da redução do *tax gap* que evite o declínio da

receita fiscal e que se repercute num aumento da receita fiscal global e numa repartição mais justa da carga fiscal entre todos os contribuintes, originando uma redução da carga fiscal média suportada por cada contribuinte. O combate supramencionado é, ainda, decisivo devido à necessidade de eliminação de um fator de distorção em termos de competitividade empresarial, mas, também, como um combate ao próprio empobrecimento do Estado. Isto porque a evasão e fraude fiscais não consistem só na não declaração de rendimentos obtidos, mas, também, na sobredeclaração de despesas elegíveis para efeitos fiscais. É também importante destacar a necessidade de combater a perceção negativa por parte dos contribuintes relativamente à legitimidade do incumprimento fiscal, provocado pelo sentimento de injustiça fiscal, colocando em risco as receitas fiscais obtidas através do cumprimento fiscal voluntário. Realce-se que a receita fiscal é dos instrumentos, de política económica, mais importantes (Diogo, 2018).

No sentido de tratar alguns aspetos relevantes do cumprimento fiscal voluntário, Jackson e Milliron (1986) estudam um conjunto de fatores identificados como potencialmente relevantes, incluindo: as sanções; a probabilidade de inspeção e a complexidade do sistema fiscal. Todavia, no que diz respeito aos fatores identificados, as conclusões não são unânimes.

2.1.3. A investigação científica na área do cumprimento fiscal

O tema do (in)cumprimento fiscal tem sido um tópico de crescente interesse no que diz respeito à investigação científica (Andreoni, Erard & Feinstein, 1998; Kirchler, 2007 e Diogo, 2018), constatando-se, desde logo, que existem vários fatores que impulsionam o (in)cumprimento fiscal. Estes fatores são apresentados em estudos, os quais podem ser divididos em duas grandes correntes – modelos económicos e modelos de psicologia social e fiscal (McKerchar, 2003; Devos, 2014 e Diogo, 2018).

Na primeira grande corrente – modelos económicos – a continuidade da atividade criminal desafiou as autoridades a determinarem um grau ideal de aplicação da lei de modo a, não só, proteger as pessoas, como, também, restringir a discriminação ou a prática de determinadas atividades consideradas ofensivas, ilícitas, para a sociedade (Becker, 1968 e Ehrlich, 2008). Nesse sentido, a abordagem económica na atividade criminal levou ao estabelecimento da “hipótese da dissuasão”, na qual Becker (1968) é identificado como pioneiro. A assunção base consiste no facto de os infratores

responderem a incentivos, negativos e positivos, sendo que, o nível de infrações na população depende do grau de aplicação da lei e outros meios de prevenção do crime (Ehrlich, 2008). Todavia, a dissuasão geral pode ser subdividida em dois tipos: absoluta – prevenção das atividades ilícitas e/ou crimes – e restritiva – restrição do número de vezes que um indivíduo comete uma infração, sendo que estes dois tipos de dissuasão, ainda se subdividem em mais subtipos (Jackson & Milliron, 1986).

O modelo de dissuasão económica tem sido utilizado, sobretudo, para analisar a evasão e fraude fiscais (Diogo, 2018). Jackson e Milliron (1986) centram-se no estudo de alguns fatores identificados em estudos anteriores, tais como: i) complexidade do sistema fiscal; ii) nível de serviços de informação de receita fiscal; iii) retenção na fonte e reporte de informação; iv) responsabilidades e penalidades para o agente fiscal; v) probabilidade de deteção/inspeção; vi) taxa de imposto; vii) penalidades para o incumprimento e viii) nos fatores sociodemográficos (*e.g.* sexo, idade, educação, nível de rendimento e ocupação).

Do ponto de vista económico, o cumprimento fiscal é entendido num contexto em que o nível moral exibido pelos contribuintes tende a não ser elevado, sendo essencial que exista um sistema que acomode o conjunto das medidas de dissuasão aplicadas no combate ao incumprimento fiscal, dado que os contribuintes tomam muitas vezes a decisão de incumprimento fiscal com base num raciocínio de custo-benefício (Milliron & Toy, 1988 e Diogo, 2018).

Os estudos fundamentados em modelos de psicologia fiscal envolvem, em conjunto, os aspetos do modelo de dissuasão económica, em que os indivíduos são maximizadores da sua utilidade e os modelos de psicologia social. A psicologia social visa, noutra vertente, estudar o processo da tomada de decisão, sendo o objetivo do mesmo, desenvolver um mecanismo de compreensão do comportamento humano que sirva de estimador para previsões (Devos, 2014).

A evolução dos estudos efetuados, ao longo do tempo, permitiu constatar que os fatores de índole, exclusivamente, económica, por si só, não são suficientes para explicar o que leva um contribuinte a pagar, ou não pagar, os impostos devidos. Sendo necessário a junção dos motivos racionais e psicológicos para uma melhor explicação para o comportamento dos contribuintes, munindo as administrações fiscais de meios para atingir a máxima eficiência (Devos, 2014 e Diogo, 2018).

2.1.4. O contribuinte e a complexidade do sistema fiscal

A complexidade da legislação fiscal pode incentivar o incumprimento e, ainda, aumentar a incerteza ao interpretar esta. Desta forma, incentivar uma maior complexidade pode frustrar os contribuintes e, assim, reduzir a sua os níveis de cumprimento fiscal voluntário (Devos, 2008).

É comum considerar-se que o contribuinte tende a optar pela situação de incumprimento fiscal (intencional), considerando o rácio custo/benefício, sendo este fulcral para a tomada de decisão (Pinto, 2016). Siqueira e Ramos (2005) defendem que o sistema fiscal deverá estar munido de um conjunto de medidas de dissuasão amplas, direcionadas e em plena atualização no combate ao incumprimento fiscal. Ainda que se atue num sistema de imposição, de forma a mitigar o incumprimento fiscal, é fundamental que, em simultâneo, não se puna em excesso o contribuinte incumpridor. A dificuldade de equilíbrio entre estas duas vertentes não pode justificar um sistema fiscal que beneficie o contribuinte que incumpre de modo intencional.

Relembre-se, de igual modo, que o incumprimento fiscal pode ser intencional ou involuntário. Em relação a este há, também, fatores identificados como impulsionadores do mesmo. Estes são advindos da parca perceção do contribuinte face a complexidade do sistema fiscal, em toda a sua extensão. É, neste sentido, importante realçar a utilidade da possibilidade de um pedido de informação junto dos serviços fiscais (Pinto, 2016). Conclui-se ainda que a crescente complexidade dos sistemas fiscais é proporcional ao aumento da sofisticação das próprias transações comerciais e aos interesses dos contribuintes, bem como à inevitável globalização dos mercados, fatores considerados catalisadores de mecanismos de evasão fiscal, cada vez mais complexos e, dificilmente, rastreáveis. Perante essa realidade, surge a atualização e a promulgação de legislação que permita às administrações fiscais combater o incumprimento fiscal, criando, entretanto, uma complexidade adicional: *“Como refere os deveres de fundamentação da Administração Fiscal nos casos de aplicação da cláusula anti abuso, encontram-se minuciosamente regulados na lei”* (Sanchez, 2002, p. 123 *apud* Amaral, 2014, p. 26).

2.2 Complexidade fiscal

2.2.1. A simplicidade/complexidade fiscal como uma variável no cumprimento fiscal

Pela necessidade de uma simplicidade fiscal, foi adotado um novo pacote de medidas fiscais baseado em dois pilares – justiça e simplicidade – com o objetivo de assegurar que a política fiscal da UE apoie uma retoma económica desta e o seu crescimento a longo prazo, mantendo a ideia da tributação justa como uma das principais prioridades, enquanto meio para proteger as receitas públicas (Bexiga, 2020).

A dimensão “Simplicidade” surge como variável que foi a seguir criada, sendo que para alguns autores (*e.g.* McKerchar, 2003 e Borrego, 2015) designam, *a contrário*, por complexidade, sendo que esta aumenta de forma generalizada. Porém, ainda assim, existe a preocupação para o desenvolvimento de um sistema fiscal simplificado para pequenas e médias empresas (PMEs). Podemos considerar que esta postura é transversal à maioria dos países com um sistema fiscal considerado complexo (Pereira, 2018). Na prática, as PME’s são as mais afetadas pelas consequências da complexidade fiscal, embora, a par, tenham recursos afetos a limitações que, por exemplo, não lhes permita a requisição de serviços de consultoria fiscal (*e.g.* Evans, Ritchie & Tran-Nam, 1996; OCDE, 2001; Comissão Europeia, 2004; McKerchar, 2003; Lopes, 2012 e United Nations [UN], 2014).

2.2.3. Os Profissionais perante a complexidade fiscal

De um modo geral, há tendência a compreender o quão crucial é o papel desempenhado pelos CC na garantia do cumprimento fiscal. São, por essa razão, os primeiros, entre outros profissionais que lidam com questões fiscais (*e.g.* advogados, solicitadores e consultores fiscais), a atestar o verdadeiro grau de complexidade fiscal. Assim sendo, as suas interpretações e perceção do sistema fiscal, métodos de trabalho, decisões e atitudes de planeamento fiscal mais ou menos agressivo, no contexto das funções desempenhadas, tornam-se um referencial significativo perante o aconselhamento dos seus clientes, a execução dos pressupostos pré-definidos e pelo cumprimento das ditas obrigações fiscais.

Do ponto de vista dos contribuintes, a principal causa à requisição dos serviços de um CC ou um profissional dos impostos depreende-se com a necessidade de mitigação da perceção da complexidade fiscal. O próprio profissional é um indicador da perceção da complexidade fiscal. A agressividade fiscal abordada pelos profissionais dos impostos,

aos que requisitam os seus serviços, pode ser classificada em três segmentos distintos (Sakurai & Braithwaite, 2003): i) contabilidade criativa ou planeamento fiscal agressivo, convencendo os seus clientes/empregadores a tributar realidades que não são conformes; ii) baixo risco sem abordagem, sem complicações, senso de total aversão ao risco e iii) minimização cautelosa ao planear, com a prevenção de conflitos, receio moderado face a riscos, dando lugar a análise de custo/benefício, optando pelas situações vantajosas.

Considerando diferenças nas dimensões do imposto e complexidade – por exemplo, técnica, estrutural, legislativa e administrativa – ainda assim é possível agruparmos as várias dimensões em duas grandes categorias como refere Borrego (2015): a dimensão legislativa que está relacionada à própria legislação tributária e a dimensão de conformidade que está diretamente relacionada às tarefas de conformidade. De acordo com Gammie (2008) e Lopes (2012) estas duas dimensões apoiam os dois principais problemas dos atuais sistemas fiscais: a complexidade ao nível legislativo - os problemas da legibilidade da legislação tributária, bem como da estrutura do sistema tributário e a complexidade da componente declarativa e administrativa. Quanto à complexidade na área tributária, o papel dos profissionais tributários tem se ampliado, portanto, ter um entendimento da sua perspetiva sobre as dimensões da complexidade do sistema tributário é uma questão fundamental.

Assim, a complexidade fiscal pode ser observada numa perspetiva legislativa e numa perspetiva de cumprimento fiscal. A primeira depreende-se com questões de interpretação e aplicação do direito fiscal e da estrutura do sistema fiscal, em que os profissionais dos impostos apontam frequentes preocupações face ao elevado número de alterações, ambiguidade da legislação fiscal e o excessivo número de regras e/ou exceções a essa legislação. A segunda perspetiva depreende-se com a complexidade do componente declarativo e administrativo que inclui cálculos complexos e necessários, registos em constante observação/manutenção, bem como um elevado número de formulários fiscais. Não obstante os esforços com vista à simplificação do sistema fiscal, em Portugal, o mesmo ainda se mantém muito complexo (Santos & Martins, 2009).

Estudos sobre o impacto da perceção da complexidade fiscal no cumprimento fiscal apontam ainda que, os profissionais dos impostos detêm o conhecimento necessário para resolver questões complexas mas, também, podem gerir essa complexidade para beneficiar os seus clientes ou empregadores (*e.g.* Ayres, Jackson & Hite, 1989; Klepper,

1991; Newberry, Reckers & Wyndelts, 1993; Reckers, Sanders & Wyndelts, 1991; Hite & McGill, 1992; Erard, 1993 e Stephenson, 2007).

2.2.4. Percepção da complexidade fiscal

A legislação fiscal é, ainda, difícil para os contribuintes comuns face aos contribuintes com maior nível de educação (Kirchler, 2007). Encontram-se nos códigos fiscais vários exemplos de complexidade como: o elevado grau de abstração, o tamanho e até a complexidade das próprias frases. Como podemos ver na seguinte figura, a tendência do número palavras dos códigos tributários dos EUA tem sido crescente, podendo servir como medida de complexidade dos sistemas fiscais.

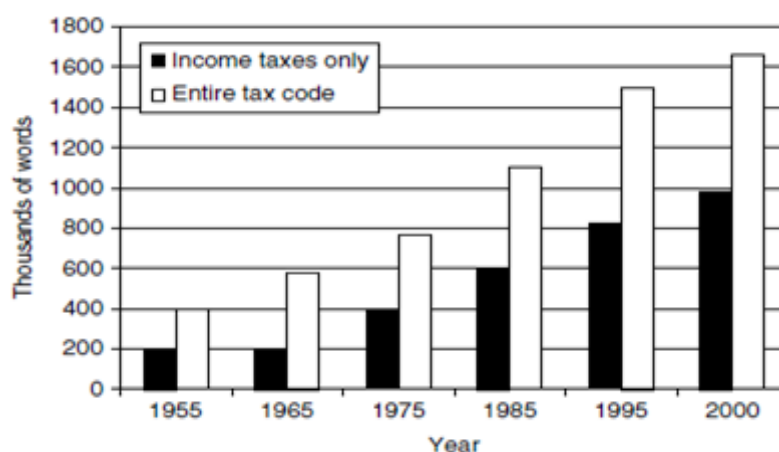


Figura 1 – Evolução do número de palavras dos códigos tributários dos EUA entre 1955 e 2000.

Fonte: Owens e Hamilton, 2004, p.349.

Alguns autores argumentam (*e.g.* Lopes, 2010) que a quantidade de regras e sua densidade não traduzem, *per si*, o aumento da complexidade do sistema tributário. Conclui-se, nesta abordagem à percepção da complexidade fiscal, que “... *o estudo da complexidade fiscal tem ganho ênfase como fator explicativo do cumprimento fiscal [...] os resultados indicam que a complexidade fiscal é afetada não só por fatores sócio económicos como também por fatores comportamentais e psicológicos [...] a realidade atual está em constante mutação e pode fomentar o desenvolvimento da complexidade do sistema fiscal bem como a sua dificuldade de interpretação. O sistema fiscal deve ser encarado como uma realidade dinâmica em interação com o meio envolvente.*” (Pereira, 2005, pp. 44-51).

2.3 Os Pedidos de Informação Vinculativa (PIV)

2.3.1. Um mecanismo de informação que vincule a AT e a relação jurídico-fiscal

A verificação de um facto gerador de imposto está associada à existência de uma relação jurídico-fiscal. Nesta, há dois sujeitos dos quais um tem o direito à prestação de imposto, o sujeito ativo, e outro a quem cabe essa prestação (obrigação fiscal), o sujeito passivo. Contudo, esta relação não se extingue completamente com a obrigação fiscal supramencionada, mas sim com a verificação de um conjunto amplo de obrigações fiscais – as principais e as acessórias (*e.g.* obrigações declarativas e contabilidade organizada) (Pereira, 2018).

A LGT, no n.º 3 do art.º 59.º, descreve o direito do contribuinte à informação por parte da AT. Esta tem, assim, a obrigação de notificar o sujeito passivo, ou demais interessados, para o esclarecimento de dúvidas sobre questões fiscais, estas mais relacionadas com as obrigações declarativas. A alínea e) do artigo supra estipula o direito à informação do contribuinte, pela informação vinculativa, sobre as situações fiscais ou mesmo sobre os pressupostos, ainda não concretizados, dos benefícios fiscais. É, ainda, considerado direito à informação, o próprio esclarecimento regular e atempado das dúvidas fundamentadas sobre a interpretação e aplicação das normas fiscais e o próprio acesso, aos processos individuais, nos termos da lei, nos termos das alíneas f) e g) da norma acima mencionada.

Se o objetivo pretendido pela AT é garantir uma maior autonomia, por parte dos contribuintes, no cumprimento das obrigações fiscais principais e acessórias, para esse efeito a função de interpretação e aplicação da própria legislação fiscal acaba por recair, também, de uma forma cada vez maior sobre os próprios contribuintes. É essencial que, neste sentido, a administração fiscal coloque à disposição um mecanismo de informação vinculativa, que tenha em conta as dificuldades na interpretação fiscal da legislação fiscal.

2.3.2. Os Sujeitos deste mecanismo

De acordo com Rocha (2014), a Administração Tributária é definida como um ator procedimental isento que aplica o direito e prossegue o interesse público num prisma de justiça e verdade material, tendo relevância absoluta em contexto de resposta de PIV, bem como, nesse mesmo contexto: esclarecerá, delimitará e direcionará o contribuinte, também

designado por sujeito passivo. Este define-se como alguém sobre o qual se presume, em termos legislativos, ter capacidade contributiva, sendo definido como “...o vinculado ao cumprimento da obrigação” e, em contexto do art.º 18.º da LGT, “...é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.” (Sanches, 2007, p. 251).

2.3.3. Natureza da relação tributária

Ao verificar o impacto e a complexidade nas questões empresariais reais, os operadores económicos necessitam, no âmbito das suas operações, de parâmetros de estabilidade quanto ao enquadramento das mesmas. Surge-nos a importância dos PIV, dada a sua estrutura competente para esclarecer o contribuinte nas questões em que revelem insegurança quanto à atuação devida. Adicionalmente, os PIV atuam como função preventiva ao incumprimento fiscal.

2.3.4. O direito à informação

É neste contexto que emerge, com notório relevo, a análise do princípio da informação, enquanto ferramenta de direito dos administradores/sujeitos passivos, bem como limitação à atuação da administração fiscal. Enquanto limitador da atuação da AT, a análise dos PIV permite medir o impacto produzido pela sua aplicação prática. Desta feita, destaca-se que o direito à informação se traduz na possibilidade de participação do contribuinte, enquanto agente num processo de cooperação, para que possa ser esclarecido e direcionado dentro do próprio sistema fiscal.

Em termos gerais, a lei estipula o princípio da participação, nos termos do n.º 1 do art.º 268.º da CRP, no sentido de estabelecer que todos os cidadãos têm o direito, sempre que o requeiram, de ser informados pela Administração sobre o desenvolvimento dos processos em que sejam diretamente interessados, bem como de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas.

Através do direito à audição antes da liquidação, indeferimento dos pedidos, reclamações, recursos ou petições, na audição prévia antes da revogação de qualquer benefício ou ato administrativo em matéria tributária, no âmbito do art.º 60.º da LGT é garantido aos

contribuintes o direito à participação das decisões que lhes digam respeito. Campos, Rodrigues & Sousa (2012) concluem que o estipulado neste artigo deverá, ainda, ser aplicado em relação a quaisquer interessados, desde que, durante a pendência do procedimento tributário, tenham já direitos ou interesses reais e atuais, a defender, não se restringindo desta forma o direito à participação apenas aos seus intervenientes.

2.3.5. Fundamentação de um pedido de informação vinculativa (PIV)

A base de fundamentação de um PIV deve ser considerada pela sua própria coerência, fiscalmente delineadora e contextualizada. A fundamentação deverá ser sustentada, sob pena de ser considerada incompleta ou obscura. Constatamos que o PIV é um ato preparatório do próprio ato tributário. Preparatório na medida em que não é independente do próprio ato tributário que o origina, até para efeitos de reclamação ou impugnação judicial, bem como, na medida da própria gestão dos interesses do contribuinte que recorre a uma PIV.

2.3.6. O pedido de informação vinculativa

Analisando o foco do tema desta dissertação, confere ainda caracterizar o principal elemento, o PIV. Este consiste em informações vinculativas sobre a situação tributária dos sujeitos passivos, incluindo os pressupostos dos benefícios fiscais. Os PIV são requeridos ao dirigente máximo do serviço, tendo o pedido de ser acompanhado da descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretende, de todos os elementos necessários nos termos do Decreto-Lei n.º 61/2013 de 10 de maio, nos termos do n.º 1 do art.º 68.º da LGT. Trata-se de um procedimento ao dispor do contribuinte que solicita à AT que se pronuncie quanto a questões concretas, enquadrando estas na vertente jurídico-tributária, abrangendo uma aplicação prática de extrema importância para os contribuintes, até no que respeita ao âmbito de aplicação e enquadramento dos próprios benefícios fiscais.

2.3.6.1. Procedimentos dos PIV

A possibilidade de recurso a este tipo de pedido encontra-se limitado em termos legais na medida em que não podem abranger factos que estejam a ser objeto de procedimento de inspeção tributária, cujo início tenha sido notificado ao contribuinte antes deste submeter o seu pedido, nos termos do n.º 3 do art.º 68.º da LGT. Sendo o pedido apresentado por via eletrónica – por qualquer sujeito passivo a que se refere o n.º 3 do art.º 18.º da LGT ou mesmo por outros interessados, ou seus representantes legais – segundo um modelo oficial a aprovar pelo dirigente máximo do serviço. Após esse pedido ser submetido, a resposta será notificada pela mesma via no prazo máximo de 150 dias, em sede do n.º 4 do art.º 68.º da LGT. Por questões de ordem técnica, podemos considerar recorrente que este tipo de pedido seja efetuado por agente intermediário, elegido pelo próprio contribuinte, como por CC ou um outro profissional de impostos.

2.3.6.2. Vinculação da AT à resposta ao PIV e meios de reação do contribuinte

Uma vez emitida a resposta, esta fica vinculada aos fundamentos e argumentos aduzidos sobre a concreta questão tributária que for descrita e pela qual se solicitou orientação. O requerente desta informação não poderá utilizar esta para proceder em sentido distinto daquele que foi esclarecido e transmitido, salvo a exceção do cumprimento de uma decisão judicial. De realçar que as informações vinculativas caducam no caso de ocorrer uma alteração superveniente dos pressupostos de facto/direito em que assentam as premissas do pedido, bem como quando é ultrapassado o prazo de quatro anos, após a data da emissão de resposta, salvo quando exista a solicitação de renovação, por parte do contribuinte, em conformidade com o descrito no n.º 15 do art.º 68º da LGT. Podem ser revogadas, com efeitos para o futuro, após um ano a contar da sua prestação precedendo audição do requerente, nos termos da presente lei, com a salvaguarda dos direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos.

A informação vinculativa é apesar de todo o carácter normativo e procedimental que a reveste, essencialmente um parecer da AT em relação a um facto tributário. Guerreiro (2001, p. 34) sustenta que esta é suscetível de impugnação, no caso do contribuinte sentir que está a ser lesado por determinada decisão: “...a informação vinculativa consagra um direito específico (e não interesse, pois é um direito a um verdadeiro comportamento positivo da Administração) de segurança e certeza do contribuinte [...]”, logo, “...é

garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas”, conforme o n.º 4 do art.º 268º da CRP.

2.3.7. Outros aspetos sobre os PIV

Caso se justifique, existe a possibilidade de poder ser prestada uma informação vinculativa com carácter de urgência, sendo nesse caso o prazo de 75 dias. Todavia, para que seja qualificada como urgente, o requerente tem de justificar essa urgência no momento da sua solicitação e o pedido tem de ser acompanhado de uma proposta de enquadramento jurídico-tributário, conforme estipula o n.º 2 do artigo 68.º da LGT. Quando é iniciado um pedido com urgência pelo requerente, e tendo o mesmo sido já validado pela AT, é então posteriormente comunicado ao contribuinte num prazo de 30 dias. Caso o mesmo seja aceite, é prestada a informação ao requerente do valor da taxa devida que é fixado em função da complexidade do teor apresentado, tendo apenas um prazo de cinco dias para proceder ao pagamento. O valor dessa mesma taxa oscila entre 25 a 250 unidades de conta (atualmente em EUR 102, conforme a Lei n.º 2/2020 de 31 de março), sendo fixada em função da complexidade da matéria. Em contrapartida, verifica-se a decisão tácita favorável por parte da AT junto do requerente à sua informação vinculativa, se o pedido não for respondido no prazo estipulado legalmente para o efeito, sendo o mesmo uma das principais vantagens dos PIV com o explícito carácter de urgência. Um vez que, no caso de se verificar o incumprimento do prazo legal estipulado por parte da AT, é limitada a responsabilidade do contribuinte à dívida do imposto, abrangendo mesmo uma exclusão de responsabilidade relativamente a coimas, juros e outros acréscimos, desde que o contribuinte atue com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei, conforme decorre do n.º 18 do art.º 68.º da LGT.

2.3.8. Notificação

No caso de existir procedimento enquadrado para a averiguação de existência de pressupostos para concessão de determinado benefício fiscal terá de se considerar o

CPPT, atendendo o disposto do art.º 57.º, onde se figura que a notificação aos interessados da resposta ao PIV inclui obrigatoriamente a informação, ou parecer, em que a AT se baseou para a sua prestação. Determina ainda, esse mesmo artigo, que os interessados não ficam dispensados – quando o despacho for sobre os pressupostos de qualquer benefício fiscal dependente de reconhecimento – de o requerer de forma autónoma nos termos da lei.

Apresentado o pedido de reconhecimento que tenha sido precedido do PIV, este será apenso a requerimento do interessado, devendo a entidade competente para a decisão conformar-se com o anterior despacho, na medida em que a situação hipotética objeto do PIV coincida com a situação de facto objeto do pedido de reconhecimento, sem prejuízo das medidas de controlo do benefício fiscal exigidas por lei. Determina, nessa sequência, o n.º 1 do art.º 65º do CPPT que o reconhecimento dos benefícios fiscais depende da iniciativa dos interessados, mediante requerimento dirigido especificamente a esse fim, o cálculo, quando obrigatório, do benefício requerido e a prova da verificação dos pressupostos do reconhecimento nos termos da lei, salvo indicação em contrário e sem prejuízo dos direitos resultantes da informação vinculativa a que se refere o n.º 1, do art.º 57.º do CPPT.

2.3.9. Norma geral anti abuso não aplicável se solicitado PIV à AT

O n.º 2 do art.º 38.º da LGT constitui a consagração da cláusula geral anti abuso que visa prevenir e combater situações de omissão das normas jurídico-tributárias, sobretudo as que se prendem com a incidência. Estipulando que as construções (de atos e negócios jurídicos) realizadas com a finalidade principal, ou uma das finalidades, de obter uma vantagem fiscal, que frustre a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas. A aplicação desta cláusula geral pressupõe que a AT tenha um dever especial de fundamentação da decisão na aplicação da norma geral anti abuso, art.º 63º do CPPT. O n.º 8 deste art.º prevê, no entanto, que a AT não possa aplicar a norma anti abuso se o sujeito passivo tiver realizado um PIV sobre os factos que a tiverem fundamentado e a primeira não tiver respondido a este no prazo de 150 dias. Tal limitação poderá ser

interpretada no sentido de estar aqui determinado de forma subjacente um deferimento tácito relativamente à pretensão do contribuinte na não aplicação das normas anti abuso em sede de PIV.

2.3.10. Vantagens e desvantagens do PIV

O procedimento das informações vinculativas apresenta aspetos mais e menos positivos, pois, se existe a vantagem de efetuar uma gestão mais esclarecida dos encargos tributários, igualmente, a mesma fica adstrita a um certo grau de risco interligado à interpretação da norma tributária, conduzindo a possíveis sanções ou perda de uma vantagem fiscal. A par com a possibilidade de esclarecer dúvidas em termos de enquadramento jurídico-tributário e obter uma decisão favorável ou desfavorável, poderá originar uma inspeção tributária, além de todo um processo de desgaste de tempo, desgaste psicológico, custos inerentes e outros afins a contemplar.

2.4 Conclusão da revisão de literatura

Em termos conclusivos, constatamos que a complexidade fiscal é a base sobre a qual se desenrolam vários cenários fiscais. Essa complexidade é reveladora de elementos estruturais da realidade fiscal: i) a base tributária; ii) a estrutura de taxa de imposto; iii) as deduções, as isenções, os créditos do imposto, além iv) das próprias características administrativas da conduta tributária. É neste teor que surge o acesso ao PIV, enquanto mecanismo de base ao acesso diferenciado, de contribuinte afeto, decorrente de um princípio constitucional e igualmente contemplado na LGT, pela qual a AT fica vinculada à informação prestada. Assim, quando se analisa quantitativa e qualitativamente uma década de PIV, no âmbito do CIRC, torna-se perceptível o paralelismo entre as oscilações socioeconómicas e a própria complexidade tributária.

3. Dados e metodologia

3.1 Questão de investigação, objetivos e hipóteses

O objetivo deste estudo foi observar o comportamento dos contribuintes, através dos PIV em sede IRC, face à complexidade do sistema fiscal português. A complexidade fiscal é definida como resultante de um sistema fiscal com diferentes impostos, diferentes formas de tributação, exceções e isenções, tipos diferenciados de contribuintes, com diferentes possibilidades de obter benefícios. É através desta pluralidade de fatores que estamos perante um sistema fiscal mais, ou menos, complexo (Santos, 2003). Tentámos, neste estudo, medir a complexidade fiscal pelo número de palavras utilizadas pela AT para dar resposta aos PIV colocados pelos contribuintes em relação a matérias concretas – que se prendem com diferentes artigos do CIRC. Outra medida a utilizar foi o número de alterações realizadas, no período em causa, aos artigos do CIRC e a sua relação com o número de PIV nesse mesmo período e seguintes. O período temporal designado, compreendido entre os anos de 2010 e 2019, caracterizado como sendo de profunda instabilidade, encontra-se situado num contexto de crise financeira globalizada e cujo impacto se verificou, particularmente, a nível da dívida pública da zona Euro, que se identifica, na generalidade e no caso português, como enquadrada entre anos de 2010 a 2014.

Nestes termos é estabelecida a seguinte questão de investigação: *Serve a análise dos PIV, que são colocados sobre diferentes artigos do CIRC, em constante mutação, para medir a complexidade do sistema fiscal português?*

Nesse sentido formularam-se as seguintes hipóteses:

H1: Existe correlação entre o número de PIV (CIRC) e o número de PIV (CIRC) com maior número de palavras na resposta;

H2: Existe correlação entre o número de PIV (CIRC) e o número de artigos (CIRC) em que incidiram mais PIV (CIRC);

H3: Existe correlação entre o número de PIV (CIRC) e o número de artigos (CIRC) com mais alterações;

H4: Existe correlação entre o número PIV (CIRC) e o número de artigos (CIRC) com maior número de palavras na resposta;

H5: Existe correlação entre o número de PIV (CIRC) e o número de Declarações M22 entregues, IRC Liquidado e Resultado Líquido Positivo;

H6: Existem diferenças no número de palavras utilizadas para responder ao PIV em função da presença de alteração ao respetivo artigo em que o PIV incidiu nesse ano ou nos 2 anos anteriores;

H7: Existem diferenças no número de palavras utilizadas para responder ao PIV em função da presença de alteração ao respetivo artigo em que o PIV incidiu nesse ano ou nos 5 anos anteriores.

3.2 Descrição da amostra

Com base nas estatísticas disponibilizadas no Portal das Finanças e com referência ao ano de 2019, podemos distribuir o número de declarações M22 entregues por 4 variáveis, de forma a caracterizar em certa medida o tecido empresarial português: segundo o CAE, o volume de negócios, o distrito onde as empresas estão sediadas e por resultado contabilístico.

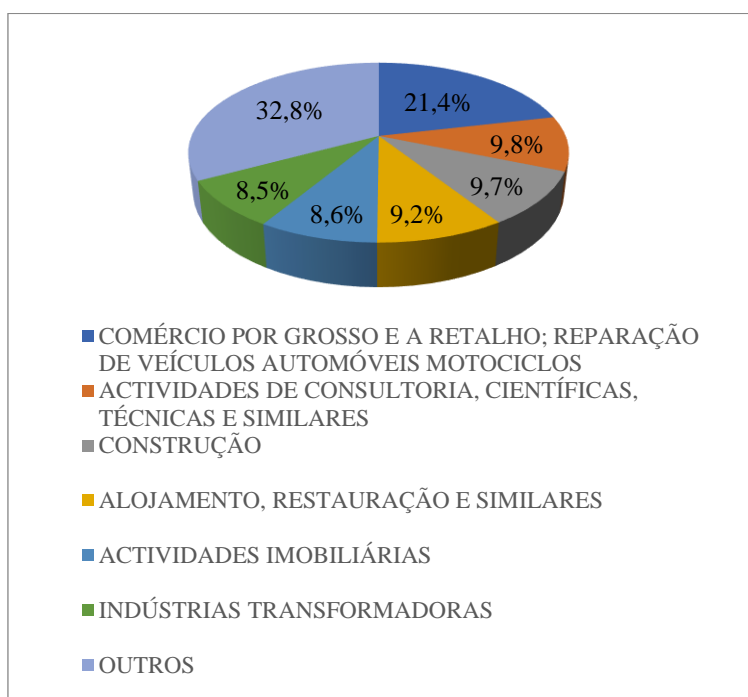


Figura 2 – Número de declarações entregues por setores de atividade

Fonte: Estatísticas da AT

O setor com maior número de declarações entregues é o do comércio automóvel (32,8% das declarações entregues), seguido do setor da construção (21,4%).

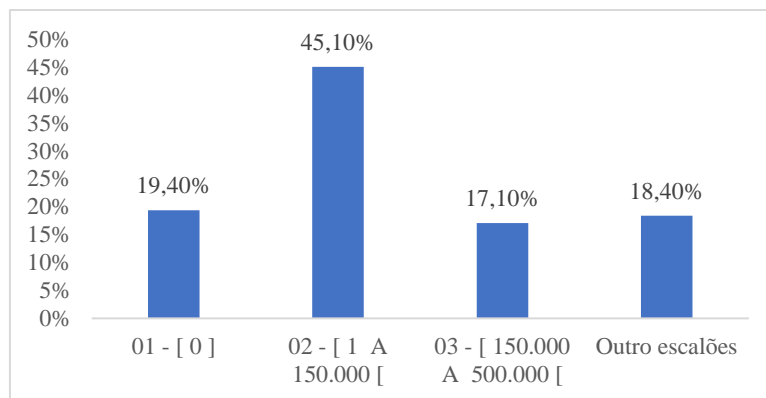


Figura 3 – Número de declarações entregues por volume de negócios

Fonte: Estatísticas da AT

A maioria das declarações entregues foi feita por empresas cujo volume de negócios positivo e não superior a 150.000 euros (com 45,1% do total de declarações entregues) seguido das empresas cujo resultado foi igual a zero (19,4%).

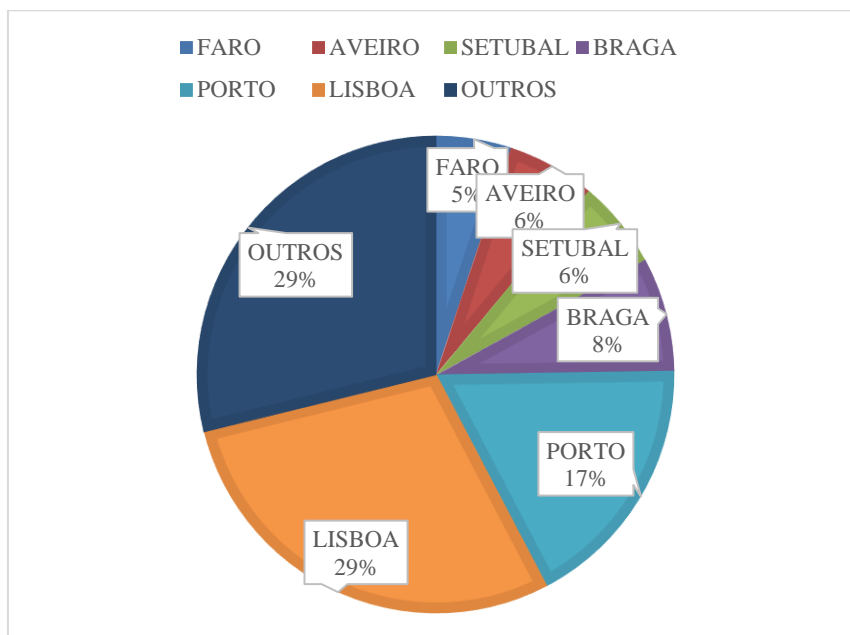


Figura 4 – Número de declarações entregues por distritos

Fonte: Estatísticas da AT

É em Lisboa e Porto onde se encontram a maioria das empresas que submeteram as declarações M22 com 29% e 17%, respetivamente do total das declarações submetidas; seguidas de Braga, Setúbal e Aveiro, com respetivamente, 8%, 6% e 6%.

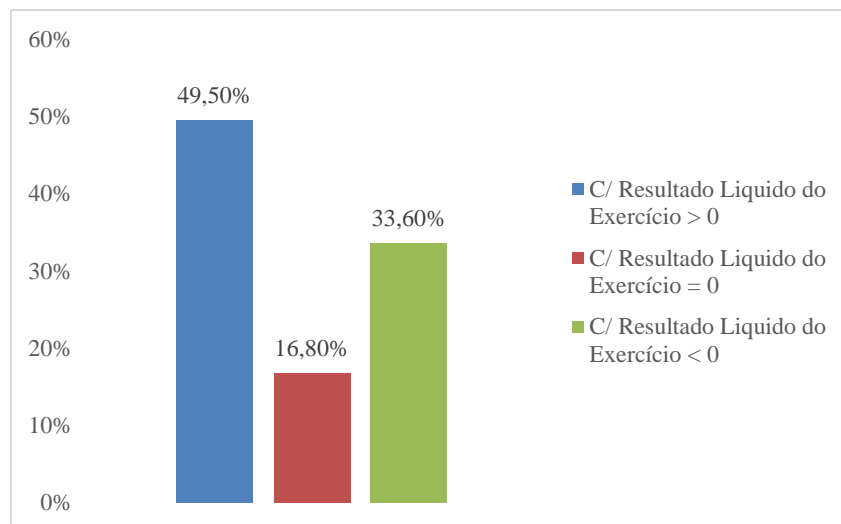


Figura 5 – Número de declarações entregues por tipo de Resultado Líquido do Exercício

Fonte: Estatísticas da AT

Nas declarações M22 entregues, a maioria das empresas apresenta resultados líquidos positivos (49%), seguidos das empresas que apresentaram prejuízo em 2019 (33,6% do total de declarações).

Levando em consideração os objetivos deste trabalho entendeu-se necessário e de utilidade prática aferir relevo às alterações legislativas aos artigos que compõem o CIRC, além do que é visível através da análise dos PIV ao longo do período de 10 anos observado.

3.3 Procedimentos de recolha de dados

Avaliámos a complexidade das respostas aos PIV pelo número de palavras utilizadas, sendo a maior complexidade, observada nas respostas com maior número de palavras. Através da contagem efetuada, podemos tentar concluir se há ou não necessidade de ajuste legislativo nos artigos sobre os quais incidiram PIV com respostas mais extensas.

A informação foi extraída diretamente do Portal das Finanças, do separador das informações vinculativas e respeitante ao IRC. Recolhida toda a informação, foram analisados 193 PIV e teve-se em consideração, para o período analisado, a contagem de alterações ao CIRC, estas impostas por Lei ou Decreto-Lei e a contagem dos artigos modificados. No que diz respeito, ainda, aos PIV, foram observados os seguintes fatores:

sobre que artigos incidiram mais questões e quais os respetivos capítulos e seções dos mesmos e quais as questões e sobre que artigos incidiram as respostas com maior número de palavras.

3.4 Procedimentos de análise de dados

Para uma análise, ainda que elementar, dos dados referidos, recorreu-se à construção de tabelas, com o recurso ao software *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

Para realização da análise descritiva foram utilizados diversos parâmetros para a distribuição das variáveis, nomeadamente: o número de observações, a frequência relativa, mínimo, máximo, média e desvio-padrão. Para realização da análise inferencial e tendo em consideração o teorema do limite central, o tamanho das subamostras é inferior ao valor mínimo sugerido (> 30) para a utilização de testes paramétricos, pelo que foi utilizado um teste não-paramétrico.

Para correlacionar as variáveis em estudo foi utilizado o coeficiente de correlação de *Spearman*, que é uma medida de associação não paramétrica entre duas variáveis, pelo menos, ordinais. Este coeficiente é obtido através da substituição dos valores das observações pelas respetivas ordens. As medidas de associação quantificam a intensidade e a direção da associação entre duas variáveis (Marôco, 2014).

Para comparar as variáveis em estudo em função da presença ou ausência de alteração ao artigo CIRC, foi aplicado o teste de *Mann-Whitney* – teste não-paramétrico adequado para comparar as funções de distribuição de uma variável, pelo menos ordinal, medida em duas amostras independentes (Marôco, 2014).

4. Resultados

4.1 Análise descritiva

Da distribuição do total anual do número de PIV, em sede de IRC, e do número de artigos alterados do CIRC, durante o período de 2010 e 2019 (cf. Tabela 1), constatamos o seguinte:

O número de PIV (CIRC) com maior número de palavras na resposta e o número de artigos (CIRC) com mais PIV tiveram uma maior frequência entre 2017 e 2019; o número de alterações ao CIRC através de Lei ou Decreto-Lei, teve uma maior frequência em 2012, 2014, 2016 e 2017 e o número de artigos alterados e o número de artigos do CIRC mais sujeitos a alterações tiveram uma maior frequência em 2010, 2014 e 2019.

Tabela 1 – Distribuição das variáveis em estudo

Ano	n.º PIV (CIRC)		n.º Alterações (CIRC) - Lei /Decreto		n.º Artigos alterados		n.º PIV (CIRC) com maior n.º palavras na resposta		n.º Artigos (CIRC) com mais PIV		n.º Artigos (CIRC) mais sujeitos a alterações	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
	2010	12	6%	1	3%	41	12%	1587	5%	3	5%	20
2011	12	6%	1	3%	21	6%	2459	8%	0	0%	7	7%
2012	7	4%	5	16%	17	5%	1013	3%	2	3%	9	9%
2013	4	2%	3	9%	11	3%	487	2%	0	0%	5	5%
2014	7	4%	7	22%	142	40%	586	2%	0	0%	24	23%
2015	2	1%	0	0%	0	0%	2640	9%	0	0%	0	0%
2016	1	1%	5	16%	37	10%	0	0%	0	0%	14	13%
2017	72	37%	5	16%	26	7%	11331	38%	28	47%	7	7%
2018	33	17%	3	9%	8	2%	5414	18%	13	22%	3	3%
2019	43	22%	2	6%	51	14%	4061	14%	14	23%	16	15%
<i>Total</i>	193	100%	32	100%	354	100%	29578	100%	60	100%	105	100%

Com referência ao número de declarações Mod.22 entregues, verifica-se que tem vindo a aumentar desde 2010 até ao último ano em análise, como se constata na Tabela 2, e que o total de IRC liquidado variou no mesmo sentido, sendo que é em 2018, que ambos atingiram valores mais elevados.

Tabela 2 – Distribuição do n.º de declarações Mod.22, Total do IRC Liquidado

Ano	n.º declarações Mod.22		Total de IRC Liquidado		Resultado Líquido Período > 0 (lucro)		Resultado Líquido Período < 0 (prejuízo)		Resultado Líquido Período = 0	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
2010	393.891	9,9%	2.976.680	9,2%	199.130	10,8%	155.874	10,5%	38.887	5,8%
2011	419.546	10,5%	2.812.470	8,7%	190.561	10,3%	174.655	11,8%	54.330	8,1%
2012	421.430	10,6%	2.801.913	8,7%	175.575	9,5%	185.924	12,6%	59.931	9,0%
2013	429.148	10,8%	2.779.136	8,6%	189.341	10,3%	172.827	11,7%	66.980	10,0%
2014	440.168	11,0%	3.558.845	11,0%	191.312	10,4%	162.948	11,0%	85.908	12,9%
2015	452.683	11,3%	3.631.495	11,2%	205.994	11,2%	156.619	10,6%	90.070	13,5%
2016	464.780	11,6%	4.333.255	13,4%	219.133	11,9%	153.291	10,4%	92.356	13,9%
2017	475.119	11,9%	4.492.703	13,9%	231.471	12,6%	154.054	10,4%	89.594	13,4%
2018	492.935	12,4%	4.991.213	15,4%	240.898	13,1%	163.322	11,0%	88.715	13,3%
<i>Total</i>	3.989.700	100,0%	32.377.710	100,0%	1 843 415	100,0%	1.479.514	100,0%	666.771	100,0%

No período em análise, existiram 193 PIV incididos sobre o IRC. O CIRC sofreu 32 alterações que originaram 354 alterações aos seus artigos. Nos artigos com mais incidências de PIV, foram utilizadas desde 657 a 43.874 palavras para responder aos contribuintes, conforme disposto na Tabela 3.

Tabela 3 - Distribuição do n.º de PIV (CIRC), n.º artigos alterados (CIRC), n.º alterações (CIRC) – Lei/Decreto; e n.º PIV (CIRC) maior n.º palavras na resposta no período de 2010 a 2019

	n	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão
n.º PIV (CIRC)	10	1	72	19,3	23,1
n.º artigos alterados (CIRC)	10	-	142	35,4	40,7
n.º alterações (CIRC) - Lei ou Decreto-Lei	10	-	11.331	2.957,8	3.396,9
n.º palavras na resposta do PIV (CIRC)	10	657	43.874	12.230,8	15.358,9

Em relação aos artigos sobre os quais incidiram mais PIV, no período que dista de 2010 a 2018, foram os: art.ºs 88.º, 43.º, 23.º e 22.º, conforme tabela 4, infra.

Tabela 4 - Distribuição do n.º de artigos (CIRC) com mais PIV, no período de 2010 a 2019

	n	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão
art.º 4.º - Extensão da obrigação de imposto	10	0	5	0,5	1,6
art.º 10.º - Pessoas colectivas de utilidade pública e de solidariedade social	10	0	4	0,4	1,3
art.º 18.º - Periodização do lucro tributável	10	0	3	0,6	1,3
art.º 22.º - Subsídios relacionados com activos não correntes	10	0	6	0,6	1,9
art.º 23.º - Gastos e perdas	10	0	6	0,6	1,9
art.º 43.º - Realizações de utilidade social	10	0	6	1,6	2,6
art.º 46º - Conceito de mais-valias e de menos-valias	10	0	4	0,4	1,3
art.º 69.º - Âmbito e condições de aplicação	10	0	5	0,5	1,6
art.º 88.º - Taxas de tributação autónoma	10	0	6	0,8	1,9

Da distribuição do número anual de artigos do CIRC mais sujeitos a alterações durante o período de 2010 e 2019 (cf. Tabela 5), verificamos uma frequência superior nos art.ºs 83.º, 87.º e 123.º.

Tabela 5 - Distribuição do n.º artigos (CIRC) mais sujeitos a alterações, no período de 2010 a 2019

	n	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão
art.º 14.º - Outras isenções	10	0	4	1,1	1,3
art.º 41.º - Créditos incobráveis	10	0	3	0,8	1,1
art.º 51.º - Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos	10	0	4	1	1,5
art.º 52.º - Dedução de prejuízos fiscais	10	0	3	0,9	1,2
art.º 83.º - Transferência de residência	10	0	8	1	2,5
art.º 87.º - Taxas	10	0	6	1,7	1,9
art.º 88.º - Taxas de tributação autónoma	10	0	4	1,1	1,4
art.º 92.º - Resultado da liquidação	10	0	2	0,9	0,9
art.º 106.º - Pagamento especial por conta	10	0	3	0,7	1,1
art.º 123.º - Obrigações contabilísticas das empresas	10	0	8	1,3	2,5

Da distribuição do número anual de artigos do CIRC com maior número de palavras na resposta durante o período de 2010 e 2019 (cf. Tabela 6), verificamos uma frequência superior nos art.ºs 22.º, 43.º e 41.º.

Tabela 6 - Distribuição dos artigos (CIRC) com PIV (maior n.º palavras na resposta) no período de 2010 a 2019

	n	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão
art.º 4.º - Extensão da obrigação de imposto	10	0	2.407	402,4	812,5
art.º 18.º - Periodização do lucro tributável	10	0	2.459	590,5	853,0
art.º 22.º - Subsídios relacionados com activos não correntes	10	0	4.799	656,6	1.557,8
art.º 41º - Créditos incobráveis	10	0	2.640	329,7	837,6
art.º 43.º - Realizações de utilidade social	10	0	2.951	471,9	955,8
art.º 69.º-A - Sociedade dominante com sede ou direção efetiva noutro EM da UE ou do EEE	10	0	2.297	229,7	726,4
art.º 73º - Definições e âmbito de aplicação	10	0	1.171	277	480,5

Tabela 7 - Declarações do Mod.22 entregues, montante de IRC Liquidado, e Resultado Líquido, no período de 2010 a 2018

	n	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão
n.º declarações mod.22	9	393.891	492.935	443.300,0	31.063,2
Total de IRC Liquidado	9	2.779.136	4.991.213	3.597.523,3	836.075,5
Resultado Líquido Período > 0 (lucro)	9	175.575	240.898	204.823,9	21.596,2
Resultado Líquido Período < 0 (prejuízo)	9	153.291	185.924	164.390,4	11.216,2
Resultado Líquido Período = 0	9	38.887	92.356	74.085,7	19.569,3

No período que dista entre 2010 e 2018 (cf. Tabela 7) verificamos um valor máximo de 492.935 declarações M22 entregues e um valor máximo de 4.991.213 € de imposto liquidado. Adicionalmente, por classe de Resultado Líquido do Período, verificamos que, quando este é positivo, houve um número superior, em termos de média e máximo, do número de declarações M22.

Da distribuição do número de PIV (CIRC) (n=191) por capítulo (CIRC), entre 2010 e 2019 (cf. Tabela 8) constatamos que o capítulo com maior frequência de PIV (CIRC) foi o Capítulo III (n=126; 66%). O número de PIV (CIRC) ocorreu majoritariamente nos últimos três anos, nomeadamente em 2017 (n=40; 56%); em 2018 (n=23; 70%) e em 2019 (n=36; 84%).

Tabela 8 - Distribuição do n.º PIV (CIRC) por capítulo (CIRC), entre 2010 e 2019

Capítulo	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017		2018		2019		Total			
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
cap. I	1	8%	1	8%			1	25%							12	17%	4	12%	2	5%	21	11%		
cap. II			3	25%										5	7%	5	15%					13	7%	
cap. III	8	67%	6	50%	5	71%	3	75%	3	43%	1	50%	1	100%	40	56%	23	70%	36	84%	126	65%		
cap. IV	1	8%			1	14%			1	14%	1	50%			7	10%			3	7%			14	7%
cap. V	1	8%	2	17%										6	8%	1	3%					10	5%	
cap. VI	1	8%			1	14%								1	1%			2	5%			5	3%	
cap. VII									1	14%				1	1%								2	1%
cap. VIII																							0	0%
cap. IX																							0	0%
n.a.									2	29%													2	1%
Total	12	100%	12	100%	7	100%	4	100%	7	100%	2	100%	1	100%	72	100%	33	100%	43	100%	193	100%		

Da distribuição do número de alterações aos capítulos (CIRC) (n=353), entre 2010 e 2019 (cf. Tabela 9) constatamos que o capítulo com maior frequência de alterações aos Capítulos (CIRC) foi o capítulo III (n=192; 54%). O número de alterações aos Capítulos (CIRC) ocorreu maioritariamente em 2014 (n=102; 72%); em 2016 (n=18; 49%) e em 2019 (n=33; 65%).

Tabela 9 - Distribuição do n.º alterações aos capítulos (CIRC), entre 2010 e 2019

Capítulo	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017		2018		2019		Total	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
cap. I			1	5%			2	18%	3	2%			1	3%	1	4%					8	2%
cap. II	2	5%	1	5%	1	6%	1	9%	4	3%			4	11%	1	4%			1	2%	15	4%
cap. III	18	44%	7	33%	2	12%			102	72%			18	49%	6	23%	6	75%	33	65%	192	54%
cap. IV	6	15%	5	24%	7	41%	3	27%	6	4%			3	8%	2	8%					32	9%
cap. V	9	22%	1	5%	1	6%	5	45%	12	9%			2	5%	4	15%	1	13%	1	2%	36	10%
cap. VI	5	12%	1	5%	3	18%			5	4%			2	5%	1	4%				0%	17	5%
cap. VII	1	2%	5	24%	3	18%			7	5%			7	19%	10	38%	1	13%	14	27%	48	14%
cap. VIII									1	1%					1	4%			1	2%	3	1%
cap. IX									1	1%									1	2%	2	1%
Total	41	100%	21	100%	17	100%	11	100%	141	100%	0	0%	37	100%	26	100%	8	100%	51	100%	353	100%

Da distribuição do número de palavras na resposta ao PIV (CIRC), por capítulos (CIRC), (n=133208), entre 2010 e 2019 (cf. Tabela 10) constatamos que o Capítulo com maior frequência do número de palavras na resposta ao PIV (CIRC), foi o capítulo III (n=92903; 70%). O número de palavras na resposta ao PIV (CIRC), ocorreu maioritariamente nos últimos três anos, nomeadamente em 2017 (n=25921; 59%); em 2018 (n=19325;74%) e em 2019 (n=30975; 85%).

Tabela 10 - Distribuição do n.º palavras na resposta ao PIV (CIRC), por capítulos (CIRC), entre 2010 e 2019

Capítulo	2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017		2018		2019		Total	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
cap. I			1	5%			2	18%	3	2%			1	3%	1	4%					8	2%
cap. II	2	5%	1	5%	1	6%	1	9%	4	3%			4	11%	1	4%			1	2%	15	4%
cap. III	18	44%	7	33%	2	12%			102	72%			18	49%	6	23%	6	75%	33	65%	192	54%
cap. IV	6	15%	5	24%	7	41%	3	27%	6	4%			3	8%	2	8%					32	9%
cap. V	9	22%	1	5%	1	6%	5	45%	12	9%			2	5%	4	15%	1	13%	1	2%	36	10%
cap. VI	5	12%	1	5%	3	18%			5	4%			2	5%	1	4%					17	5%
cap. VII	1	2%	5	24%	3	18%			7	5%			7	19%	10	38%	1	13%	14	27%	48	14%
cap. VIII									1	1%					1	4%			1	2%	3	1%
cap. IX									1	1%									1	2%	2	1%
Total	41	100%	21	100%	17	100%	11	100%	141	100%	0	0%	37	100%	26	100%	8	100%	51	100%	353	100%

4.2 Análise inferencial

Da correlação entre o PIV (CIRC) e as variáveis em estudo, existem correlações estatisticamente significativas, sendo que os PIV que incidem sobre o CIRC estão correlacionados positivamente com as seguintes variáveis (cf. Tabela 11), o que sugere que quando aumenta o número de PIV (CIRC) aumenta a ocorrência destas variáveis:

Número de artigos alterados, número de alterações (CIRC) e número de PIV (CIRC)

- PIV (CIRC) maior número de palavras na resposta ($r=,799^{**}$) (cf. Figura 6);

Número de artigos (CIRC) com mais PIV (CIRC)

- art.º 43º - Realizações de utilidade social ($r=,791^{**}$);

Número de artigos (CIRC) com maior número de palavras na resposta

- art.º 4º - Extensão da obrigação de imposto ($r=,653^{*}$);
- art.º 22º - Subsídios relacionados com ativos não correntes ($r=,705^{*}$).

Apesar de não existirem correlações estatisticamente significativas, percebemos que há uma tendência para que que o número de PIV aumente quando:

- aumenta o Total de IRC liquidado ($r=0.303$);
- aumenta o número de declarações M22 com um Resultado Líquido do Período positivo ($r=0.311$).

Tabela 11 - Coeficiente de correlação entre o PIV (CIRC) e as variáveis em estudo

	nº PIV (CIRC)
Artigos alterados, n.º alterações (CIRC) e n.º PIV (CIRC)	.
n.º Artigos alterados (CIRC)	0,244
n.º Alterações (CIRC) (Lei ou Decreto-Lei)	-0,031
n.º PIV (CIRC) maior n.º palavras na resposta	0,799**
Artigos (CIRC) com mais PIV (CIRC)	.
art.º 4.º - Extensão da obrigação de imposto	0,525
art.º 10.º - Pessoas colectivas de utilidade pública e de solidaried	0,292
art.º 18.º - Periodização do lucro tributável	0,306
art.º 22.º - Subsídios relacionados com activos não correntes	0,409
art.º 23.º - Gastos e perdas	0,525
art.º 43.º - Realizações de utilidade social	0,791**
art.º 46.º - Conceito de mais-valias e de menos-valias	0,409
art.º 69.º - Âmbito e condições de aplicação	0,525
art.º 88.º - Taxas de tributação autónoma	0,352
Artigos (CIRC) com mais alterações	.
art.º 14.º - Outras isenções	-0,320
art.º 41.º - Créditos incobráveis	0,441
art.º 51.º - Eliminação da dupla tributação económica de lucros d	-0,340
art.º 52.º - Dedução de prejuízos fiscais	-0,192
art.º 83.º - Transferência de residência	-0,057
art.º 87.º - Taxas	-0,351
art.º 88.º - Taxas de tributação autónoma	-0,055
art.º 92.º - Resultado da liquidação	0,423
art.º 106.º - Pagamento especial por conta	-0,362
art.º 123.º - Obrigações contabilísticas das empresas	0,204
Artigos (CIRC) com maior n.º palavras na resposta	.
art.º 4.º - Extensão da obrigação de imposto	0,653*
art.º 18.º - Periodização do lucro tributável	0,271
art.º 22.º - Subsídios relacionados com activos não correntes	0,705*
art.º 41.º - Créditos incobráveis	0,017
art.º 43.º - Realizações de utilidade social	0,428
art.º 69.º-A - Sociedade dominante com sede ou direcção efetiva noutro EM da UE ou EEE	0,525
art.º 73.º - Definições e âmbito de aplicação	0,518
Declarações M22 entregues, IRC Liquidado, Resultado Líquido	.
n.º Declarações mod. 22	0,092
Total de IRC Liquidado	0,303
Resultado Líquido Período > 0 (lucro)	0,311
Resultado Líquido Período < 0 (prejuízo)	0,092
Resultado Líquido Período = 0	-0,361

** A correlação é significativa no nível 0,01 (bilateral).

* A correlação é significativa no nível 0,05 (bilateral).

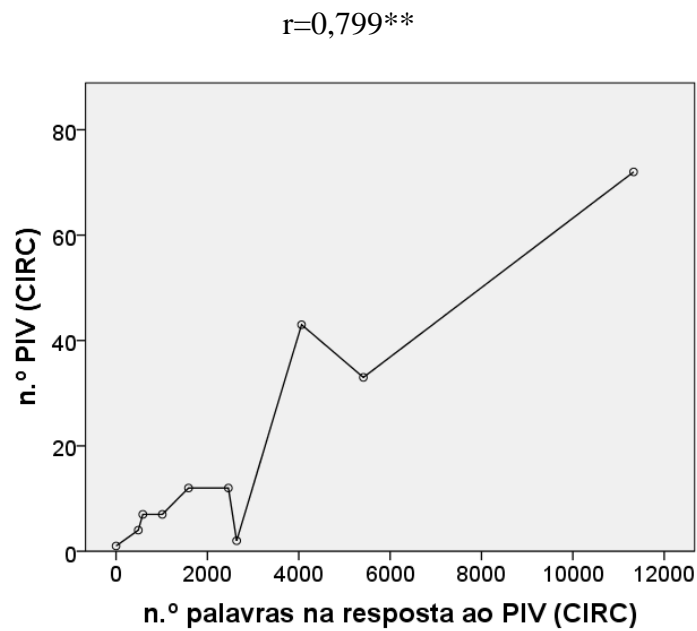


Figura 6 - Correlação entre o n.º de PIV que incidiram sobre o CIRC e o n.º de palavras utilizadas na resposta ao PIV

Da correlação entre o número de PIV (CIRC) e número de artigos (CIRC) alterados, durante o período de 2010 e 2019 (cf. Figura 7), existe uma correlação positiva ($r=0,244$), o que sugere que quando aumenta o número de artigos (CIRC) alterados, aumenta o número de PIV (CIRC). Contudo esta correlação não se revelou estatisticamente significativa.

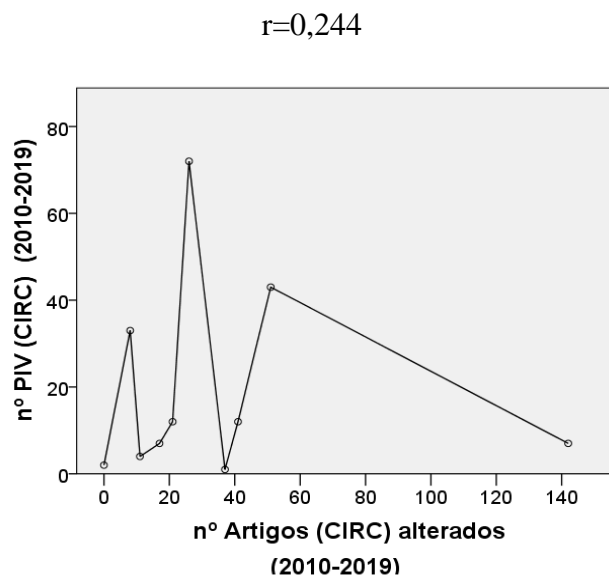


Figura 7 - Correlação entre o n.º de PIV que incidiram sobre o CIRC e o n.º de artigos alterados no CIRC

Da comparação do número de palavras utilizadas para responder ao PIV (CIRC) (cf. Tabela 12) em função da presença de alterações aos artigos (nesse ano ou nos 2 anos anteriores) não existem diferenças estatisticamente significativas. Contudo, verificamos que o número de palavras utilizadas para responder ao PIV (CIRC) **foi superior quando os artigos não tinham alterações.**

Tabela 12 - Comparação do n.º de palavras utilizadas para responder ao PIV (CIRC)

	Alteração ao Artigo (nesse ano ou nos 2 anos anteriores)								dif.	<i>p</i>
	Sim (n=72)				Não (n=121)					
	média	dp	min	máx	média	dp	min	máx		
nº palavras utilizadas para responder ao PIV (CIRC)	655,0	425,9	157	2640	703,7	430	196	3565	48,66	0,819

Da comparação do número de palavras utilizadas para responder ao PIV (CIRC) (cf. Tabela 13) em função da presença de alterações aos artigos (nesse ano ou nos 5 anos anteriores) não existem diferenças estatisticamente significativas ($p=0,632$). Contudo, verificamos que o número de palavras utilizadas para responder ao PIV (CIRC) **foi superior quando os artigos tinham alterações.**

Tabela 13 - Comparação do n.º de palavras utilizadas para responder ao PIV (CIRC)

	Alteração ao Artigo (nesse ano ou nos 5 anos anteriores)								dif.	<i>p</i>
	Sim (n=165)				Não (n=28)					
	média	dp	min	máx	média	dp	min	máx		
nº palavras utilizadas para responder ao PIV (CIRC)	694,4	441	157	3565	633,5	344	196	1585	60,82	0,632

5. Discussão

5.1 Limitações

Este trabalho focou-se na investigação baseada em recolha e posterior tratamento de dados disponibilizados pela AT e pelo Diário da República Eletrónico. A seleção de dados foi efetuada e trabalhada de acordo com os objetivos a que esta análise se propôs, sendo que ao longo do processo se constatou que a base de dados disponibilizada na secção de estatística do sítio da AT se encontra em alguns casos ou sem data ou sem menção aos artigos em que incidiram os PIV. Nesse sentido apenas foi possível considerar os PIV cuja publicação se encontrou completa.

Outro fator que veio limitar o estudo que foi proposto fazer, foi o foco na crise financeira verificada sensivelmente entre 2010 e 2014 e cujo impacto se verificou particularmente a nível da dívida pública da Zona-Euro e o período de recuperação, remetendo esta opção para uma análise de apenas 10 anos. Tal, implicou uma amostra de apenas 10 anos, que se verificou pequena para que a partir da mesma se possa fazer previsão com base numa tendência verificada ao longo desse período.

5.2 Investigações futuras

Respeitante a investigações futuras, seria interessante a realização de um estudo que incida sobre uma base temporal que não seja referente a uma situação específica no tempo, mas a um período temporal superior, realizado não apenas entre 2010 e 2019, mas mais alargado, de forma a estudar o comportamento dos contribuintes ao longo de outros períodos marcantes da vida económica e tributária em Portugal. Seria pertinente perceber como se comporta o sistema fiscal português em relação a outros países com estudos já efetuados a nível de alterações aos seus códigos fiscais, já que poderia ser utilizado como medida da complexidade fiscal portuguesa.

6. Conclusões

O objetivo deste estudo era avaliar se através de uma análise aos PIV, é possível aferir a complexidade do CIRC, nomeadamente perceber em quais artigos do código se enquadram a maioria das dificuldades que os contribuintes têm em perceber qual a posição da AT em relação a um caso específico. Na prossecução deste objetivo foram analisados um total de 193 PIV que incidiram sobre este CIRC e que verificou um total de 353 alterações aos artigos, que emanaram de um total de 32 diplomas, lei ou decreto-

lei, considerando-se também o número de palavras utilizado em resposta ao mesmo pedido, durante este espaço temporal de 10 anos. Toda esta informação foi cruzada com o número de declarações mod.22 entregues, o total de imposto liquidado em sede de IRC e o número de resultados líquidos do período positivos.

Desta análise retiramos que as constantes alterações ao CIRC, nomeadamente aos seus artigos, por mais que uma vez no mesmo exercício fiscal, estão positivamente correlacionados com o n.º de PIV observado. Também se verificou que o n.º de PIV está positivamente correlacionado quer com o n.º de declarações M22 entregues, quer com o total de IRC liquidado, ou seja, há medida que há mais investimento por parte das empresas e este vai trazendo retorno, que se verifica através de resultados líquidos positivos, também os contribuintes querem proteger os seus investimentos, quer através de enquadramento fiscal das suas operações, vinculando a AT às respostas dadas aos seus pedidos, ou garantindo que a estratégia de gestão fiscal foi bem delineada em relação a matérias que estejam redigidas de forma mais ambígua nos códigos fiscais.

7. Referências Bibliográficas

- Allingham, M. G. & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: *A theoretical analysis* *Journal of Public Economics* 1 (3), 323-338.
- Amaral, S. C. Simões (2014). *Evasão Lícita e a Cláusula Geral Anti Abuso* (Dissertação de Mestrado), Universidade de Coimbra, Coimbra
- Andreoni, J., Erard, B. & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic literature* 36 (2), 818-860.
- Ayres, F., Jackson, B. and Hite, P. (1989) The Economic Benefits of Regulation: Evidence from Professional Tax Professionals. *Accounting Review*, 64(2), pp. 300- 312.
- Becker, G. S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *Journal of Political Economy* 76 (1), 169-217.
- Bexiga, S. (2020). *Executive Digest*. Obtido de <https://executivedigest.sapo.pt/financiamento-das-administracoes-publicas-foi-de-76-mil-milhoes-de-euros-ate-agosto/>
- Borrego, A. C. (2015). Tax compliance and tax complexity in Portugal: essays on the perception of tax professionals (Tese de Doutoramento), Universidade do Minho. Portugal.
- Campos, D., Rodrigues, B. & Sousa, J. (2012). *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*. 4ª Edição Lisboa: Encontro de Escrita.
- Chau, G. & Leung, P. (2009). A critical review of Fischer tax compliance model: A research synthesis. *Journal of accounting and taxation* 1 (2), 34-40.
- Devos, K. (2005). The attitudes of tertiary students on tax evasion and the penalties for tax evasion: a pilot study and demographic analysis. *Journal of Tax Research* 3 (2), 222–273.
- Devos, K. (2008). Tax Evasion behavior and Demographic factors: An Explanatory study in Australia. *Revenue Law Journal* 18 (1), 1-45.
- Devos, K. (2014). *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour*. 1ª ed., Springer New York.

DGCI (2006). *Obrigações Fiscais: Cumprimento Voluntário. Uma prioridade da DGCI, um papel essencial dos TOC's*. Lisboa.

Diogo, T. R. (2018). A interação entre os contribuintes singulares e a administração fiscal e o seu impacto no cumprimento fiscal (Tese de Doutoramento). Portugal: Universidade de Lisboa.

Durán-Cabré, J., Esteller Moré, A., Mas-Montserrat, M. & Salvadori, L. (2019). *Applied Economic Analysis*.

EC [European Commission] (2004) *European tax survey*, Working Paper n.º 3. Brussels.

Ehrlich, I. (2008). From The New Palgrave Dictionary of Economics. 2ª ed., Palgrave MacMillan. London

Erard, B. (1993) Taxation with representation: An analysis of the role of tax practitioners in tax compliance. *Journal of Public Economics*, 52, pp. 163-197.

Evans, C., Ritchie, K., Tran-Nam, B. and Walpole, M. (1996), *A Report into the Incremental Costs of Taxpayer Compliance*. Canberra. Australian Government Publishing Service.

Finanças, M. d. (2011). *Plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras*. Lisboa.

Fischer, C. M., Wartick, M. & Mark, M. M. (1992). Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature* 11 (1), 44- 55.

Freedman, J. (2010) Improving (Not Perfecting) Tax Legislation: Rules and Principles Revisited. *British Tax Review*, 6, pp. 717-736.

Gammie, M. (2008) Tax Simplification. *The IFS Green budget 2008*, ch. 13.

Guerreiro, A. (2001). *Lei Geral Tributária Anotada - Recorribilidade da informação vinculativa*. Lisboa: Rei dos Livros.

Hite, P. & McGill, G. (1992). An Examination of Taxpayers preference for Aggressive Tax Advice. *National Tax Journal* 45 (4), 389-403.

Jackson, B. R. & Milliron, V. C. (1986). *Tax compliance research: Findings, problems and prospects*. *Journal of Accounting Literature* 5 (1), 125-161.

- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. 1^a ed., Cambridge University Press. New York
- Klepper, S. & Nagin, D. (1989). The role of Tax preparers in Tax Compliance. *Policy Sciences* 22 (2), 167-194.
- Klepper, S., Mazur, M. & Nagin, D. (1991). Expert intermediaries and legal compliance: The case of tax preparers. *The Journal of Law and Economics* 34 (1), 205-229.
- Lopes, C.M. (2008) *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal?* Coimbra. Almedina
- Lopes, C.M. (2010) Maximizar o cumprimento dos impostos e minimizar os custos: Uma perspectiva internacional. *Revista de Finanças Públicas e Direito fiscal*, 1, pp. 167-219
- Lopes, C.M. (2012) Os benefícios e os custos do cumprimento fiscal: Breve revisão de Literatura. *Argumentum*, 13, pp. 17-38.
- Lopes, C. M. (2013). A psicologia fiscal e os custos psicológicos em Portugal: um anova abordagem. Em: Santos, A. & Lopes, C. (eds.). *Fiscalidade - Outros Olhares*, Vida Económica. Porto.
- Martins, A. (2005) A Complexidade do Sistema Fiscal: Uma inevitabilidade? *Fisco*, 119/121, pp. 27-36.
- McKerchar, M. (2002a) *The impact of complexity upon unintentional noncompliance for Australian Personal Income Taxpayers*. Ph.D dissertation, University of New South Wales, Australia.
- McKerchar, M. (2003). The impact of complexity upon tax compliance – a study of Australian personal taxpayers. *Australian Tax Research Foundation* 39 (1), 1-223.
- Newberry, K., Reckers, P. and Wyndelts, R. (1993) An examination of tax practitioner decisions: the role of preparer sanctions and framing effects associated with customer condition. *Journal of Economic Psychology*, 14(2), pp. 439–452
- OECD [Organisation for Economic Co-operation and Development] (2001), *Businesses' views on Red Tape: Administrative and Regulatory Burdens on Small and Medium – Size Enterprises*. Paris. OECD Publications
- Pereira, M. (2005). *Competitividade fiscal e custos de cumprimento*. O Economista: anuário da economia portuguesa. - Ed - Ordem dos Economistas, p. 44-51

- Pereira, M. (2016). *Fiscalidade*. 5ª Ed., Almedina. Coimbra.
- Pinheiro, C., Cruz, S. & Azevedo, G. (2014). *Impacto da adoção do SNC na ótica do preparador da informação financeira*. - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade
- Pinto, C. (2016). Os contribuintes, os impostos e o incumprimento fiscal em Portugal. (Dissertação de Mestrado), Universidade de Aveiro.
- Reckers, P., Sanders, D. and Wyndelts, R. (1991) An empirical investigation of factors influencing tax practitioner compliance. *Journal of the American Taxation Association*, 13(2), pp. 30–46.
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 15 (2), 150-169.
- Richardson, G. (2006). Taxation determinants of fiscal corruption: evidence across countries. *Journal of Financial Crime* 13 (3), 323-338.
- Rocha, J. F. (2014). *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5ª Edição Coimbra.
- Sakurai, Y. & Braithwaite, V. (2003). Taxpayers' perceptions of practitioners: Finding one who is effective and does the right thing?. *Journal of Business Ethics* 46 (4), 375-387.
- Sanches, S. (2002). *Fiscalidade*. *Revista de Direito e Gestão Fiscal*. Coimbra Editora
- Sanches, S. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora
- Santos, A.C. and Martins, A. (2009). Relatório do Grupo para o estudo da política fiscal – competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Santos, J. Albano (2003), - *Teoria Fiscal*”, 1ªedição, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa
- Siqueira, M. L. & Ramos, F. S. (2005). A Economia da Sonegação. Teorias e Evidências empíricas. *Revista de Economia Contemporânea* 9 (3), 555-581.
- Stephenson, T. (2007) Do customers share professionals’ Self-Assessment of the extent to which advocate for their customers? *Accounting Horizons*, 21(4), pp. 411-422.

UN [United Nations] (2014) *Measuring tax transaction costs in small and medium enterprises*. New York. United Nations Editions.

8. Anexos

Tabela 14. Caracterização do tecido empresarial português no Ano 2018

Número de declarações em 2018: 492.935	
Por tipo de sujeito passivo	
Residente que exerce a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola	93,60%
Residente que não exerce a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola	5,80%
Não residentes	0,60%
Por Regime de Tributação	
Regime Geral	91,10%
Regime de Redução de Taxa	5,80%
Outros Regimes	3,10%
Por CAE	
COMÉRCIO POR GROSSO E A RETALHO; REPARAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS MOTOCICLOS	22,10%
ACTIVIDADES DE CONSULTORIA, CIENTÍFICAS, TÉCNICAS E SIMILARES	9,70%
CONSTRUÇÃO	9,50%
ALOJAMENTO, RESTAURAÇÃO E SIMILARES	9,20%
INDÚSTRIAS TRANSFORMADORAS	8,80%
ACTIVIDADES IMOBILIÁRIAS	8,20%
OUTRAS ATIVIDADES	32,50%
Por escalões de volume de negócios	
02 - [1 a 150.000 [44,80%
01 - [0]	20,00%
03 - [150.000 a 500.000 [16,90%
Outros escalões	18,30%
Por distrito	
LISBOA	28,60%
PORTO	17,50%
BRAGA	7,70%
AVEIRO	6,10%
SETUBAL	5,90%
FARO	5,10%
OUTROS DISTRITOS	29,10%
Por resultado	
Total Das Declarações	100,00%
C/ IRC Liquidado (a) > 0	38,20%
C/ IRC Liquidado (a) = 0	61,80%

Fonte: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx