

**MESTRADO EM**  
**CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS**

**TRABALHO FINAL DE MESTRADO**  
**DISSERTAÇÃO**

**A COMPLEXIDADE DO SISTEMA FISCAL EM SEDE DE IRC:  
UMA ANÁLISE À LUZ DE DECISÕES DO CAAD**

**MARISA GIL DA COSTA**

**OUTUBRO 2020**

**MESTRADO EM**  
**CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS**

**TRABALHO FINAL DE MESTRADO**  
**DISSERTAÇÃO**

**A COMPLEXIDADE DO SISTEMA FISCAL EM SEDE DE IRC:  
UMA ANÁLISE À LUZ DE DECISÕES DO CAAD**

**MARISA GIL DA COSTA**

**ORIENTAÇÃO:**

**DOUTOR TIAGO RODRIGO ANDRADE DIOGO**

**OUTUBRO 2020**

## Resumo

Este estudo visa analisar a complexidade do sistema fiscal português no âmbito do Imposto sobre os Rendimentos de Pessoas Coletivas (IRC), através dos determinantes que influenciam as decisões arbitrárias do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). A amostra é composta por 1097 decisões com um período temporal compreendido entre 2011 e 2019, incluindo variáveis como o capítulo do CIRC em que se enquadra cada decisão, o tipo de sociedade requerente, o ano da decisão, o valor da decisão, o tempo da decisão, o número de palavras de cada decisão, a competência do valor das custas e o resultado da decisão. Neste trabalho foram utilizados os modelos Probit e Poisson para avaliar os determinantes que influenciam as decisões do CAAD.

Os resultados demonstram que, de um modo geral, quase todas as variáveis estudadas neste trabalho têm influência na decisão do pedido de pronúncia arbitral. Adicionalmente, mostrou-se que a decisão do pedido arbitral, alguns capítulos do CIRC e alguns anos de decisão são variáveis estatisticamente significativas quando estudada a associação entre o número de palavras composto por cada decisão.

**Palavras-chave:** Complexidade do sistema fiscal, Sistema Fiscal Português, IRC, Arbitragem tributária, CAAD

## **Abstract**

This study aims to analyze the complexity of the Portuguese tax system under the Corporate Income Tax (IRC), through the determinants that influence the arbitrary decisions of the Administrative Arbitration Center (CAAD). The sample consists of 1097 decisions with a time period between 2011 and 2019, including variables such as the chapter of the CIRC that fits every decision, the type of applicant company, the year of the decision, the decision value, the decision time, number of words for each decision, the competence of the amount of costs and the result of the decision. In this study we used the Probit and Poisson models to evaluate the determinants that influence CAAD decisions.

The results demonstrate that, in general, almost all the variables studied in this work have an influence on the decision of the request. Additionally, it was shown that the arbitration decision, some chapters of the CIRC and some years of decision are statistically significant variables when studying the association between the number of words composed by each decision.

**Keywords:** Tax system complexity, Portuguese tax system, Corporate Income Tax, Tax arbitration, CAAD

## **Agradecimentos**

Este trabalho é principalmente dedicado ao meu pai, a estrela mais brilhante do céu. Por todos os ensinamentos e educação, e por querer sempre o melhor para mim

À minha mãe e à minha irmã, nunca existirá um agradecimento que chegue. Obrigada por estarem na minha vida, dão-me toda a força deste mundo e são, sem dúvida, o pilar que me segura.

Ao meu orientador, Tiago Diogo, agradeço por toda a ajuda e pelo conhecimento transmitido.

Aos professores do ISEG estou grata por todo o conhecimento que me proporcionaram ao longo das minhas três formações na instituição.

Às pessoas responsáveis da biblioteca do Fundão e do ISEG agradeço por, em tempos de pandemia, me terem disponibilizado e auxiliado em materiais de mais difícil acesso pelos tempos vividos.

Aos meus amigos, aqueles que sempre me encorajaram, o meu eterno agradecimento.

A todos, um enorme obrigada!

## **Abreviaturas**

art.º	Artigo
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto-Lei
IRC	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
n.º	Número
RJAT	Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

## **Índice de Tabelas**

Tabela 1 – Receitas Fiscais do Estado: total e por alguns tipos de impostos .....	11
Tabela 2 – Estatística descritiva das variáveis categóricas.....	19
Tabela 3 – Estatística descritiva das variáveis contínuas .....	21
Tabela 4 – Modelo Probit com variável dependente: Decisão ser a favor da requerente ou ser parcial.....	34
Tabela 5 – Modelo Probit com variável dependente: Decisão ser a favor da requerida ou ser parcial.....	35
Tabela 6 – Modelo Probit com variável dependente: Decisão ser a favor da requerente	36
Tabela 7 – Modelo Probit com variável dependente: Decisão ser a favor da requerida	37
Tabela 8 – Modelo Poisson com variável dependente: Número de palavras .....	38

## **Índice de Figuras**

Figura 1 – Apuramento da Matéria Coletável para efeitos de IRC .....	11
Figura 2 – Número de alterações no Código do IRC, através de diplomas, no período de 1989-junho 2020.....	12

# Índice

<b>Resumo</b> .....	<b>i</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>ii</b>
<b>Agradecimentos</b> .....	<b>iii</b>
<b>Abreviaturas</b> .....	<b>iv</b>
<b>Índice de Tabelas</b> .....	<b>v</b>
<b>Índice de Figuras</b> .....	<b>v</b>
<b>Índice</b> .....	<b>vi</b>
<b>1 Introdução</b> .....	<b>1</b>
<b>2 Revisão da Literatura</b> .....	<b>4</b>
2.1 Caracterização do sistema fiscal em Portugal .....	4
2.1.1 Complexidade do sistema fiscal português .....	5
2.1.2 O incumprimento fiscal .....	7
2.1.3 Fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes perante o sistema fiscal / Modelos de cumprimento fiscal .....	8
2.2 O Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) .....	10
2.3 A arbitragem e o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) .....	13
<b>3 Questão de investigação e hipóteses</b> .....	<b>16</b>
<b>4 Amostra e procedimentos metodológicos</b> .....	<b>17</b>
4.1 Amostra .....	17
4.2 Procedimentos estatísticos .....	17
<b>5 Resultados</b> .....	<b>19</b>
5.1 Estatística descritiva .....	19
5.2 Análise dos Resultados .....	21
5.3 Discussão dos Resultados .....	25
<b>6 Conclusões, limitações e tópicos de investigação futura</b> .....	<b>27</b>
6.1 Conclusões .....	27
6.2 Limitações do estudo .....	28
6.3 Tópicos para investigação futura .....	28
<b>7 Referências Bibliográficas</b> .....	<b>29</b>
<b>8 Anexos</b> .....	<b>34</b>



## 1 Introdução

Ao longo dos últimos anos, o volume de legislação fiscal tem crescido resultante da crescente complexidade dos sistemas e da evolução da própria economia. As constantes reformas do sistema fiscal introduzidas pelos orçamentos de Estado, bem como toda a legislação decorrente da situação atual da economia têm uma enorme influência na gestão do sistema fiscal, principalmente no que toca os *stakeholders*. Todas as receitas geradas pela legislação tributária são fulcrais para a disponibilização de serviços públicos a todos os contribuintes.

A Associação Portuguesa das Empresas de Distribuição (APED) afirma que em Portugal é necessário cumprir, anualmente, cerca de 169 obrigações fiscais, entre impostos, taxas e outras tarifas, tornando-se assim o sexto país da União Europeia onde as empresas demoram mais tempo no cumprimento de obrigações fiscais.<sup>1</sup>

Portugal é considerado um país que possui um sistema fiscal denso e complexo, existindo cada vez mais estudos que procuram investigar a composição da legislação fiscal e a sua complexidade e instabilidade. Tem-se vindo a verificar cada vez mais que a dificuldade na perceção da informação fiscal reflete-se no cumprimento fiscal por parte dos contribuintes, podendo ter consequências mais graves originando infrações fiscais. Ao existirem pormenores excessivos para o cálculo e interpretação da lei fiscal, existe probabilidade de os contribuintes incorrerem em incumprimento fiscal (Pinto, Cruz & Abrunheiro, 2014). No entanto, o incumprimento fiscal pode surgir de forma voluntária ou mesmo por desconhecimento da lei tributária vigente (de forma involuntária). Os investigadores têm procurado justificar os motivos que levam ao incumprimento fiscal, sendo esses baseados em teorias como a teoria da dissuasão económica e a teoria da psicologia fiscal e social. Apesar disso, o verdadeiro desafio do cumprimento dos impostos não é explicar porque é que os contribuintes evadem, mas sim porque é que os contribuintes pagam impostos de boa vontade (Mohdali & Pope, 2014).

De acordo com Gomes (2008) “*Um sistema fiscal ótimo deve ser simples. Simples de compreender, simples de aplicar.*” O problema está no facto de que, quando, por vezes, se tentam simplificar as normas da lei tributária, promulgando-se leis adicionais, podendo acarretar-se ainda mais restrições e confusão na interpretação da legislação fiscal, sendo

---

<sup>1</sup> <https://www.dinheirovivo.pt/economia/distribuicao-quer-sistema-fiscal-simples-sao-169-impostos-taxas-tarifas/>

desta forma necessário que os contribuintes necessitem de recorrer a esclarecimentos por parte de entidades especializadas para o efeito.

Perante o exposto, pretende-se com este trabalho estudar a complexidade do sistema fiscal, no âmbito do IRC, recorrendo-se à arbitragem tributária de decisões proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).

A utilização da arbitragem tem vindo a ganhar cada vez mais espaço em Portugal. A título de exemplo, ao longo do ano 2019, deram entrada 718 processos no CAAD em sede de IRC, IRS, IS, IMT, IMI, IVA, ISP, IUC entre outros.<sup>2</sup>

A arbitragem destaca-se pela maior celeridade na resolução de processos e como sendo uma solução eficaz e inovadora para resolver problemas fiscais. A principal finalidade da arbitragem é, e sempre foi, a de fornecer aos cidadãos uma justiça diferentemente administrada (Barrocas, 2010).

A título de exemplo, em 2019, a duração média de resolução de um litígio por parte do Estado era de 5,4 anos enquanto que numa decisão do CAAD é de 4,5 meses.<sup>3</sup>

O CAAD funciona como um tribunal arbitral desde 1 de julho de 2011, tendo nascido com a introdução do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT). A arbitragem tributária representa um meio alternativo aos tribunais na resolução de litígios entre a Autoridade Tributária (AT) e o contribuinte em diversas matérias fiscais, entre elas, o IRC.

Este trabalho tem como objetivo principal a realização de um estudo acerca da complexidade do sistema fiscal em matérias de IRC em Portugal, à luz das decisões proferidas pelo CAAD. Para o efeito, criou-se a seguinte questão de investigação: quais os determinantes que influenciam a decisão no CAAD?

A amostra deste estudo contém a informação sobre algumas variáveis das 1097 decisões em IRC sujeitas a decisão arbitral que entraram no CAAD desde a sua criação a 1 julho de 2011 até ao fim de 2019.

No modelo empírico usado, procurou-se estudar a influência das variáveis com uma decisão ser a favor da requerente e da requerida com inclusão das decisões parciais e com modelos exclusivamente puros. Adicionalmente, procurou-se ainda realizar o estudo da relação entre o número de palavras e as variáveis recolhidas na amostra.

---

<sup>2</sup> [https://www.caad.org.pt/files/documentos/CAAD\\_QuadroLinkedin\\_-\\_2.png](https://www.caad.org.pt/files/documentos/CAAD_QuadroLinkedin_-_2.png)

<sup>3</sup> <https://www.dinheirovivo.pt/economia/processos-fiscais-arbitragem-resolve-em-45-meses-estado-demora-54-anos/>

Os contributos deste trabalho são fazer uma análise fiscal em IRC, recorrendo-se à arbitragem tributária, cujo método de resolução de litígios é ainda recente.

Como principais conclusões, obteve-se que quase todas as variáveis estudadas são estatisticamente significativas quando relacionadas com a decisão do pedido de pronúncia arbitral e que o número de palavras tem significância estatística com o capítulo do IRC, com o ano da decisão, com o valor e com o tempo até à decisão, tendo-se estudado para o número de palavras dois modelos multivariáveis de Poisson, um com amostra reduzida e outro com a totalidade da amostra.

A presente dissertação está repartida por seis capítulos. O primeiro capítulo, aquele onde nos encontramos, trata-se de um capítulo introdutório. O capítulo subsequente engloba a revisão de literatura que está dividida em três partes, onde é realizado um levantamento teórico sobre a composição do sistema fiscal em Portugal, a sua complexidade e conseqüente (in)cumprimento fiscal, uma breve abordagem do IRC e, por fim, a revisão acerca da arbitragem e do CAAD. No capítulo 3 encontra-se a questão de investigação e as respetivas hipóteses. A composição da amostra e os procedimentos metodológicos encontram-se dispostos no capítulo 4, encontrando-se os resultados no capítulo 5. Por fim, no capítulo 6 estão expostas as conclusões, as limitações do estudo efetuado, bem como a indicação de ideias para futuras investigações de interesse.

## 2 Revisão da Literatura

### 2.1 Caracterização do sistema fiscal em Portugal

O Estado é um poder público cuja principal finalidade é exercer múltiplas missões em funções políticas, executivas, jurisdicionárias, fiscalizadoras, de defesa e integridade. No âmbito do seu funcionamento, o Estado possui necessidades primárias, secundárias, privadas e públicas. É nesta última que se incluem as necessidades financeiras, cabendo, à própria entidade pública a sua gestão. Surge assim, deste modo, a atividade financeira, cuja função é assegurar a satisfação das necessidades públicas, abrangendo a aquisição de meios económicos, o emprego desses meios e a coordenação dos meios obtidos e das utilidades a realizar (Martinez, 2003, pág 3).

O Estado obtém, por meio da atividade financeira, as despesas derivadas da satisfação das necessidades coletivas e a arrecadação das receitas para a cobertura dessas despesas (Pereira, 2018, pág 139).

É neste âmbito que surge a necessidade de tributação, com o principal propósito de obtenção de receitas para o Estado. Segundo Pereira (2018) *“O conceito de sistema fiscal é tradicionalmente usado para designar o conjunto de impostos existentes num certo espaço, reportando-se, sobretudo, ao domínio normativo, ou seja à legislação fiscal existente.”* (Pereira, 2018, pág 67).

O Sistema Fiscal Português está consagrado na Constituição da República Portuguesa (1976), tendo os seus princípios orientadores descritos nos artigos 103.º e 104.º. O n.º 1 do artigo 103.º da CRP, afirma 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”*. Por sua vez, a entidade que se certifica que todas as matérias tributárias e as obrigações fiscais são cumpridas é a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). De acordo com o n.º 1 do artigo 2.º do DL 118/2011, *“A AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.”*

O sistema fiscal em Portugal é, assim, composto por impostos diretos<sup>4</sup>, impostos indiretos<sup>5</sup> e contribuições para a Segurança Social<sup>6</sup> que recaem a diferentes sujeitos passivos, tais como cidadãos, instituições e empresas.

Adicionalmente, a Lei Geral Tributária (LGT) apresenta, no artigo 4.º, os pressupostos dos tributos, prevendo três tipos: impostos, taxas e contribuições especiais.

É comum dizer-se que as únicas coisas certas na vida são morte e impostos (Benjamin Franklin). Para Torgler (2007) “*a tributação é uma questão relevante nos últimos 5000 anos da história da humanidade e irá continuar a ser relevante no futuro.*” (Torgler, 2007). De igual forma, McKerchar & Evans (2009) consideram que a base para a tentativa de construção de nações são os impostos e os sistemas tributários.

Lopes (2008) defende que o principal objetivo da cobrança de impostos é a obtenção de receitas necessárias ao financiamento do setor público. Na mesma linha de raciocínio, McKerchar (2003) afirma que o objetivo principal da tributação é coletar um nível de receita fiscal suficiente para financiar a despesa pública.

Em suma, a tributação assume um papel preponderante para satisfazer as necessidades financeiras do Estado.

### **2.1.1 Complexidade do sistema fiscal português**

As célebres máximas sobre os impostos remontam a Smith (1776), em que os principais objetivos dos impostos são a equidade, a eficiência, a simplicidade e os baixos custos de cumprimento fiscal. Para o autor, estes deverão ser os princípios fundamentais para reger um sistema fiscal ótimo. Esta ideia é reforçada por Pereira (2018, pág 71), sublinhando “*a justiça (de modo a assegurar a igualdade perante o imposto), a certeza (de forma a eliminar o arbítrio no lançamento do imposto), a comodidade (tendo em vista simplificar as obrigações a cumprir pelos contribuintes) e a economia (com o objetivo de obter as maiores receitas possíveis com o menor custo).*”

A complexidade do sistema fiscal resulta da dimensão dos códigos fiscais, bem como as demasiadas particularidades da legislação fiscal, e a exigência de cálculos para o imposto (Jackson & Milliron 1986).

---

<sup>4</sup> Os impostos diretos são aqueles que incidem diretamente sobre o rendimento obtido por um determinado contribuinte. São também designados por impostos sobre o rendimento. Exemplos: IRS, IRC, TSU, IMI.

<sup>5</sup> Os impostos indiretos são aqueles que não incidem diretamente sobre o rendimento, mas sobre despesas de consumo efetuadas por agentes económicos. São também designados por impostos sobre a despesa ou o consumo. Exemplos: IVA, ISV, IS, IUC e IMT.

<sup>6</sup> Contribuições das entidades empregadoras e dos trabalhadores para os regimes de Segurança Social.

Definir e medir a complexidade fiscal é algo que não é fácil, nem direto. Ainda assim, alguns indicadores podem ajudar a medir a complexidade fiscal, tais como, o número total de impostos de cada país, a perceção de complexidade dos contribuintes em relação aos impostos, a dimensão dos códigos fiscais (como o n.º de artigos e o n.º de palavras), o recurso a ajuda a profissionais da área no preenchimento e submissão das declarações fiscais e os custos de cumprimento e administrativos do sistema fiscal (Lopes & Santos, 2013).

De uma forma geral, os sistemas fiscais atuais dispõem de um nível de complexidade fiscal elevado. De acordo com Borrego *et al.* (2016) no que respeita ao caso português, apesar de todos os esforços com vista à simplificação do sistema fiscal, o mesmo mantém-se muito complexo.

Sarmiento & Duarte (2016) identificaram entre 1989 e 2014 um total de 492 alterações fiscais nos vários códigos tributários, repercutindo-se numa média anual de 19 alterações fiscais, em que o IRC (juntamente com o IVA) revelou ser o segundo imposto com mais alterações.

A existência de mudanças e alterações são naturais e decorrentes de qualquer situação, pelo que ainda mais num sistema fiscal, que procura sempre modificações adaptando-se à realidade atual bem como da sociedade e dos contribuintes. Gomes (2008) afirma que a mudança faz parte da vida, tendo consequências positivas, e que a complexidade pode traduzir-se em qualidade. Apesar disso, sabe-se que a legislação fiscal em constante mudança pode tornar-se demasiado complexa e de difícil compreensão para os leitores.

Lopes (2003) defende que *“a necessidade de um sistema fiscal simples, claro e perceptível para todos os contribuintes, bem como a importância dos aspetos administrativos e legislativos da fiscalidade, são, assim, objetivos desejáveis para um sistema fiscal.”* Por outro lado, segundo Oliver & Bartley (2015) a existência de algum grau de complexidade é necessário para que se consiga o equilíbrio dos princípios tributários; bem como para Evans (2012) que defende que alguma complexidade fiscal é necessária e até possa ser desejável, embora a mesma possa ter efeitos adversos na economia.

Portugal é classificado como o país líder em complexidade e burocracia tributária (Borrego, 2014). Em concordância, o relatório anual “Observatório da Competitividade Fiscal” produzido pela Deloitte em Portugal, conclui que 55% dos inquiridos (contribuintes empresariais) consideram o sistema fiscal português complexo, sendo que

esta percentagem é por norma sempre superior a 50%. “*Em termos conjugados, 59% dos inquiridos consideram o sistema fiscal ineficaz e 94% complexo.*”

Ora, genericamente, é possível verificar que o sistema fiscal construído pelas entidades competentes, por si só, causa pouca estabilidade nos contribuintes, tanto nos singulares como nos empresariais, e até mesmo nos próprios profissionais da área. É nestes últimos que se enquadram os Contabilistas Certificados (CC), bem como todos os *tax agents*, auxiliando no cumprimento de obrigações declarativas e prestação de serviços em matérias fiscais.

### **2.1.2 O incumprimento fiscal**

A complexidade acaba por originar, muitas vezes, o incumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes, repercutindo-se em perda de receita fiscal. Esta perda de receita leva a que o Estado tenha mais dificuldade em suprir as suas necessidades financeiras. Por outro lado, o Estado tenta travar estas práticas através de coimas e sanções. O fenómeno do incumprimento fiscal é tão antigo quanto a cobrança de impostos (Andreoni *et al.*, 1998; Torgler, 2006).

Existem, portanto, diversos temas associados à cobrança de impostos e aos contribuintes, uma vez que recorrentemente o sujeito passivo procura várias formas de pagar o menor imposto possível, acabando por incorrer em incumprimento fiscal.

O cumprimento fiscal consiste em cumprir a obrigação fiscal, bem como o seu pagamento. De acordo com Andreoni *et al.* (1998) o cumprimento fiscal traduz-se na vontade dos contribuintes em obedecer às normas fiscais. Segundo Kirchler (2007) “*cumprimento fiscal é provavelmente o termo mais neutro para descrever a disposição dos contribuintes de pagar impostos.*”

Uma das definições mais recentes de cumprimento fiscal é a de Diogo (2018). “*O cumprimento fiscal consiste em cumprir, de modo cumulativo, as seguintes condições: 1) estar devidamente registado na administração fiscal; 2) submeter em tempo útil as declarações de rendimento; 3) declarar os valores corretos dos rendimentos e gastos e 4) pagar os impostos devidos nos prazos estipulados. Subentende-se que, se uma destas condições não for cumprida, o contribuinte estará em situação de incumprimento fiscal.*”

Ainda assim, quer se trate de um incumprimento fiscal voluntário ou involuntário, as consequências são as mesmas: redução ou anulação do imposto a pagar (Lopes & Santos, 2013).

Para Lopes (2008), o cumprimento fiscal depende, em muito, dos conhecimentos técnicos do contribuinte para apurar o montante de imposto a pagar ou a recuperar, bem como da sua aptidão para realizar este tipo de tarefas. Deste modo, quanto mais confusa e subjetiva a lei se apresenta, mais difícil se torna o cumprimento para o contribuinte.

A literatura tem vindo a evoluir no que toca ao estudo do comportamento dos contribuintes face ao incumprimento fiscal, bem como em tentativas de combate ao mesmo aquando da reforma e evolução do sistema fiscal.

No mundo real, as pessoas frequentemente fazem o possível para fugir ou evitar os impostos, e a maioria dos governos luta uma constante batalha contra essas atividades (Balestrino & Galmarini, 2003, citado por Torgler, 2007).

Neste contexto, no tópico seguinte procurar-se-á perceber quais as causas e razões que justificam o comportamento dos contribuintes aquando do cumprimento das suas tarefas fiscais.

### **2.1.3 Fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes perante o sistema fiscal / Modelos de cumprimento fiscal**

Pagar impostos é um dever de todos os cidadãos (Kirchler *et al.*, 2008).

Os impostos e a tributação existem desde a história da humanidade, e com eles, o aumento de “fuga” aos impostos também se torna mais recorrente. Nos últimos anos, a literatura acerca do (in)cumprimento fiscal centra-se, cada vez mais, no comportamento do contribuinte (Alm, 2012 citado por Diogo, 2018). A postura do contribuinte perante um sistema fiscal é influenciada por diversos aspetos. De um modo geral, o ser humano tem tendência para agir de acordo com a sociedade, tentando, por isso, arranjar formas de pagar o menor imposto possível.

Segundo a literatura internacional, existem vários fatores relacionados com o (in)cumprimento fiscal. O cumprimento fiscal é, de acordo com os estudos, influenciado por fatores demográficos, económicos, sociológicos ou psicológicos (Jackson & Millirion, 2002; Fischer, *et al.*, 1992; Richardson, 2006; Devos, 2014).

Outros estudos apontam também a complexidade do sistema fiscal como um fator associado ao incumprimento fiscal (Jackson & Milliron, 1986; Slemrod, 1989a;b; McKerchar, 2003, Borrego, 2015 e Pinto, 2016).

Posto isto, vários modelos de cumprimento fiscal têm surgido no decorrer das investigações, sendo que na presente dissertação irá resumir-se e centrar-se brevemente



em dois modelos: o modelo da dissuasão económica e o modelo de psicologia fiscal e social.

Devos (2014) e Jackson & Milliron (1986) são os autores responsáveis pela abordagem da teoria de dissuasão económica. Este modelo económico é vulgarmente usado para explicar o comportamento dos contribuintes face às obrigações fiscais, motivado pelas sanções aplicadas e também pela procura do bem-estar do contribuinte. Os autores usam os fatores económicos do sistema fiscal, como auditoria e penalidades fiscais, para deter a evasão fiscal.

Complementarmente, os primeiros estudos que envolviam a dissuasão económica surgiram em 1968, com o trabalho de Becker (1968), cuja principal fundamentação era o crime. Os principais trabalhos surgidos com base em Becker, após 1968, dizem respeito a Allingham & Sandmo (1972), tendo estendido a investigação sobre a evasão fiscal. Após essa data, os vários trabalhos que foram surgindo analisavam a evasão e fraude fiscal (Srinivasan, 1973; Yitzhaki, 1974; Jackson & Milliron, 1986; Fochmann & Kroll, 2016).

No entanto, os modelos económicos tradicionais não contemplam outras razões/justificações do comportamento do contribuinte, tendo algumas limitações, sendo, por isso, necessário investigar o cumprimento fiscal sob outras perspetivas que acrescentem melhorias e avanços no conhecimento (Diogo, 2018). Desta forma, com o decorrer dos anos foram estudados modelos não económicos que procuram investigar o comportamento e decisões do contribuinte no âmbito do cumprimento fiscal. Estes modelos englobam fatores comportamentais, bem como psicológicos, sociais e morais. É neste sentido que se enquadram os modelos de psicologia fiscal e social. As normas sociais e psicológicas acompanham o desenvolvimento da evolução humana, influenciando a forma como agir em determinadas ocasiões. Esta teoria defende que as variáveis não económicas são as que mais influenciam a tomada de decisão do contribuinte (Richardson, 2006).

Devos (2014) afirma que os modelos de psicologia fiscal e social contrariam os modelos de dissuasão económica, que defendem que o contribuinte é um maximizador da sua utilidade esperada.

O primeiro estudo sobre incumprimento fiscal a ter em consideração o fator comportamental é o de Schmolders (1959), onde apresenta o conceito de mentalidade fiscal. Posteriormente, vários investigadores dedicaram-se ao estudo na matéria de

psicologia social e fiscal, destacando-se Spicer (1974), Vogel (1974), Song & Yarbrough (1978), Icek Ajzen & Martin Fishbein, Fisher *et al.* (1992).

Em síntese, a literatura que envolve os vários modelos de cumprimento fiscal é bastante extensa e profunda, existindo, nos autores, diversas perspectivas associadas ao (in)cumprimento fiscal dos contribuintes. Assim, para um correto julgamento sobre o sistema fiscal deve ter-se em conta os fatores que influenciam o comportamento dos contribuintes perante o mesmo.

## 2.2 O Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC)

Tendo em consideração que o presente trabalho tem como principal investigação a matéria de IRC, faz sentido abordar os temas essenciais que envolvem este imposto, contudo, não será feita uma análise profunda ao tema.

O IRC é o imposto em Portugal que incide sobre os rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos coletivos em território português e o qual se encontra regulamentado pelo Código do IRC (CIRC)<sup>7</sup>. O conceito de sujeito passivo em IRC é bastante extenso e encontra-se explicitamente definido no artigo 2.º do CIRC.

A CRP prevê, ainda, no n.º 2 do artigo 104.º que “*a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*”. Tal significa que o rendimento dos sujeitos passivos é tributado segundo o princípio da capacidade contributiva, sendo que, este princípio surge associado à igualdade na tributação, caracterizado pela capacidade de pagar (*ability to pay*).

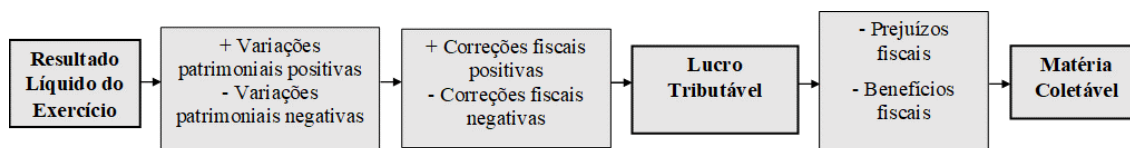
Em concordância, Rainha (2007) refere que o IRC se baseia, nomeadamente, na tributação do lucro real e na eliminação ou atenuação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos. Assim, o resultado do imposto é apurado com base no rendimento real a partir da contabilidade.

Na prática, e muito simplificadamente, a coleta de IRC é calculada aplicando a taxa de IRC sobre a matéria coletável, tendo como ponto de partida o resultado líquido do período proveniente da contabilidade. O IRC devido (a pagar ou a recuperar) corresponde à coleta abatida de deduções à coleta, retenções na fonte, pagamentos por conta e outras correções.

A figura 1 representa o esquema de apuramento da matéria coletável em IRC.

---

<sup>7</sup> O CIRC entrou em vigor a 1 de janeiro de 1989, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro. Surgiu na sequência da reforma fiscal iniciada na década de 80 e veio substituir a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de mais-valias, a contribuição predial, o imposto de capitais, o imposto complementar e uma parte do imposto do selo.

**Figura 1** – Apuramento da Matéria Coletável para efeitos de IRC

Fonte: Elaboração Própria

A título de exemplo, da análise da tabela 1, que apresenta os valores em milhões de euros dos impostos diretos e indiretos, conclui-se que apesar do IRC não ser o imposto com mais receita para o Estado, trata-se de um imposto bastante relevante para a receita fiscal. É possível constatar também que a maior fonte de receita provém dos impostos indiretos e não dos impostos diretos, como poderia ser expectável. O Imposto sobre o Valor Acrescentado é “a galinha dos ovos de ouro do Estado Português”. No entanto, os impostos sobre o rendimento (IRC e IRS) representam uma parte significativa nas receitas do Estado.

**Tabela 1** – Receitas Fiscais do Estado: total e por alguns tipos de impostos

Valores em Euro-Milhões

Anos	Impostos							
	Total	Impostos diretos				Impostos indiretos		
		Total	IRS	IRC	Outros	Total	IVA	Outros
2010	32 289,7	13 569,2	8 936,7	4 591,6	40,9	18 720,5	12 145,9	6 574,6
2011	34 359,2	15 046,9	9 831,0	5 167,6	48,3	19 312,3	13 051,6	6 260,7
2012	32 040,6	13 633,6	9 085,5	4 280,5	267,6	18 407,0	12 800,1	5 606,9
2013	36 273,0	17 415,1	12 311,5	5 095,0	8,6	18 857,9	13 249,1	5 608,8
2014	37 120,4	17 539,4	12 854,0	4 519,1	166,3	19 581,0	13 814,1	5 766,9
2015	38 849,5	18 245,8	12 695,7	5 248,3	301,8	20 603,7	14 844,3	5 759,4
2016	40 243,2	17 747,7	12 215,2	5 229,6	302,9	22 495,5	15 082,5	7 413,0
2017	42 211,4	18 334,7	12 230,1	5 751,7	352,9	23 876,8	16 001,4	7 875,3
2018	44 320,6	19 742,3	12 904,5	6 340,0	497,8	24 578,2	16 670,3	7 907,9
2019	46 022,5	19 870,8	13 171,2	6 317,1	382,5	26 151,6	17 862,5	8 289,1

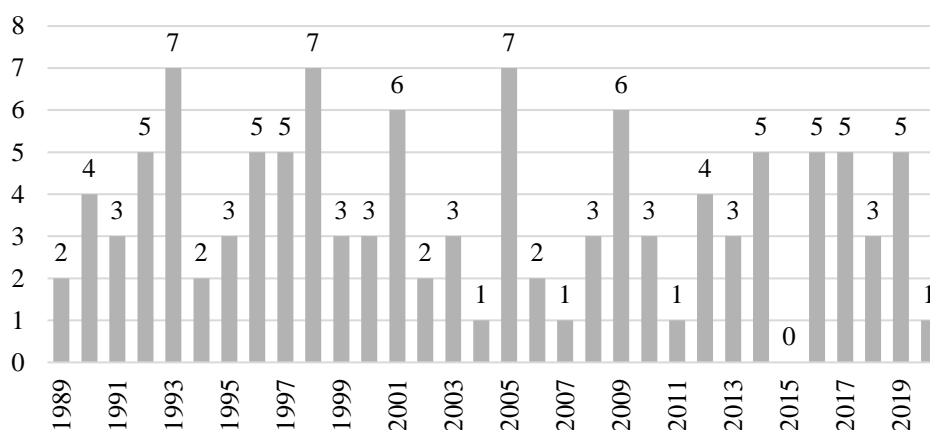
Fonte: Adaptado de PORDATA, consultado a 19 de agosto de 2020

O IRC é um imposto bastante instável devido à complexidade do imposto em si e do sistema fiscal. O ano de 2014 foi um ano marcado por elevadas alterações em virtude da reforma do IRC ocorrida nesse ano. De igual forma, 2009 foi o ano em que entrou em vigor o novo normativo contabilístico - Sistema de Normalização Contabilística (SNC) - que veio substituir o Plano Oficial de Contabilidade, obrigando assim a que o IRC contenha alterações, de forma a adaptar-se às novas regras e exigências contabilísticas.

Com base na informação disponibilizada pelo Diário da República Eletrónico<sup>8</sup>, procedeu-se à análise do número de alterações no CIRC, através de diplomas, no período de 1989 a 30 de junho de 2020, disponível na figura 2.

Encontraram-se 115 alterações no período de 32 anos, estimando uma média de 4 alterações por ano.

**Figura 2** – Número de alterações no Código do IRC, através de diplomas, no período de 1989-junho 2020



Fonte: Elaboração Própria

Esta análise ao número de alterações do CIRC desde a sua criação até à atualidade vem reforçar a ideia da instabilidade do sistema fiscal. Este sendo alterado frequentemente, repercute-se, a vários níveis, nos contribuintes.

<sup>8</sup> [https://dre.pt/web/guest/analisejuridica/-/aj/30250877/associacoesDetails/normal?p\\_p\\_auth=LXow2oB7& AnaliseJuridica\\_WAR\\_drefrontofficeportlet\\_tipoAssocId=162& AnaliseJuridica\\_WAR\\_drefrontofficeportlet\\_complete=true](https://dre.pt/web/guest/analisejuridica/-/aj/30250877/associacoesDetails/normal?p_p_auth=LXow2oB7& AnaliseJuridica_WAR_drefrontofficeportlet_tipoAssocId=162& AnaliseJuridica_WAR_drefrontofficeportlet_complete=true), consultado a 1 de julho de 2020

### 2.3 A arbitragem e o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)

A arbitragem tem vindo a ganhar cada vez mais ênfase pelo facto de ser um meio alternativo aos tribunais judiciais, alegando também ser um meio mais rápido de resolução de litígios, bem como um formato inovador de justiça. No entanto, de acordo com Calhau (2015) esta resolução alternativa de conflitos não se está a tornar tão eficaz quanto se esperava no que toca à diminuição de pendências de processos, que se mantêm na mesma muito elevados.

*“A arbitragem constitui um modo de resolução de litígios entre duas ou mais partes, efetuada por uma ou mais pessoas que detêm poderes para esse efeito reconhecidos por lei, mas atribuídos por convenção das partes.”* (Barrocas, 2010, pág 31-32). Por sua vez, Monteiro *et al.* (2019) definem arbitragem como sendo um meio de resolução alternativa de litígios, tornando-se numa outra via para as partes procurarem a composição dos seus conflitos.

A arbitragem é realizada através de um tribunal arbitral, sob a organização dos centros de arbitragem. Estes centros, por sua vez, são entidades que têm como função prestar informação aos cidadãos, assim como fazer mediação e conciliação de conflitos entre as partes envolvidas, atuando consoante a área geográfica, o tipo de processo e o valor dos litígios (Vasconcelos, 2019).

A CRP, a base da legislação, prevê o recurso a arbitragem de modo a dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais nos termos do n.º 3 do artigo 212.<sup>o9</sup> e do n.º 2 do artigo 209.<sup>o10</sup>. Adicionalmente, foi introduzida a Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro, que veio aprovar o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA). De acordo com o disposto no artigo 187.<sup>o</sup> do CPTA, o Estado pode autorizar a instalação de centros de arbitragem institucionalizada destinados à composição de litígios e o n.º 3 do mesmo artigo refere que os centros de arbitragem possam ter funções de conciliação, mediação ou consulta no âmbito de procedimentos de impugnação administrativa.

A arbitragem engloba dois conceitos, a arbitragem institucionalizada e a arbitragem *ad hoc*. A arbitragem institucionalizada é realizada numa instituição arbitral com carácter permanente e que tem o seu próprio regulamento (Cordeiro, 2015). A

---

<sup>9</sup> Artigo 212.<sup>o</sup>, n.º 3 CRP: “Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.”

<sup>10</sup> Artigo 209.<sup>o</sup> n.º 2 CRP: “Podem existir tribunais marítimos, tribunais arbitrais e julgados de paz.”

arbitragem *ad hoc* caracteriza-se pela sua natureza efémera, perfeitamente delimitada no espaço e no tempo: as partes, na celebração da convenção de arbitragem, optam por, aquando do surgimento do litígio, constituir um tribunal arbitral especificamente para a resolução do mesmo. Não existe uma qualquer estrutura conexas com o mesmo com carácter de permanência (Monteiro *et al.*, 2019). Em Portugal existem diversos centros de arbitragem institucionalizada, com um desenvolvimento cada vez mais crescente, nomeadamente o Centro de Arbitragem Comercial da Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa, o Centro de Arbitragem Comercial do Instituto de Arbitragem Comercial, o Centro de Arbitragem de Propriedade Industrial, Nomes de Domínios, Firms e Denominações e o Centro de Arbitragem Administrativa, sendo que será neste último que nos iremos focar. Desta forma, o Centro de Arbitragem Administrativa foi criado em 2009<sup>11</sup>, através da Lei de Orçamento de Estado 2010, de forma a tentar colmatar os litígios tributários existentes, sendo o único centro de arbitragem com supervisão do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais em Portugal. Assim, o CAAD corresponde a um centro de arbitragem institucionalizada, com carácter nacional, tendo por objetivo promover a resolução de litígios de Direito Público em duas áreas: administrativa e tributária.

No presente estudo, a área de foco da arbitragem é a Jurisprudência Arbitral Tributária, a qual está em funcionamento desde 1 de julho de 2011, dois anos após a criação do CAAD. No âmbito da sua criação, houve a necessidade de criar igualmente um regime de regulamento, surgindo assim o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT)<sup>12</sup>.

No âmbito da matéria tributária que compete ao CAAD, são englobados conhecimentos legais dos atos de liquidação de impostos, incluindo os de autoliquidação; de retenção na fonte e os pagamentos por conta; de fixação da matéria tributável quando não há lugar a liquidação; de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de atos tributários; dos atos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária (Anjos & Azevedo, 2018).

A arbitragem é, então, a resolução de um litígio através de um terceiro imparcial e neutro, o árbitro, sendo este escolhido pelas partes ou designado pelo CAAD. A decisão

---

<sup>11</sup> O CAAD foi criado pelo Despacho n.º 5097/2009, de 27 de janeiro, do Secretário de Estado da Justiça e, mais tarde, alterado pelo Despacho n.º 5880/2018, de 1 de junho, da Secretária de Estado da Justiça.

<sup>12</sup> O RJAT foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

arbitral pode ter um árbitro ou intervenção coletiva de três árbitros.<sup>13</sup> No que toca à nomeação de árbitros, de acordo com o artigo 7.º, n.º 1 do RJAT, “*os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público*”. O n.º 2 do mesmo artigo menciona ainda a necessidade de os árbitros dotarem de comprovada experiência profissional na área do direito tributário com, pelo menos, 10 anos.

O CAAD zela pela transparência na sua forma de funcionamento de modo a que exista confiança na arbitragem administrativa e tributária. Todas as decisões dos Tribunais Arbitrais deste centro são publicadas no *site*, acessível a toda a gente, assim como a divulgação dos árbitros.

Na sequência do processo célere da arbitragem tributária, este está previsto no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, em que é descrito que a decisão arbitral tem de ser emitida no prazo de seis meses a contar da data de início do processo arbitral. A prorrogação pode ocorrer, por mais seis meses, sendo que no máximo a decisão é proferida no período de um ano.<sup>14</sup>

Em suma, a arbitragem tributária ainda é considerada um instrumento recente e, por isso, um assunto sensível e de investigação limitada. No entanto, tem vindo a ser um método fulcral de ajuda dos conflitos para os contribuintes.

---

<sup>13</sup> Conforme o disposto no n.º 1 do artigo 5.º RJAT

<sup>14</sup> Conforme o disposto no n.º 2 do artigo 21.º RJAT

### 3 Questão de investigação e hipóteses

O presente capítulo apresenta a questão de investigação sob a forma de hipóteses de investigação que se pretendem testar neste estudo.

Este estudo tem como fim a resposta à seguinte questão de investigação: quais os determinantes que influenciam a decisão no CAAD?

Deste modo, a fim de atingir o objetivo proposto, serão estudadas e testadas as seguintes hipóteses:

**H1:** Existe associação entre a decisão ser a favor da requerente ou ser parcial com o tempo de decisão, com o valor da decisão, com o ano da decisão e com a competência do valor das custas.

**H2:** Existe associação entre a decisão ser a favor da requerida ou ser parcial com o capítulo do CIRC e com o ano da decisão.

**H3:** Existe associação entre a decisão ser a favor da requerente com o capítulo do CIRC, com o tempo de decisão, com o valor da decisão, com o ano da decisão, com a competência do valor das custas e com o n.º de palavras.

**H4:** Existe associação entre a decisão ser a favor da requerida com o capítulo do CIRC, com o valor da decisão e com a competência do valor das custas.

**H5:** Existe uma associação entre o n.º de palavras de decisão e a complexidade do sistema fiscal.



## 4 Amostra e procedimentos metodológicos

### 4.1 Amostra

No presente estudo foi adotada a pesquisa de natureza quantitativa, recolhendo dados de processos de decisão arbitrária do CAAD no âmbito de matérias em IRC, que se encontram acessíveis no *site*, no setor designado de Jurisprudência.

A informação foi acedida e consultada durante o mês de março de 2020, contendo os dados um horizonte temporal de 2011 a 2019 (9 anos). A amostra final contém 1097 decisões arbitrais.

Foi, assim, criada uma base de dados com as seguintes variáveis: capítulo do IRC, tipo de sociedade requerente, ano da decisão, competência do valor das custas, decisão do pedido de arbitragem, valor da decisão, tempo da decisão (em dias) e o n.º de palavras que compõem cada decisão arbitral.

Para efeitos deste estudo, considera-se como requerente a sociedade que apresentou pedido de decisão arbitral e como requerida a AT.

O n.º de palavras de cada decisão foi calculado com base no *site* word counter.

### 4.2 Procedimentos estatísticos

O *software* estatístico utilizado para o tratamento da informação, para a construção dos modelos e para a análise estatística foi o STATA versão 14.0.

De acordo com as variáveis mencionadas anteriormente, para as variáveis categóricas foram calculadas frequências absolutas (n) e percentagens (%), enquanto que nas variáveis contínuas foram calculadas medianas (Mdn), percentis P<sub>25</sub> e P<sub>75</sub> (devido à assimetria das suas distribuições), bem como mínimos e máximos.

Foram construídos modelos multivariáveis Probit para avaliar as variáveis resposta do tipo binário, construídas a partir da variável original da decisão. Assim, foram criados quatro modelos Probit distintos, considerando quatro variáveis resposta do tipo dicotómico: decisão a favor da requerente ou parcial/ outras decisões, decisão a favor da requerida ou parcial/ outras decisões, decisão a favor da requerente/ outras decisões e decisão a favor da requerida/ outras decisões. Foram calculados os coeficientes associados às variáveis independentes e interpretados como favoráveis à decisão em causa *versus* outras, isto é, aumentando a probabilidade de uma decisão desse tipo quando o seu sinal era positivo; quando o seu sinal era negativo a interpretação era contrária.

Para avaliar a associação das variáveis independentes com o número de palavras da decisão foi utilizado um modelo multivariável de Poisson, utilizado quando a variável resposta é um vetor de contagens e a sua distribuição é assimétrica positiva, ou seja, a sua média é próxima de 0. Os coeficientes associados às variáveis independentes de sinal positivo associam-se com decisões com um maior número de palavras; coeficientes com sinal negativo associam-se com decisões com menor número de palavras. Neste estudo, foi utilizado um modelo com 535 decisões arbitrais (pois corresponde ao número de decisões em que foi possível calcular o tempo entre a data do pedido e a data de decisão) e outro com 1097 decisões.

Nos modelos Probit e Poisson as variáveis independentes do tipo categórico tiveram como categoria de referência a categoria inicial.

O coeficiente de determinação ( $R^2$ ) foi calculado para avaliar a qualidade do modelo e a capacidade preditiva das variáveis independentes sobre a variável resposta em jogo. Foi ponderada a inclusão de variáveis cujo valor-p era inferior a 0,10, sempre que a diminuição do  $R^2$  entre modelos era superior a 10%.

## 5 Resultados

### 5.1 Estatística descritiva

Esta secção corresponde a uma análise descritiva das variáveis a incorporar nos modelos empíricos.

Foram incluídos neste estudo 1097 decisões arbitrais do CAAD.

A distribuição pelos capítulos vai de 0 a 8, em que do capítulo 1 ao capítulo 8 corresponde ao capítulo descrito no Código do IRC, sendo que para efeitos deste estudo foi considerado como 0 quando a decisão foi desistência, ou incompetência do tribunal arbitral ou extinção do pedido de pronúncia arbitral sem que mencionasse o tema.

A variável “tipo de entidade requerente” corresponde ao tipo de sociedade que requiere o pedido de pronúncia arbitral (decisão). O ano da decisão corresponde ao ano em que a decisão foi proferida, contendo todas as decisões esta variável. Em relação à variável “competência do valor das custas”, esta refere-se a quem fica a cargo do montante das custas da decisão. Já a decisão é uma variável que indica a quem fica a favor da decisão do CAAD, considerando-se como decisão parcial uma decisão que é parcialmente procedente e, por isso, tanto a favor da requerente como da requerida. Note-se que na decisão onde se considera “desistência ou extinção ou incompetência” incluem-se decisões que tenham enquadramento num capítulo do CIRC (como, por exemplo, o tribunal julgar-se incompetente numa certa decisão cujo tema é X), pelo que o “n” deste seja inferior ao “n” considerado no capítulo do CIRC como “desistência ou incompetência ou extinção ou não menciona o tema”. Foi considerado com “não referido” quando não foi possível detetar a informação na decisão.

Importa ainda salientar que muitas decisões não são consistentes e não apresentam a data do pedido de pronúncia arbitral, estando apenas disponível a data da decisão do pedido arbitral. O número de observações na amostra com as duas datas é de 535 decisões.

Na tabela abaixo encontra-se discriminado a estatística descritiva das variáveis categóricas utilizadas no presente estudo.

**Tabela 2** – Estatística descritiva das variáveis categóricas

		n	%
<b>Capítulo do CIRC</b>	Desistência ou incompetência ou extinção ou não menciona o tema	17	1,55
	Incidência	15	1,37
	Isenções	8	0,73

		n	%
	Determinação da matéria coletável	665	60,62
	Taxas	249	22,70
	Liquidação	102	9,30
	Pagamento	7	0,64
	Obrigações acessórias e fiscalização	9	0,82
	Garantias dos contribuintes	25	2,28
<b>Tipo de entidade requerente</b>	Lda.	218	19,87
	S.A.	714	65,09
	SGPS	1	0,09
	Não referido	164	14,95
<b>Ano da decisão</b>	2012	65	5,93
	2013	50	4,56
	2014	95	8,66
	2015	89	8,11
	2016	164	14,95
	2017	198	18,05
	2018	203	18,51
	2019	233	21,24
<b>Competência do valor das custas</b>	Requerente	349	31,81
	Requerida/AT	483	44,03
	Ambas	140	12,76
	Não referido	125	11,39
<b>Decisão</b>	A favor da Requerente	561	51,14
	A favor da Requerida/AT	349	31,81
	Decisão parcial	164	14,95
	Desistência ou Extinção ou Incompetência	23	2,10

As variáveis quantitativas foram sumariadas pelo cálculo de medianas (Mdn) e percentis  $P_{25}$  e  $P_{75}$ , complementadas com mínimos e máximos, devido à assimetria das distribuições avaliadas pela observação do histograma.

O tempo até à decisão (em dias) obteve uma mediana de 241, indicando que pelo menos metade das decisões tem um tempo de duração superior a 241 dias; 25% das decisões levam até 196 dias e 75% demoram um tempo superior a 279 dias. O mínimo da duração foi de 105 dias e o máximo de 1743 dias.

O valor da decisão tem uma mediana de 162 mil euros, o que corresponde a que pelo menos metade das decisões custam 162 mil euros. 25% das decisões custam 5 mil euros e 75% custam 500 mil euros. O valor mínimo de decisão é de 158 euros, enquanto que o valor máximo é de 141 mil milhões de euros.

No que toca ao logaritmo do valor da decisão, o percentil 50 é de 12 euros, 25% das decisões são de 11 euros e 75% são de 13 euros. O valor mínimo de decisão é de 5 euros e o máximo é de 19 euros.

Finalmente, o n.º de palavras apresenta uma mediana de 9.811, pelo que pelo menos metade das decisões apresentam 9.811 palavras, 25% das decisões têm 6.441 palavras e 75% 13.938 palavras. O mínimo de palavras é de 124 e o máximo é de 68.982 palavras.

Na tabela abaixo encontra-se sumariado esta informação.

**Tabela 3** – Estatística descritiva das variáveis contínuas

	<b>Mdn</b>	<b>P<sub>25</sub></b>	<b>P<sub>75</sub></b>	<b>[mín-máx]</b>
Tempo até decisão (dias)	241	196	279	105-1743
Valor da decisão (euros)	161.566,9	5.168,7	499.873,9	158,08-1,41e <sup>+08</sup>
Logaritmo do valor da decisão (euros)	11,99	10,85	13,12	5,06-18,76
N.º de palavras	9811	6441	13.938	124-68.982

## 5.2 Análise dos Resultados

Neste capítulo serão avaliados os efeitos das variáveis independentes consideradas nas variáveis resposta pela criação de modelos empíricos. Os modelos encontram-se nos anexos deste trabalho.

Em cada tabela encontra-se descrito o valor-p inferior a 0,05 (\*), a 0,01 (\*\*) e 0,001 (\*\*\*), correspondendo a níveis de significância de 5%, 1% e 0,1%, respetivamente.

No primeiro modelo Probit, em que a variável dependente é a decisão ser a favor da requerente ou ser parcial, observa-se, no modelo final, que nos anos 2014 (-2,16; p<,01), 2016 (-2,06; p<,01), 2018 (-1,43; p<,05) e 2019 (-1,61; p<,05) registou-se uma menor probabilidade de decidir a favor da requerente ou de obter decisões parciais, comparativamente ao ano de 2012.

Em relação ao valor da decisão, verifica-se que à medida que o valor da decisão aumenta (0,23; p<,01), aumenta também a probabilidade de a decisão ser a favor da requerente e ser parcial.

No modelo é também estatisticamente significativo a quem compete o valor das custas, sendo que competir à AT (5,15; p<,001) ou não ser referido (2,66; p<,001) tem

uma maior probabilidade de decidir a favor da requerente ou de obter decisões parciais comparativamente a ser a requerente a quem compete o valor das custas da decisão.

O  $R^2$  obteve um valor de 0,88, o que situa o modelo num registo de qualidade elevada, isto é, com elevado poder explicativo das variáveis independentes na variável resposta.

No segundo modelo empírico, procurou-se estudar a probabilidade de a decisão ser a favor da requerida ou ser parcial. Os capítulos da incidência (2,60;  $p < ,001$ ), das isenções (4,11;  $p < 0,001$ ), da determinação da matéria coletável (2,56;  $p < ,001$ ), das taxas (2,92;  $p < ,001$ ), da liquidação (2,50;  $p < ,01$ ), do pagamento (2,67;  $p < ,001$ ), das obrigações acessórias e fiscalização (3,48;  $< ,001$ ) e das garantias dos contribuintes (3,24;  $p < ,001$ ) tem-se uma maior probabilidade de decidir a favor da requerida ou de obter decisões parciais, face a não haver lugar a tema da decisão. Neste modelo, todos os capítulos de mostraram estatisticamente significativos.

Nos anos 2014 (1,26;  $p < ,01$ ), 2015 (2,05;  $p < ,001$ ), 2016 (1,90;  $p < ,001$ ), 2017 (1,77;  $p < ,001$ ), 2018 (2,00;  $p < ,001$ ) e 2019 (2,33;  $p < ,001$ ) registou-se uma maior probabilidade de decidir a favor da requerida ou de obter decisões parciais, comparativamente ao ano de 2012.

As custas ficarem a cargo da AT (-4,30;  $p < ,001$ ), ou não estar referido (-2,81;  $p < ,001$ ) tem uma influência negativa na decisão a favor da requerente ou de obter decisões parciais comparativamente a ser a requerente a quem compete o valor das custas da decisão.

O  $R^2$  obteve nesta regressão um valor de 0,79, pelo que se pode concluir que o modelo é de grande qualidade e com um elevado poder explicativo.

Após estes dois modelos, estimaram-se modelos “puros”, a favor unicamente da requerente (Empresa) e da requerida (AT). Surge, então, o terceiro modelo em que a variável dependente é considerada ser a decisão a favor da requerente.

Neste modelo, nenhum dos capítulos do CIRC se mostrou estatisticamente significativo.

Nos anos 2014 (-1,88;  $p < ,001$ ), 2015 (-2,29;  $p < ,001$ ), 2016 (-1,86;  $p < ,001$ ), 2017 (-1,43;  $p < ,01$ ), 2018 (-1,88;  $p < ,001$ ) e 2019 (-2,17;  $p < ,001$ ) verificou-se uma menor probabilidade de decidir a favor da requerida, em relação ao ano de 2012. O ano de 2013 foi o único ano que não apresentou significância face a 2012.

Em relação ao valor da decisão, verifica-se que à medida que o valor da decisão aumenta (0,13;  $p < ,05$ ), aumenta a probabilidade de a decisão ser a favor da requerente.

O  $R^2$  é de 0,80, sendo este modelo considerado de boa qualidade.

No modelo em que a decisão dependente é a variável ser a decisão a favor da requerida, os capítulos da incidência (2,43;  $p < ,01$ ), de isenções (4,69;  $p < ,001$ ), da determinação da matéria coletável (2,49;  $p < ,01$ ), das taxas (3,38;  $p < ,001$ ), da liquidação (2,38;  $p < ,05$ ), do pagamento (2,72;  $p < ,01$ ), das obrigações acessórias e fiscalização (3,97;  $p < ,001$ ) e das garantias dos contribuintes (4,00;  $p < ,001$ ) têm uma influência positiva na decisão a favor da requerida, comparativamente a não haver lugar a tema da decisão.

O tipo da entidade requerente ser uma Sociedade Anónima (-0,78;  $p < ,05$ ) ou não ser referido (-0,80;  $p < ,05$ ) tem uma influência negativa na decisão ser a favor da requerida comparativamente a ser uma sociedade Lda.. Esta variável estudada mostrou ser apenas estatisticamente significativa neste modelo Probit.

Nos anos 2016 (2,20;  $p < ,01$ ), 2017 (1,14;  $p < ,05$ ), 2018 (1,46;  $p < ,05$ ) e 2019 (1,68;  $p < ,05$ ) registou-se uma maior probabilidade de decidir a favor da requerida ou de obter decisões parciais, comparativamente ao ano de 2012.

No que toca ao valor da decisão, verifica-se que à medida que o valor da decisão diminui (-0,24;  $p < ,01$ ), diminui a probabilidade de a decisão ser a favor da requerida.

É também estatisticamente significativo a quem compete o valor das custas, sendo que competir à requerida (-5,73;  $p < ,001$ ), a ambas (-5,21;  $p < ,001$ ), ou não ser referido (-2,90;  $p < ,001$ ) tem uma menor probabilidade de decidir a favor da requerida comparativamente a ser a requerente a quem compete o valor das custas da decisão.

O  $R^2$  é de 0,88, pelo que este é um modelo com elevado poder explicativo das variáveis independentes na variável resposta.

Verificou-se que, em nenhum dos modelos estimados Probit, o n.º de palavras foi uma variável estatisticamente significativa.

Por fim, foi estimado o modelo Poisson considerando como variável dependente o n.º de palavras da decisão. Neste modelo, obteve-se dois modelos: um com um total de observações de 535 e o outro com a totalidade das decisões, sendo as observações de 1097.

No primeiro modelo, obteve-se como variáveis estatisticamente significativas a decisão do pedido arbitral, o tempo até cada decisão e o valor da decisão, enquanto que no segundo modelo obtiveram-se as mesmas variáveis estatisticamente significativas adicionando-se a variável do capítulo do IRC.

Começando pelo primeiro modelo, analisando a variável da decisão, obteve-se que o n.º de palavras é inferior quando existe desistência, extinção ou incompetência da decisão (-0,02;  $p < ,01$ ) comparativamente a uma decisão que é a favor da requerente.

O tempo até à decisão (0,00;  $p < ,001$ ) aumenta consoante o n.º de palavras também aumenta. Em relação ao valor da decisão, obteve-se que à medida que o valor da decisão aumenta (0,10;  $p < ,001$ ), o n.º de palavras é também superior.

O  $R^2$  é de 0,33, o que se pode considerar um valor razoável e de qualidade moderada dada a dimensão da amostra.

No segundo modelo, tem-se que o n.º de palavras é superior quando a decisão é a favor de ambas (0,27;  $p < ,01$ ), e que é inferior quando existe desistência, extinção ou incompetência da decisão (-0,70;  $p < ,01$ ) comparativamente a uma decisão que é a favor da requerente.

Quando a decisão é sobre o capítulo das isenções, o n.º de palavras é inferior (-0,72;  $p < ,05$ ) comparativamente a uma decisão neutra, enquanto que ser sobre o capítulo das taxas (0,53;  $p < ,05$ ) e sobre o capítulo do pagamento (0,64;  $p < ,05$ ) o n.º de palavras aumenta comparativamente a uma decisão neutra.

Os anos de 2015 (0,20;  $p < ,05$ ), 2016 (0,25;  $p < ,001$ ), 2017 (0,15;  $p < ,05$ ), 2019 (0,18;  $p < ,01$ ) têm decisões com maior número de palavras, quando comparados com decisões do ano de 2012.

O tempo até à decisão (0,00;  $p < ,001$ ) aumenta consoante o n.º de palavras também aumenta. Em relação ao valor da decisão, obteve-se que à medida que o valor da decisão aumenta (0,10;  $p < ,001$ ), o n.º de palavras é também superior.

Neste modelo, tem-se ainda que quando uma decisão não refere a quem compete o valor as custas (0,29;  $p < ,001$ ), tem um maior n.º de palavras comparativamente a uma decisão em que o pagamento das custas seja a cargo da requerente. O  $R^2$  é de 0,28, sendo muito parecido ao modelo anterior, considerado de qualidade moderada.



### 5.3 Discussão dos Resultados

No modelo empírico usado, procurou-se estudar a influência das variáveis com uma decisão ser a favor da requerente e da requerida com inclusão das decisões parciais e com modelos exclusivamente puros. Seguidamente, procurou-se ainda o estudo da associação entre o número de palavras e as variáveis recolhidas na amostra.

No que toca à H1, conclui-se que quando a decisão é a favor da requerente ou é parcial, existe significância estatística com o ano da decisão e com o valor da decisão, com a competência do valor das custas, mas não com o n.º de palavras, pelo que se rejeita H1.

Em relação à H2, hipótese que estuda a decisão ser a favor da requerida ou ser parcial, confirma-se que o capítulo do CIRC, bem como o ano da decisão são variáveis estatisticamente significativas, aceitando-se assim a esta hipótese.

Quando a decisão é exclusivamente a favor da requerente, existe significância com o valor da decisão, o ano da decisão e com a competência do valor das custas, pelo que a H3 é rejeitada pela insignificância estatística das variáveis capítulo do CIRC, tempo de decisão e n.º de palavras. Já quando a decisão é só a favor da requerida, as variáveis capítulo do CIRC, valor da decisão e a competência do valor das custas são estatisticamente significativas, confirmando-se H4.

Por último, a H5 pretendia relacionar o número de palavras de cada decisão com a complexidade da mesma. Concluiu-se que entre a data do pedido e a data da decisão (tempo que leva cada decisão a ser proferida) e o valor de cada decisão foram variáveis que explicam o número de palavras nos dois modelos estimados de Poisson, com o número reduzido de amostra e com o total, pelo que quanto maior o tempo até à decisão e quanto maior for o valor da mesma, o n.º de palavras é também maior. Assim, pode afirmar-se que se confirma a H5.

No modelo com a amostra de 1097 decisões obteve-se variáveis estatisticamente significativas ao invés do modelo reduzido, nomeadamente a decisão ser a favor da AT e da requerente e ser desistência/extinção/incompetência (comparativamente a ser exclusivamente a favor da requerente). O capítulo de isenções, de taxas e de pagamento são estatisticamente significativos, bem como os anos 2015, 2016, 2017 e 2019 (comparativamente a 2012).

Como principais conclusões, temos que quando a decisão é a favor da AT e da requerente o n.º de palavras é maior e que quando se trata de uma decisão que tenha sido objeto de desistência/extinção/incompetência, o n.º de palavras diminui. Quando a

decisão incide sobre o capítulo de isenções do CIRC, o n.º de palavras diminui, enquanto que quando incide sobre o capítulo de taxas e de pagamento o n.º de palavras já é superior. Nas decisões proferidas em 2015, 2016, 2017 e 2019 o n.º de palavras é superior quando comparado a decisões proferidas em 2012.

No entanto, o  $R^2$  explica um modelo de melhor qualidade quando a amostra é reduzida.

## 6 Conclusões, limitações e tópicos de investigação futura

### 6.1 Conclusões

O principal objetivo deste estudo foi perceber se existe relação entre a complexidade do sistema fiscal português através dos determinantes que influenciam as decisões arbitrais do CAAD. Para tal, utilizou-se uma amostra de 1097 decisões arbitrais do CAAD com um período temporal de 9 anos.

O trabalho empírico através da estatística descritiva permitiu concluir que metade das decisões em IRC (51%) são exclusivamente a favor da requerente, 15% são decisões parciais, e apenas 32% a favor da AT. Observou-se que 60% das decisões incidem sobre o capítulo 3 do CIRC, referente à determinação da matéria coletável, sendo esta a matéria que mais é objeto de litígios, seguida das taxas (capítulo 4 do CIRC).

Verificou-se ainda um crescente aumento de decisões com o passar dos anos, reforçando desta forma a importância da arbitragem tributária. No que toca ao tempo de decisão, pelo menos 50% das decisões demoram 241 dias, sendo o mínimo de 105 dias e o máximo de 1743 dias, sendo que este último se tratou de um caso extremo (substituição de decisão arbitral). Portanto, de uma forma geral, a conclusão apresentada por este estudo contribui para a literatura existente na medida em que a arbitragem veio revolucionar a forma de resolução de litígios, revelando-se ser um meio alternativo mais rápido dos tradicionais.

Como principais conclusões do modelo empírico, observou-se que em nenhum modelo Probit usado, as variáveis tipo de sociedade que requer o pedido de decisão, bem como o tempo até à decisão e o n.º de palavras são estatisticamente significativas. No modelo Poisson, a variável do tipo de sociedade requerente também não é uma variável estatisticamente significativa.

Em suma, e de um modo geral, verificou-se que quase todas as variáveis são estatisticamente significativas.

Quando a decisão é a favor tanto da requerente como da requerida (AT), o número de palavras de decisão aumenta comparativamente a uma decisão a favor da requerente. Uma decisão proferida em 2015, 2016, 2017 e 2019 tem também mais palavras do que uma decisão proferida em 2012. Por fim, pode concluir-se que, ainda que de forma indireta poderá haver uma relação entre um maior número de palavras e a complexidade da decisão arbitral.

## **6.2 Limitações do estudo**

Ao longo do decorrer deste trabalho de investigação foram encontradas algumas limitações, naturais de um estudo empírico. Tratando-se o estudo de uma pesquisa e de uma recolha de dados manual, os dados podem estar distorcidos, tendo limitações a vários níveis por não serem consistentes na medida em que as decisões não apresentam toda a informação necessária no *site* do CAAD. Assim, a seleção dos dados foi limitada e exclusiva a este estudo, não espelhando a informação total que contêm as decisões arbitrais.

Outra limitação apresenta-se com o facto de a análise da complexidade fiscal ter sido estudada apenas com base num único imposto sobre o rendimento.

Acrescenta-se ainda que o estudo tem uma amostragem temporal até ao fim do ano de 2019, uma vez que as decisões não são publicadas no momento da data da decisão e, desta forma, garantiu-se um período temporal mais consistente e preciso.

## **6.3 Tópicos para investigação futura**

Tendo em vista o descrito na secção anterior, como investigação futura poder-se-ia recolher uma amostra temporal que incluísse outros impostos, bem como outras variáveis que pudessem ser condicionantes da complexidade, analisando-se as variáveis com maior detalhe.

## 7 Referências Bibliográficas

Andreoni, James; Erard, Brian; Feinstein, Jonathan (1998) “Tax Compliance” *Journal of Economic Literature*. 36(2), 818-860.

Anjos, M. D. R., & Azevedo, P. A. (2018). Arbitragem Administrativa e Tributária: A solução adotada em Portugal.

Balestrino, A. & Galmarini, U. (2003). Imperfect tax compliance and the optimal provision of public goods. *Bulletin of Economic Research* 55 (1), 37-51.

Barrocas, M. P. (2010). *Manual de arbitragem*. Almedina.

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.

Borrego, A. C., Lopes, C., & Ferreira, C. (2016). Perceção dos Contabilistas Certificados sobre a complexidade fiscal: O caso português. *Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa*, 15(3), 66-83.

Calhau, A. F. A. (2015). Arbitragem Tributária. *Revista Julgar*, p. 1-10

Cordeiro, A. M. (2015). *Tratado da arbitragem: em comentário à Lei 63/2011, de 14 de dezembro*. Almedina.

Deloitte. (2019). *Observatório da Competitividade Fiscal 2019 Get the global picture*, disponível em <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/observatorio-competitividade-fiscal-2019.html> [Consultado a 19-08-2020].

Dinis, A. C. D. S. A., Lopes, C. M. M., & Marcelino, P. M. J. (2014). As sociedades insolventes e a tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) em Portugal. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 7(2).

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

Evans, C. (2012). Tax Governance Issues: Managing System Complexity. *Economic Papers: A journal of applied economics and policy*, 31(1), pp. 30–35.

FFMS. (2020). Receitas fiscais do Estado: total e por alguns tipos de impostos. PORDATA. Disponível em <https://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipo+s+de+impostos-2765> [Consultado a 19-08-2020].

Gomes, J. (2008). A simplicidade e a instabilidade no sistema fiscal português—Prioridades da política fiscal. *Revista de Revisores e Auditores*, 40, 55-62.

Jackson, B. R., & Milliron, V. C. (1986). Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. *Journal of accounting literature*, 5(1), 125-165.

Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. 1ª ed., Cambridge University Press. New York.

Kirchler, E., Hoelzl, E. & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology* 29 (2), 210-225.

Lobos, V. (2020). Mensagem do Presidente do CAAD. Disponível em <https://www.caad.org.pt/caad/apresentacao> [Acedido em 21-04-2020].

Lopes, C. M. (2003). Simplicidade e complexidade do sistema fiscal: algumas reflexões. *Fiscalidade N° 13*, 15, 51-83.

Lopes, C. M. D. M. (2008). *Quanto custa pagar impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*. 1ª ed., Almedina. Coimbra.

Lopes, C. M., & Santos, A. C. D. (2013). O cumprimento fiscal em Portugal-Fatores associados a erros e atrasos na entrega das declarações fiscais das pessoas singulares. *Revista Do Instituto de Direito Brasileiro*, 2, 13825-13852.

Martinez, P. S. (2003). *Direito fiscal*. Coimbra: Almedina

McKerchar, M., & Evans, C. (2009). Sustaining growth in developing economies through improved taxpayer compliance: Challenges for policy makers and revenue authorities. *eJTR*, 7, 171.

McKerchar, M. (2003). The impact of complexity upon tax compliance – a study of Australian personal taxpayers. *Australian Tax Research Foundation* 39 (1), 1-223.

Mohdali, R. & Pope, J. (2014). The Influence of Religiosity on Taxpayers' Compliance Attitudes: Empirical Evidence from a Mixed-Methods Study in Malaysia. *Accounting Research Journal* 27 (1), 71-91

Monteiro, A. P. P., Silva, A. F. da & Mirante, D. (2019). *Manual de Arbitragem*. Almedina.

OCDE (2010b). *Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise (SME) Compliance Group: Understanding and Influencing Taxpayers' compliance Behavior*. Paris.

Oliver, T., & Bartley, S. (2005). Tax system complexity and compliance costs-some theoretical considerations. *Economic Round-up*, (Winter 2005), 53.

Pereira, M. H. F (2018). *Fiscalidade*. 6ª Ed., Almedina. Coimbra.

Pinto, C. D. (2016). Os contribuintes, os impostos e o incumprimento fiscal em Portugal. (Dissertação de mestrado). Universidade de Aveiro

Pinto, C., Cruz, S. R., & Abrunheiro, L. (2014). O comportamento fiscal dos contribuintes: revisão da literatura. *Estudos do ISCA*, (10).

Pinto, C. D. (2017). Os contribuintes, os impostos e o incumprimento fiscal em Portugal. *Estudos do ISCA*, (15).

Rainha, J. H. P. R. (2007). Impostos: noções essenciais. *Lisboa, Direcção Geral de Impostos*.

Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of international Accounting, Auditing and taxation*, 15 (2), 150-169.

Sá, C., & Lopes, C. D. M. (2017). Erros associados ao não cumprimento fiscal involuntário em IRS: evidência empírica em Portugal.

Sarmiento, J. M., & Duarte, I. (2015). A instabilidade do sistema fiscal Português: uma retrospectiva entre 1989 e 2014. *Revista Julgar*, dezembro.

Sarmiento, J. M. M. (2016, outubro). A Instabilidade do Sistema Fiscal entre 1989 e 2014: uma análise ao IRS, IRC e IVA. *Revista Julgar*, p. 1-24.

Silva, V. L. G. D. (2010). A atual estrutura do sistema fiscal português. Dissertação de mestrado. Universidade de Aveiro, Portugal

Smith, A. (2010). *Inquérito sobre a natureza e as causas da RIQUEZA DAS NAÇÕES*. 5ª ed., Fundação Calouste Gulbenkian. Lisboa.

Tax Law Review Committee, Interim Report on Tax Legislation, Institute for Fiscal Studies, November 1996, pp.2 e 3

Torgler, B. (2006). The importance of faith: Tax morale and religiosity. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 61(1), 81–109.

Torgler, B. (2007). *Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis*. Edward Elgar Publishing.



Vasconcelos, R. A. A. (2019). Arbitragem tributária em Portugal. Dissertação de Mestrado. Universidade de Lisboa, Portugal

## 8 Anexos

**Tabela 4** – Modelo Probit com variável dependente: Decisão ser a favor da requerente ou ser parcial

Variáveis Independentes	Modelo obtido
<b>Observações</b>	n=534
<b>Capítulo do CIRC</b>	
Incidência	1,58 (1,28)
Isenções	-0,25 (1,24)
Determinação da matéria coletável	1,54 (1,22)
Taxas	0,50 (1,20)
Liquidação	1,76 (1,47)
Pagamento	1,25 (1,33)
Obrigações acessórias e fiscalização	0,71 (1,32)
Garantias dos contribuintes	0,03 (1,27)
<b>Tipo de entidade requerente</b>	
S.A.	0,29 (0,37)
SGPS	0
Não referido	0,57 (0, 41)
<b>Ano da decisão</b>	
2013	0,03 (0,74)
2014	-2,16 (0,70)**
2015	-1,19 (0,64)
2016	-2,06 (0,67)**
2017	-0,79 (0,58)
2018	-1,43 (0,61)*
2019	-1,61 (0,70)*
<b>Tempo até decisão (dias)</b>	-0,00 (0,00)
<b>Valor da decisão (ln)</b>	0,23 (0,08)**
<b>Competência do valor das custas</b>	
Requerida/AT	5,15 (0,58)***
Ambas	5,03 (0,64)
Não referido	2,66 (0,42)***
<b>N.º palavras</b>	1,69 (0,00)
<b>Constante</b>	-5,09 (1,60)***
<b>R<sup>2</sup></b>	0,88

Robust standard errors em parênteses com \*\*\* p<0,001 \*\* p<0,01 \* p<0,05

Fonte: Elaboração própria

**Tabela 5** – Modelo Probit com variável dependente: Decisão ser a favor da requerida ou ser parcial

Variáveis Independentes	Modelo obtido
<b>Observações</b>	n=534
<b>Capítulo do CIRC</b>	
Incidência	2,60 (0,78) ***
Isenções	4,11 (0,98) ***
Determinação da matéria coletável	2,56 (0,72) ***
Taxas	2,92 (0,70) ***
Liquidação	2,50 (0,88) **
Pagamento	2,67 (0,77) ***
Obrigações acessórias e fiscalização	3,48 (0,80) ***
Garantias dos contribuintes	3,24 (0,72) ***
<b>Tipo de entidade requerente</b>	
S.A.	-0,15 (0,29)
SGPS	0
Não referido	0,51 (0,30)
<b>Ano da decisão</b>	
2013	0,72 (0,78)
2014	1,26 (0,52) **
2015	2,05 (0,63) ***
2016	1,90 (0,54) ***
2017	1,77 (0,50) ***
2018	2,00 (0,51) ***
2019	2,33 (0,55) ***
<b>Tempo até decisão (dias)</b>	0,00 (0,00)
<b>Valor da decisão (ln)</b>	-0,09 (0,60)
<b>Competência do valor das custas</b>	
Requerida/AT	-4,30 (0,34) ***
Ambas	-0,48 (0,34)
Não referido	-2,81 (0,40) ***
<b>N.º palavras</b>	0,00 (0,00)
<b>Constante</b>	-1,60 (1,09)
<b>R<sup>2</sup></b>	0,79

Robust standard errors em parênteses com \*\*\* p<0,001 \*\* p<0,01 \* p<0,05

Fonte: Elaboração própria

**Tabela 6** – Modelo Probit com variável dependente: Decisão ser a favor da requerente

Variáveis Independentes	Modelo obtido
<b>Observações</b>	n=534
<b>Capítulo do CIRC</b>	
Incidência	1,65 (1,21)
Isenções	0,09 (1,32)
Determinação da matéria coletável	1,53 (1,13)
Taxas	1,03 (1,14)
Liquidação	1,64 (1,27)
Pagamento	1,39 (1,25)
Obrigações acessórias e fiscalização	0,80 (1,23)
Garantias dos contribuintes	0,67 (1,26)
<b>Tipo de entidade requerente</b>	
S.A.	-0,08 (0,29)
SGPS	0
Não referido	0,57 (0,32)
<b>Ano da decisão</b>	
2013	-0,65 (0,75)
2014	-1,88 (0,53)***
2015	-2,29 (0,57)***
2016	-1,86 (0,53)***
2017	-1,43 (0,51)**
2018	-1,88 (0,50)***
2019	-2,17 (0,52)***
<b>Tempo até decisão (dias)</b>	-0,00 (0,00)
<b>Valor da decisão (ln)</b>	0,13 (0,06)*
<b>Competência do valor das custas</b>	
Requerida/AT	4,26 (0,37)***
Ambas	0,54 (0,35)
Não referido	2,72 (0,42)***
<b>N.º palavras</b>	-0,00 (0,00)
<b>Constante</b>	-2,42 (1,32)
<b>R<sup>2</sup></b>	0,80

Robust standard errors em parênteses com \*\*\* p<0,001 \*\* p<0,01 \* p<0,05

Fonte: Elaboração própria

**Tabela 7** – Modelo Probit com variável dependente: Decisão ser a favor da requerida

Variáveis Independentes	Modelo obtido
<b>Observações</b>	n=534
<b>Capítulo do CIRC</b>	
Incidência	2,43 (0,95)**
Isenções	4,69 (1,14)***
Determinação da matéria coletável	2,49 (0,87)**
Taxas	3,38 (0,93)***
Liquidação	2,38 (1,16)*
Pagamento	2,72 (0,91)**
Obrigações acessórias e fiscalização	3,97 (1,00)***
Garantias dos contribuintes	4,00 (0,96)***
<b>Tipo de entidade requerente</b>	
S.A.	-0,78 (0,36)*
SGPS	0
Não referido	-0,80 (0,36)*
<b>Ano da decisão</b>	
2013	-0,25 (0,80)
2014	0,39 (0,62)
2015	0,84 (0,73)
2016	2,20 (0,73)**
2017	1,14 (0,53)*
2018	1,46 (0,65)*
2019	1,68 (0,77)*
<b>Tempo até decisão (dias)</b>	0,00 (0,00)
<b>Valor da decisão (ln)</b>	-0,24 (0,08)**
<b>Competência do valor das custas</b>	
Requerida/AT	-5,73 (0,62)***
Ambas	-5,21 (0,66)***
Não referido	-2,90 (0,43)***
<b>N.º palavras</b>	0,00 (0,00)
<b>Constante</b>	1,22 (1,33)
<b>R<sup>2</sup></b>	0,88

Robust standard errors em parênteses com \*\*\* p<0,001 \*\* p<0,01 \* p<0,05

Fonte: Elaboração própria

**Tabela 8** – Modelo Poisson com variável dependente: Número de palavras

Variáveis Independentes	Modelo 1	Modelo 2
<b>Observações</b>	n=535	n=1097
<b>Decisão do pedido de pronúncia arbitral</b>		
A favor da requerida/AT	-0,02 (0,19)	-0,03 (0,09)
A favor de ambas	0,15 (0,14)	0,27 (0,09)**
Desistência ou Extinção ou Incompetência	-0,73 (0,25)**	-0,70 (0,24)**
<b>Capítulo do CIRC</b>		
Incidência	0,11 (0,31)	0,28 (0,29)
Isonções	-0,18 (0,29)	-0,72 (0,32)*
Determinação da matéria coletável	0,27 (0,22)	0,46 (0,26)
Taxas	0,31 (0,22)	0,53 (0,26)*
Liquidação	0,12 (0,23)	0,36 (0,27)
Pagamento	0,06 (0,45)	0,64 (0,33)*
Obrigações acessórias e fiscalização	(0,22) 0,26	0,35 (0,29)
Garantias dos contribuintes	-0,10 (0,31)	-0,12 (0,31)
<b>Tipo de entidade requerente</b>		
S.A.	0,07 (0,58)	0,06 (0,04)
SGPS	-0,06 (0,11)	0,04 (0,08)
Não referido	-0,07 (0,08)	-0,00 (0,06)
<b>Ano da decisão</b>		
2013	-0,06 (0,17)	0,04 (0,11)
2014	-0,04 (0,13)	0,13 (0,09)
2015	-0,06 (0,13)	0,20 (0,09)*
2016	0,09 (0,11)	0,25 (0,08)***
2017	0,01 (0,11)	0,15 (0,07)*
2018	-0,08 (0,12)	0,06 (0,08)
2019	-0,00 (0,12)	0,18 (0,07)**
<b>Tempo até decisão (dias)</b>	0,00 (0,00)***	0,00 (0,00)***
<b>Valor da decisão (ln)</b>	0,10 (0,01)***	0,10 (0,01)***
<b>Competência do valor das custas</b>		
Requerida/AT	-0,10 (0,19)	0,01 (0,09)
Ambas	-0,02 (0,23)	0,05 (0,11)
Não referido	0,33 (0,19)	0,29 (0,09)***
<b>Constante</b>	7,57 (0,34)***	7,34 (0,32)***
<b>R<sup>2</sup></b>	0,33	0,28

Robust standard errors em parênteses com \*\*\* p<0,001 \*\* p<0,01 \* p<0,05

Fonte: Elaboração própria